

BMF-AV Nr. 151/2023

BMF - IV/7 (IV/7)

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugsbekämpfung
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge

Zentrale Services Verfahrensbetreuung
Zentrale Services Zentrale Fachstelle

Geschäftszahl: 2023-0.715.245

15. Dezember 2023

LStR 2002 - Wartungserlass 2023

Im Rahmen der laufenden Wartung 2023 werden gesetzliche Änderungen aufgrund

- des Abgabenänderungsgesetzes 2023 ([BGBI. I Nr. 110/2023](#)),
- des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom, Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger sowie der Änderung des Einkommensteuergesetzes ([BGBI. I Nr. 220/2022](#)),
- des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Versicherungssteuergesetz 1953 und das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 geändert werden ([BGBI. I Nr. 194/2022](#)),
- der Regierungsvorlage des Progressionsabgeltungsgesetzes 2024 (PrAG 2024, 2217 d.B. XXVII. GP)
- der Änderung der Sachbezugswerteverordnung ([BGBI. II Nr. 504/2022](#)),
- der Änderung der Lohnkontenverordnung 2006 ([BGBI. II Nr. 55/2023](#)),
- der Familienleistungs-Valorisierungsverordnung 2024 ([BGBI. II Nr. 328/2023](#))

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.

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 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:

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 (BGBI. 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 Mobilitätsprogrammen der EU aktualisiert

35

Stipendien, die im Rahmen des Mobilitätsprogrammes der EU 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 Stipendiats 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 – **IOF** sowie Marie Skłodowska-Curie Global Fellowships – **GF** - der EU, grundsätzlich 2/3 der Gesamtzeit im Ausland, 1/3 im **Inland**).

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](#))

3.3.10.1 Ausmaß der Begünstigung

55

[§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) regelt, dass 60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern steuerfrei sind, **gedeckelt mit der Höchstbeitragsgrundlage nach [§ 108 ASVG](#).**

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 Betragsbegrenzung 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 **66** 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](#) (für Mai 2023)

<i>Laufende Bruttobezug Ausland</i>	4.000,00	
<i>SV</i>	724,80	
<i>LSt-Bmgl</i>	3.275,20	
<i>davon 60% steuerfrei</i>	1.965,12	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>	1.310,08	
<i>Einzubehaltende LSt</i>	29,86	<i>(1.310,08*0,2-197,08-35,08)</i>

3.3.10.2 Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

56

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

57

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

58

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.

59

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.

60

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.

61

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 beispielweise 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.

62

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

Nach Monaten bestimmte Fristen enden mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, 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

dieselben inländischen Unternehmens verbracht wird. Ein Wechsel des Arbeitgebers während eines Auslandsaufenthaltes unterbricht diesen begünstigten Auslandsaufenthalt, ausgenommen es kommen die Bestimmungen der [§§ 3 ff AVRAG](#), BGBI. 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.

63

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

Erschwerende Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

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

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

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

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

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

Erschwerende Umstände liegen weiters vor, wenn die Arbeiten

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

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

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

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

Zudem liegen erschwerende Umstände dann vor, wenn die Arbeiten

- 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:

*Ein Arbeitnehmer wird von 14.01. bis 31.05. in eine Region entsendet, für die seit 01.11. **des Vorjahres** eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (diese bleibt bis 24.04. aufrecht); abgesehen von der Erschwernis liegen die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) vor. Für die Monate Jänner – April kann für den Arbeitnehmer die Begünstigung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in Anspruch genommen werden.*

64

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 55).

65

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 Einkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#). An Arbeitsmitteln macht er für diese Tätigkeit 1.000 Euro geltend. 40% dieser Aufwendungen (400 Euro) senken als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung die Steuerbemessungsgrundlage.

3.3.10.3 Beginn bzw. Beendigung der Auslandsentsendung während eines Lohnzahlungszeitraumes

66

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 auszuscheiden).

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:

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

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 2023):

<i>Bruttobezug Inland</i>	833,33	
<i>Bruttobezug Ausland</i>	1.666,67	
<i>SV</i>	453,00	
<i>LSt-Bmgl Inlandsbezüge</i>	682,33	
<i>LSt-Bmgl Auslandsbezüge</i>	1.364,67	
<i>davon 40% steuerpflichtig</i>	545,87	
<i>Summe LSt-Bmgl</i>	1.228,20	
<i>Einzubehaltende LSt</i>	13,48	<i>(1.228,20 * 0,20 - 197,08 - 35,08)</i>

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

	<i>Inlandsbezug</i>	<i>LZ-Art 1</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	833,33	210
<i>- SV</i>	-151,00	230
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988</i>	-0,00	243
<i>LSt-Bmgl</i>	682,33	245
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	7,49	260

	<i>Auslandsbezug</i>	<i>LZ-Art 23</i>
		<i>KZ</i>
<i>Bruttobezug</i>	1.666,67	210
<i>- SV</i>	-302,00	230
<i>- § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988</i>	-818,80	243
<i>LSt-Bmgl</i>	545,87	245
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	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 67.

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

Bruttobezug Inland	5.000,00	20 Tage
Bruttobezug Ausland	4.000,00	10 Tage
SV ^{x)}	1.060,02	
LSt-Bmgl Inlandsbezüge	4.411,10	
vorläufige LSt-Bmgl Auslandsbezüge	3.528,88	
davon 60% steuerfrei	2.117,33	
Kontrollrechnung:		
max. ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro Tag (Wert 2023)	195,00	
daher max. für 10 Tage	1.950,00	(max. Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)
daher LSt-Bmgl Auslandsbezüge	1.578,88	(3.528,88-1.950,00)
Summe LSt-Bmgl	5.989,98	
Einzubehaltende LSt	1.824,34	(5.989,98 x 0,48 – 1.015,77 – 35,08)

x) Höchstbeitragsgrundlage 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.

3.3.10.4 Ausstellen des Lohnzettels

67

Für Einkünfte gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ist ein gesonderter Lohnzettel (Lohnzettelart 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 2023)

		LZ-Art 23
		KZ

<i>Bruttobezug</i>	12.125,00	210
- <i>SV</i>	-2.197,05	230
- <u>§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988</u>	-5.956,77	
- <i>einbehaltene freiw. Beiträge nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988</i>	-60,00	
	-6.016,77	243
<i>LSt-Bmgl</i>	3.911,18	245
<i>Anrechenbare Lohnsteuer</i>	85,74	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

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

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

Inlandsbezüge

		LZ-Art 1
		KZ

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

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

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

3.3.10.5 Zusammenwirken [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) und Abkommen zur [Vermeidung von Doppelbesteuerung \(DBA\)](#)

68

Grundsätzlich gilt im Bereich des Einkommensteuergesetzes für außerbetriebliche Einkünfte das Zu- und Abflussprinzip ([§ 19 EStG 1988](#); siehe auch Rz 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 Lohnzettelart 24 (weil kausal der Auslandsentsendung zuzuordnen) zu erfassen.

3.3.10.6 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 Z 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.

Hinsichtlich der Werbungskosten zu [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) siehe Rz 65.

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, 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 ebenfalls durch betriebsfremde Kinder besucht werden können. Das heißt, dass Arbeitnehmer auch in diesen Fällen ohne anzusetzenden Sachbezug einen Betriebskindergarten kostenlos oder vergünstigt nutzen können. 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 EStG 1988](#) (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. Der Arbeitgeber kann sich 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 (zB 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 EStG 1988](#) (siehe Rz 77c bis 77h) zur Anwendung kommen.

Wird die elementare Bildungseinrichtung von mehreren Arbeitgebern gemeinsam betrieben, ist es ausreichend, wenn jedem Arbeitgeber (anteilig) Verfügungsmacht zukommt.

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 **14.** 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 2024 14 Jahre alt, kann der Arbeitgeber auch dann einen Kinderbetreuungszuschuss bis zu 2.000 Euro steuerfrei belassen, wenn dieser erst im Dezember 2024 geleistet wird.

77e

Pro begünstigtem Kind ist höchstens ein Zuschuss von **2.000 Euro** (bis 2023: **1.000 Euro**) jährlich steuerfrei.

Beispiel:

Eine Arbeitgeberin gewährt ihrer alleinerziehenden Arbeitnehmerin im Kalenderjahr 2024 für ihre 5-jährige Tochter einen Zuschuss zum Kindergarten von 2.100 Euro, für ihren 8-jährigen Sohn einen Zuschuss zum Hort von 2.000 Euro und einen Zuschuss von 1.000 Euro für ihre 15-jährige Tochter.

Die Arbeitgeberin wendet insgesamt 5.100 Euro an Zuschüssen auf, die bei ihr eine Betriebsausgabe darstellen.

Für die 5-jährige Tochter und den 8-jährigen Sohn sind in Summe 4.000 Euro steuer- und sozialabgabefrei. Der Zuschuss für die 15-jährige Tochter ist nicht begünstigt und somit zur Gänze steuerpflichtig. Bei der 5-jährigen Tochter sind vom Zuschuss in Höhe von 2.100 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 hiezu 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 2.000 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 zulässig, sodass zum Beispiel nur alleinerziehende Personen den Zuschuss des Arbeitgebers für Kinderbetreuung erhalten können.**

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 **2.000 Euro** steuerfrei belassen.

Der Inhalt der Erklärung gilt bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das begünstigte Kind das **14. 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 **2.000 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 Essensbons) geleistet werden, wenn sichergestellt ist, dass

die Gutscheine ausschließlich bei institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen eingelöst werden können.

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

Der steuerfreie Zuschuss ist 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.

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

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 **120 Euro (bis 2022: 60 Euro)** pro Einsatztag, höchstens aber **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 Masseure, Sportärzte und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart. **Zum begünstigten Personenkreis zählen auch Personen, die für eine gemäß den jeweils anzuwendenden nationalen und internationalen Wettkampfordnungen regelkonforme**

Durchführung einer sportlichen Veranstaltung notwendig und verantwortlich sind (zB Schiedsrichter, Kampfrichter, Zeitnehmer, Rennleiter, Punkterichter), nicht jedoch Streckenposten, Fahrtendienste und 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 Herrn 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 Einsatztag pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztag vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztag gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. **Wird ein Training in der Regel gemeinsam absolviert (bei Mannschaftssportarten), ist das Aufsuchen eines Fitness-Centers eines einzelnen Sportlers nicht als Einsatztag 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 Einsatztag zu werten.**

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

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

Beispiel:

Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2023 20 Einsatztag pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 60 Euro pro Einsatztag ausgezahlt.

*Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von **720** Euro (12 Einsatztag mal **60** Euro) steuerfrei ausbezahlt werden. **480** Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.*

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze in Höhe von **120** Euro (**bis 2022: 60** Euro) pro Einsatztag bzw. **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 **2023** 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: **350** Euro*

*SV B: **600** Euro*

*Insgesamt wird daher ein Betrag von **950** Euro ausgezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal **720** Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung **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 2023 für 5 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 1.000 Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 600 Euro enthalten (steuerpflichtig daher 400 Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von 700 Euro angefallen.

Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung 700 Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden (davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits 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 2023 für 6 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 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 120 Euro (ab 2023) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von 720 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersätze 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).

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 werden 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 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 25 kWp 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 Nationalrats-Wahlordnung 1992](#) (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.

Die Tätigkeit als Mitglied einer Wahlbehörde stellt ein öffentliches Ehrenamt dar. Die Befreiung kommt daher nicht zur Anwendung für Mitglieder einer Wahlbehörde, die in einem Dienstverhältnis zur jeweiligen Gebietskörperschaft stehen.

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 Kraftfahrzeugs 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 2012](#) Strommengen, die für den Antrieb von 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 Dienstableistung 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 - Progressionsvorbehalt ab 2023

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

Weltbankpensionen - Steuerfreiheit

Aktivbezüge und Ruhegenüsse, 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.

11. Die Rz 154d wird aufgrund der neuen Richtwerte (BGBI. 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
Burgenland	6,09 Euro	5,61 Euro	5,30 Euro
Kärnten	7,81 Euro	7,20 Euro	6,80 Euro
Niederösterreich	6,85 Euro	6,31 Euro	5,96 Euro
Oberösterreich	7,23 Euro	6,66 Euro	6,29 Euro
Salzburg	9,22 Euro	8,50 Euro	8,03 Euro
Steiermark	9,21 Euro	8,49 Euro	8,02 Euro
Tirol	8,14 Euro	7,50 Euro	7,09 Euro
Vorarlberg	10,25 Euro	9,44 Euro	8,92 Euro
Wien	6,67 Euro	6,15 Euro	5,81 Euro

Vorstehende Werte stellen den Bruttoreis (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 Rz 168a, 175b, 204 und 206 geändert, Rz 207a bis 207g samt Überschrift 4.2.6a neu eingefügt; die bisherigen Rz 207a bis 207e werden als Rz 207h bis 207l und deren Überschrift mit 4.2.6b neu nummeriert

168a

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

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß [§ 2 Z 1 Kraftfahrgesetz 196](#) für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, 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 196](#)⁷ 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).

4.2.6 Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Fahrrads oder Kraftrads ([§ 4b der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 504/2022](#))

204

§ 4b. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes 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. geleasten 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. Die Höhe des umgewandelten überkollektivvertraglichen Bezugs ergibt sich aus der privatautonom vereinbarten Gehaltsumwandlung, sodass die Relation dieses Betrages zu den dem Arbeitgeber tatsächlich entstehenden Kosten nicht entscheidend ist.

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

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

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

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

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

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

Abschnitt 4.2.6a mit den Rz 207a bis 207g wird neu eingefügt. 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 Sachbezugswerteverordnung 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 arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug gemäß [§ 2 Z 1 Kraftfahrgesetz 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 arbeitgebereigneten 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, Elektrokraftrad, 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, Elektromoped oder 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 Fahrzeugs 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
2024	33,182 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 zuzuordnen, sind ins Lohnkonto einzutragen. Die Pauschalregelung gilt nur für Kraftfahrzeuge, nicht jedoch für Elektrofahrräder.

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, Elektrokraftrad, Elektrofahrrad) handelt.

Es ist der Zeitpunkt der Auszahlung des Kostenersatzes relevant ([§ 4c Abs. 1 Z 3 der Sachbezugswerteverordnung](#) gilt für Kostenersätze ab 1. Jänner 2023). 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 im Zeitpunkt der **Ausübung der Option** zu versteuern (**BFH 12.11.2013, VI B 87/13, § 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 Ausübungzeitpunkt steuerpflichtig realisiert (VwGH 19.10.2022, [Ra 2021/15/0011](#); VwGH 15.12.2009,

[2006/13/0136](#)). Ebenso **findet** bei verschiedenen so genannten Stock Options-Modellen, bei denen die Zusage des Aktienerwerbs zu einem bestimmten Kurs an zusätzliche Bedingungen geknüpft ist, die auf ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers abstellen (zB der Arbeitnehmer muss zum möglichen Zeitpunkt der Ausübung noch bei der Firma beschäftigt sein), **der Zufluss erst im Zeitpunkt der Ausübung des Rechtes statt.**

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. **Es kommt daher auch in diesem Fall 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 Abs. 1 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.

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 Vorruestandgeldbezieher unmittelbar vor Beginn der Leistung des Vorruestandgeldes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bleiben sie dies auch für die Zeit des Vorruestandgeldbezuges. 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.

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 805
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	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 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](#)).

Übersteigen die Einkünfte des (Ehe)Partners oder des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz **den der Rz 773 entsprechenden jährlichen Betrag nicht**, 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.

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 Kilometergelder, Taxikosten) im Rahmen des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht steuerbar vom Arbeitgeber ausbezahlt werden. Dies gilt auch bei Aufzahlungen für zB 1. Klasse oder ein Business-Ticket.

Verwendet der Arbeitnehmer sein privat gekauftes Öffi-Ticket nachweislich für Dienstreisen, kann der Arbeitgeber die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel als Reisekostenersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht steuerbar ersetzen, **maximal jedoch bis zu den Kosten des Klimatickets Österreich Classic pro Kalenderjahr**. Leistet der Arbeitgeber in diesen Fällen keine oder nur teilweise Reisekostenersätze, können vom Arbeitnehmer für die von ihm durchgeföhrten 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 ersetzenen 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](#) verpartner 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, 811a bis 811d und die Überschrift zu Rz 811 werden aufgrund der Regierungsvorlage des PrAG 2024 (2217 d.B. XXVII. GP) aktualisiert bzw. neu nummeriert, Rz 771b, 784a, 790a, 793a, 795a, 806a, 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 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 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 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** 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 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	67,80 Euro

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 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	23,30 Euro

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 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.

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](#)).

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 aufzuhalten soll ([§ 177 Abs. 2 ABGB](#)). Aus dieser Vereinbarung über den überwiegenden Kinderaufenthalt leitet sich die Haushaltsgehörigkeit 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 haushaltsgehörig 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) 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](#))

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

805

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

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

806

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

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

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.

808

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

- Bei einem Einkommen, das die untere Einkommensgrenze im Kalenderjahr nicht übersteigt, steht der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag in voller Höhe zu.
- Bei einem Einkommen, das zwischen den Einkommensgrenzen liegt, vermindert sich der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig einschleifend.
- Bei einem Einkommen, das die obere Einkommensgrenze übersteigt, steht kein Zuschlag mehr zu.

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

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

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 gleichmäßig einschleifend 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	untere	obere
		Grenze der Pensionseinkünfte für den Pensionistenabsetzbetrag	
2019	400 Euro	17.000 Euro	25.000 Euro
2020	600 Euro	17.000 Euro	25.000 Euro
2021	825 Euro	17.500 Euro	25.500 Euro
2022	825 Euro	17.500 Euro	25.500 Euro
2023	868 Euro	18.410 Euro	26.826 Euro
2024	954 Euro	20.233 Euro	29.482 Euro

809b

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag **steht 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** im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- **die Einkünfte des Ehepartners oder eingetragenen Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988)** im Sinne des **§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988** **den jährlichen Höchstbetrag nicht übersteigen** und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

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

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag steht **bei zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften, die die untere Einkunftsgrenze nicht übersteigen, in voller Höhe zu.**
Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich **bei zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften, die zwischen den Einkunftsgrenzen liegen, gleichmäßig einschleifend auf Null.**

809c

Erhöhter jährlicher Pensionistenabsetzbetrag:

Kalenderjahr	erhöhter Pensionistenabsetzbetrag	untere	obere	Grenze (Ehe-)Partner-einkünfte
		Grenze der Pensionseinkünfte für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag		
2019	764 Euro	19.930 Euro	25.000 Euro	2.200 Euro

2020	964 Euro	19.930 Euro	25.000 Euro	2.200 Euro
2021	1.214 Euro	19.930 Euro	25.250 Euro	2.200 Euro
2022	1.214 Euro	19.930 Euro	25.250 Euro	2.200 Euro
2023	1.278 Euro	20.967 Euro	26.826 Euro	2.315 Euro
2024	1.405 Euro	23.043 Euro	29.482 Euro	2.545 Euro

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

810a

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

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

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

Der Kindermehrbetrag steht nicht für Kinder in Drittstaaten zu.

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

Ab der Veranlagung 2022 besteht Anspruch auf den Kindermehrbetrag, wenn der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und eine errechnete Tarifsteuer unter **700 Euro (bis 2023: 550 Euro)** vorliegt oder wenn in einer (Ehe)Partnerschaft beide Partner Einkünfte erzielen und die darauf entfallende Tarifsteuer jeweils weniger als **700 Euro (bis 2023: 550 Euro)** beträgt. Der Kindermehrbetrag steht in diesen Fällen nur einmal pro Kind der familienbeihilfenberechtigten Person zu. Der Betrag von **700 Euro (bis 2023:**

550 Euro) kommt bei einem Kind zur Anwendung und erhöht sich für jedes weitere Kind ([§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#)) um den Betrag von **700 Euro (bis 2023: 550 Euro)**.

Voraussetzung ist, dass zumindest 30 Tage im Kalenderjahr steuerpflichtige Erwerbseinkünfte erzielt werden (darunter fallen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb oder aus nichtselbständiger Arbeit). **Die Voraussetzungen können beispielsweise auch bei Bezug von Kranken- oder Rehabilitationsgeld vorliegen.** Ein Anspruch auf den Kindermehrbetrag besteht außerdem, wenn 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 Steuerpflichtige steht ein Kindermehrbetrag von 400 Euro zu (Differenz zwischen 550 Euro und der Steuer gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) in Höhe von 150 Euro), wenn sie sämtliche Voraussetzungen erfüllt.

<i>Steuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>150 Euro</i>
<i>abzüglich Familienbonus Plus (begrenzt mit Tarifsteuer)</i>	<i>-150 Euro</i>
<i>abzüglich Alleinerzieherabsetzbetrag für ein Kind (für 2023)</i>	<i>-520 Euro</i>
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag (für 2023)</i>	<i>-421 Euro</i>
<i>abzüglich Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (für 2023)</i>	<i>-684 Euro</i>
<i>Negativsteuer</i>	<i>-1.625 Euro</i>
<i>Maximaler Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988</i>	<i>1.625 Euro</i>
<i>+ Kindermehrbetrag</i>	<i>400 Euro</i>
<i>Erstattungsbetrag gesamt</i>	<i>2.025 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:

- **Die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ergibt einen Betrag unter null. 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).**
- Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der **jährliche Höchstbetrag (siehe Tabelle Rz 811b).**
- Für Steuerpflichtige, die den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag erhalten, erhöht sich die SV-Rückerstattung um **den SV-Bonus (siehe Tabelle Rz 811b).**
- **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

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			1.610 Euro (bei PP)	1.250 Euro (bei PP)	

811c

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

- **Die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ergibt einen Betrag unter null. Die Erstattung ist mit dem errechneten Betrag unter null begrenzt.**
- **Es werden jährlich 80% (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).**
- **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](#)).

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; die bisherigen Rz 811e und 811f werden zu 811f und 811g

811e

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 Progressionsvorbehalt - 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.

811f

Steuerpflichtigen mit geringem Einkommen und Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag oder Pensionistenabsetzbetrag steht gemäß [§ 124b Z 407 EStG 1988](#) einmalig für das Kalenderjahr 2022 ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von bis zu 500 Euro zu. Davon ausgeschlossen sind Pensionsbezieher, die eine außerordentliche Einmalzahlung gemäß [§ 772a ASVG](#), [§ 400a GSVG](#), [§ 394a BSVG](#), [§ 95h PG 1965](#) oder [§ 60 Abs. 9 BB-PG](#) erhalten haben. Ob eine außerordentliche Einmalzahlung ausbezahlt wurde, ist am Lohnzettel des Pensionsbeziehers anzugeben.

Bei Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag steht der Teuerungsabsetzbetrag bis zu einem Jahreseinkommen von 18.200 Euro in Höhe von 500 Euro zu und reduziert sich bis zu einem Jahreseinkommen von 24.500 Euro gleichmäßig einschleifend auf null. Der Teuerungsabsetzbetrag vermindert sich um die außerordentliche Gutschrift gemäß [§ 398a GSVG](#) und [§ 392a BSVG](#) (siehe Rz 811g).

Der Teuerungsabsetzbetrag ist bei Arbeitnehmern im Rahmen der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 zu berücksichtigen. Bei einer Einkommensteuer unter null werden Steuerpflichtigen mit Anspruch auf den Teuerungsabsetzbetrag im Rahmen der SV-Rückerstattung 70% der Werbungskosten im Sinn des [§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#), höchstens aber 1.550 Euro jährlich, erstattet.

Bei Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag steht der Teuerungsabsetzbetrag bis zu laufenden Pensionseinkünften von 20.500 Euro im Jahr in Höhe von 500 Euro zu und reduziert sich bis **zu** Pensionseinkünften von 25.500 Euro gleichmäßig einschleifend auf null. Der Teuerungsabsetzbetrag vermindert sich um außerordentliche Gutschriften gemäß [§ 398a GSVG](#) und gemäß [§ 392a BSVG](#) (siehe Rz 811g). Bei einer Einkommensteuer unter null werden Steuerpflichtigen mit Anspruch auf den Teuerungsabsetzbetrag im Rahmen der SV-Rückerstattung 100% der Werbungskosten im Sinn des [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#), höchstens aber 1.050 Euro jährlich, erstattet.

Die meisten Pensionsbezieher mit Pensionseinkünften bis 25.500 Euro haben aufgrund der erhaltenen außerordentlichen Einmalzahlung keinen Anspruch auf den Teuerungsabsetzbetrag. Ein bestehender Anspruch war in der Lohnverrechnung bis 30. September 2022 zu berücksichtigen bzw. erfolgt im Rahmen der Veranlagung für 2022.

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 Durchschnittssteuerbelastung besteht vor allem in folgenden Fällen:

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

Da sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus innerstaatlichem Recht ergibt, ist dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ([§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#)) 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 7588 ff). Die Anwendung des Progressionsvorbehalt gemäß [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen daher nicht nur,

wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist (VwGH 29.07.2010, [2010/15/0021](#)), sondern auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist (VwGH 7.9.2022, [Ra 2021/13/0067](#) und EStR 2000 Rz 7592).

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Progressionsvorbehaltes aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, ist dieser vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln. Diese Absetzbeträge sind sodann nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen ([§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#)).

Beispiel:

<i>Einkommen 2022</i>	20.000
<i>Ausländische Einkünfte</i>	5.000
<i>Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz</i>	25.000
<i>Steuer vor Absetzbeträge</i>	3.675
<i>Durchschnittssteuersatz</i>	14,7%
$20.000 \times 14,7$	2.940
- AVAB	-494
<i>Einkommensteuer</i>	2.446

Die Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) kommt zur Anwendung, wenn ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen ist.

Der Bezug von Einkünften nach [§ 3 Abs. 1 Z 11 und 32 EStG 1988](#) oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#). Ist [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte ([§ 37 Abs. 1 EStG 1988](#)) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern. Bei Anwendung des [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) sind für die Ermittlung des Einkommens gemäß [§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#) und der Einkünfte gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 und Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) die unter Progressionsvorbehalt befreiten Einkünfte mit zu berücksichtigen.

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 gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) 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 dessen Einkünfte **den jährlichen Höchstbetrag gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) nicht übersteigen** (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 **Minderung** 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, [Ra 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 des Ehepartners oder des eingetragenen Partners **den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen (siehe Rz 773)**

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
25% bis 34%	124,00 Euro
35% bis 44%	164,00 Euro
45% bis 54%	401,00 Euro
55% bis 64%	486,00 Euro
65% bis 74%	599,00 Euro
75% bis 84%	718,00 Euro
85% bis 94%	837,00 Euro
ab 95%	1.198,00 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](#), BGBI. 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), 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](#), BGBI. 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), erzielt, im Rahmen seiner Unterhaltpflicht (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](#), BGBI. 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](#), BGBI. 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), 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)**, 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)**, 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 Unterhaltpflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, bei der Berechnung auf das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) abzustellen.

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

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

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

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 Unterhaltpflicht 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, [Ra 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. Bezahlt 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 Unterhaltpflichtigen (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), 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.

Honorar (inkl. Fahrtkostenersatz) für 13 mal 14 Tage	700 x 13	€ 9.100,00
--	----------	------------

<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 Forderung für selbständig tätiges Betreuungspersonal (275 Euro/ml.) 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)**, 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	- 580,00
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 Besteitung 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 BGBI. I Nr. 90/2022](#)),
- wenn eine außerordentliche Gutschrift gemäß [§ 398a GSVG](#) und [§ 392a BSVG](#) gewährt wurde und das Einkommen des Empfängers im Zuflussjahr mehr als 24.500 Euro betragen hat ([§ 124b Z 411 lit. b EStG 1988](#)),
- **wenn die Voraussetzungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c](#) (pauschale Reiseaufwandsentschädigung) oder [§ 3 Abs. 1 Z 38 EStG 1988](#) (Zuschüsse oder sonstige Leistungen von Sozialfonds) nicht vorlagen oder ein zu hoher Betrag unversteuert belassen wurde.**

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
 - andere Einkünfte von mehr als 730 Euro vorliegen ([§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)),
 - zumindest zeitweise nebeneinander mehrere nichtselbständige Einkünfte vorliegen ([§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)),
 - 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 Pflichtveranlagungstatbestand (siehe Rz 909) vorliegt.

26. Die Rz 1091 samt Überschrift wird betreffend Diensterfindungen geändert, die nicht mehr aktuellen Rz 1092 bis 1099 samt Überschriften werden gestrichen und Rz 1094 wird zu Rz 1092

19.7 Prämien für Diensterfindungen

1091

Prämien für Diensterfindungen 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 Progressionermäßigung nicht zu (vgl. VwGH 07.12.2020, [Ro 2019/15/0014](#) zu [§ 37 Abs. 7 EStG 1988](#)). Für Diensterfindungsvergütungen, die die Voraussetzungen des [§ 38 EStG 1988](#) erfüllen, ist auf einen Sechstelüberhang der Hälftesteuersatz anwendbar; der Zuflusszeitpunkt der Diensterfindungsvergütung und anderer innerhalb des Jahressechstels zu erfassender sonstiger Bezüge ist dabei unmaßgeblich (VwGH 07.12.2020, [Ro 2019/15/0014](#)). Auf laufend ausbezahlte Diensterfindungsvergütungen ist der ermäßigte Steuersatz im Rahmen einer Veranlagung gemäß [§ 41 EStG 1988](#) anzuwenden (siehe auch EStR 2000 Rz 7345).

1092

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.

Randzahlen 1093 bis 1099: *derzeit frei*

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 **400 Euro (bis 2023: 360 Euro)** monatlich steht zu für

- Schmutz-, Erschwendnis- und Gefahrenzulagen,
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und für
- Überstundenzuschläge im Zusammenhang mit Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit.

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]**)).

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 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#)) 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 **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** 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 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.

Für die Abrechnung der geleisteten Überstunden ist nicht der Auszahlungszeitpunkt, sondern der Lohnzahlungszeitraum ausschlaggebend, in dem die Überstunden tatsächlich geleistet wurden. Bei einer Aufrollung ist dabei die jeweilige Rechtslage zu beachten.

Beispiel:

Im Dezember 2023 leistet Arbeitnehmer 17 Überstunden, im Jänner 2024 ebenso. Die Abrechnung der Überstunden des Vormonats erfolgt durch den Arbeitgeber erst im Jänner 2024. Da im Jahr 2023 eine andere Rechtslage mit anderen Freibeträgen gegolten hat, sind für Dezember 2023 nur die ersten zehn Überstunden mit maximal 86 Euro steuerfrei, die restlichen Überstunden sind steuerpflichtig; für die geleisteten Überstunden im Jänner 2024 gilt hingegen ein Freibetrag in Höhe von maximal 200 Euro.

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 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 - 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 18 Stunden) den Freibetrag in Höhe von **200 Euro** übersteigen.

Beispiel:

*Eine Arbeitnehmerin mit einem **von** Bruttobezug 3.900 Euro hat schon bisher **16** Überstunden pro Monat geleistet. Der Überstundenteiler laut KV ist 1/150, dh. der Überstundengrundlohn beträgt **26** Euro und der Überstundenzuschlag **13** Euro.*

*Der Überstundenzuschlag für **16** Überstunden (**208** Euro) überstieg somit schon bisher den ab 1.1.2024 geltenden Freibetrag von **200** 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 **120** 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, dh. die Vereinbarung durch die Kollektivvertragspartner außerhalb jener Bandbreite liegt, die jeder Schätzung immanent ist (vgl. VwGH 30.06.2021, [Ra 2020/15/0123](#)).

Eine erhebliche Abweichung liegt jedenfalls vor, wenn die gewährte Zulage das angemessene Ausmaß um mehr als das Doppelte übersteigt (vgl. VwGH 20.12.2018, [Ra 2018/13/0001](#)). 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](#)). Liegt ein im Verhältnis zum Bruttolohn mit einem bestimmten Prozentsatz bemessener Zulagenbetrag noch innerhalb der Schätzungsbandbreite, kann dieser Betrag als angemessen angesehen werden.

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 des Urlaubes (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 Zuschlüsse, 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 (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 5.7.1982, 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 Strahlengbereich arbeiten und tätig werden und hiefür 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 dritter 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, 1241l 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.

Anders als bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen, kommt es bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif zu keiner Hinzurechnung des Betrages gemäß [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#). Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

33a.6 Berechnung der Steuer

1241l

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 805 bis 807)
- 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 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 (BGBI. 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 das Pendlerpauschale berücksichtigen. Der Verkehrsabsetzbetrag kann hingegen nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

Den Arbeitgeber trifft keine Verpflichtung zur Anwendung der Nettobesteuerung; nimmt der Arbeitgeber den Steuerabzug vom Bruttopreis (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)
- 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 **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 2020

LSt-Tabelle 2020 für unselbständige Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz- steuersatz	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
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	Grenz- steuersatz	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
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	Grenz- steuersatz	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	Grenz- steuersatz	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	
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 = Bruttobelzug 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		
								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		
								für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
916,67	0,00%									
1.416,67	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75	41,17	55,75	+18,33
1.500,00	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33
2.583,33	35,00%	408,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33
5.000,00	42,00%	589,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
7.500,00	48,00%	889,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
83.333,33	50,00%	1.039,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.205,83	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.500 und 25.500 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabellen 2022

LSt-Tabelle 2022 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz- steuersatz	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
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	Grenz- steuersatz	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
30,92	0,00%									
50,37	20,00%	6,184	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611
86,48	32,50%	12,480	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,03	42,00%	20,696	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,37	48,00%	30,718	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,14	50,00%	35,725	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	174,632	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

LSt-Tabelle 2022 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensionistenabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
916,67	0,00%										
1.416,67	20,00%	183,33	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75	41,17	55,75	+18,33	
1.500,00	20,00%	183,33	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.583,33	32,50%	370,83	166,68	83,34	54,18	27,09	68,75-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.000,00	42,00%	616,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33	
7.500,00	48,00%	916,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33	
83.333,33	50,00%	1.066,25	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.232,92	166,68	83,34	54,18	27,09		41,17	55,75	+18,33	

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 17.500 und 25.500 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabellen 2023

LSt-Tabelle 2023 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
985,42	0,00%										
1.605,50	20,00%	197,08	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
2.683,92	30,00%	357,63	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
5.184,33	41,00%	652,86	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
7.771,00	48,00%	1.015,77	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
83.344,33	50,00%	1.171,19	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	
darüber	55,00%	5.338,40	166,68	83,34	54,18	27,09	35,08	43,33	58,67	+19,33	

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

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

Tageslohn bis	Grenz- steuersatz	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
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

Monats- lohn bis	Grenz- steuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensioni- stenabsetz- betrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetz- betrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
974,42	0,00%									
1.534,17	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33	43,33	58,67	+19,33
1.594,50	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33
2.672,92	30,00%	354,33	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33
5.172,33	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 unselbstständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenz- steuersatz	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
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	Grenz- steuersatz	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
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- steuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Pensioni- stenabsetz- betrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetz- betrag		
			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 einkommens- schwache Länder	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete	Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete
Afghanistan	Kenia (bis 2017)	Angola (2021)	Albanien
Angola	Korea, Dem. Rep.	Algerien (ab 2022)	Algerien (bis 2021)
Bangladesch	Kirgisistan (bis 2013)	Armenien (bis 2021)	Anguilla (bis 2013)
Benin	Tadschikistan (bis 2017)	Belize (bis 2013, ab 2022)	Antigua und Barbuda (bis 2021)
Bhutan	Simbabwe (bis 2021)	Bolivien	Argentinien
Burkina Faso	Syrien (ab 2022)	Kamerun	Armenien (ab 2022)
Burundi		Kap Verde	Aserbaidschan
Kambodscha		Kongo, Rep.	Weißenrussland
Zentral Afrikanische Rep.		Elfenbeinküste	Belize (von 2014 bis 2021)
Tschad		Ägypten	Bosnien und Herzegowina
Komoren		El Salvador	Botswana
			Brasilien

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

		Simbabwe (ab 2022) 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. Redaktionelle Änderungen und Aktualisierungen

34.1 In Rz 5 werden im Beispiel ein Verweis korrigiert und die Jahreszahlen aktualisiert

1.2.4 Ausländische Saisonarbeiter

5

Bei kurzfristig beschäftigten ausländischen Saisonarbeitern liegt der gewöhnliche Aufenthalt im Inland nicht vor, weil sich diese Personen nur vorübergehend im Inland aufhalten. Es kommt daher nur der Subsidiartatbestand nach [§ 26 Abs. 2 BAO](#) des Aufenthaltes von mehr als sechs Monaten im Inland zum Zug, wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann.

Beispiel:

Der gewöhnliche Aufenthalt eines Saisonarbeiters dauert von 1.10.2022 bis 20.4.2023, also mehr als sechs Monate. Er ist somit ab dem ersten Tag des Aufenthaltes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, was bei den (Arbeitnehmer-)Veranlagungen der Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 zu beachten ist. Zum Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht (und umgekehrt) siehe Rz 13.

Kurzfristige Auslandsaufenthalte hemmen den sechsmonatigen Fristenlauf, wenn die Umstände darauf schließen lassen, dass die Person nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes wiederum in das Inland zurückkehrt. Dies ist beispielsweise bei Urlauben, Geschäftsreisen oder Familienheimfahrten der Fall. Auch im Fall der Aussetzung

eines Beschäftigungsverhältnisses (zB vorübergehende Karenzierung oder Beurlaubung) kann von einer Hemmung des Fristenlaufes ausgegangen werden. Die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung oder Aussetzung wird bei Berechnung der Sechsmonatsfrist nicht mitgezählt.

Beispiel:

Eine Arbeitnehmerin ohne Wohnsitz in Österreich befindet sich ab 10.9.2022 im Inland.

- *Sollte sie ununterbrochen im Inland verweilen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht jedenfalls am 11.3.2023 (= mehr als sechs Monate) ein.*
- *Sollte sie dazwischen zB insgesamt 15 Tage im Ausland verbringen, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht ein, wenn die Arbeitnehmerin mindestens bis 26.3.2023 in Österreich bleibt.*

Ist der ausländische Saisonarbeiter in vergangenen Jahren wiederholt nach Österreich gekommen, rechtfertigt dies noch nicht die Annahme, dass er nicht nur vorübergehend in Österreich verbleiben wollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sein Aufenthalt in Österreich nur vorübergehend - nämlich für die Zeit der Saisonarbeit - gedacht war (VwGH 28.9.1965, [2232/64](#)).

Werden daher (saisonale) Dienstverhältnisse vollständig abgewickelt (zB durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubsersatzleistung), handelt es sich um Beendigungen dieser Dienstverhältnisse, die im Fall des Wegzugs des Arbeitnehmers ins Ausland auch die Sechsmonatsfrist gemäß [§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) beenden. Weitere Indizien für die Auflösung (Beendigung) des Dienstverhältnisses sind beispielsweise die Auszahlung von Abfertigungen und die Abmeldung bei der Sozialversicherung.

Bei einer solchen Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechs-Monate-Zeitraumes im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland auszugehen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt daher bei ausländischen Saisonarbeitern, die im Inland über keinen Wohnsitz verfügen, nur dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. Sie besteht in diesem Fall vom ersten Tag an.

34.2 In Rz 22, 71, 102, 683, 1184 und 1227 werden Verweise aktualisiert

22

Soweit Werbungskosten in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, sind sie gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig (zB Familienheimfahrten im Rahmen einer steuerfreien Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11](#)

lit. b EStG 1988 oder in Zusammenhang mit Auslandszulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 24 EStG 1988). Hinsichtlich der Werbungskosten zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 siehe Rz 65.

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

71

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

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

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

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

3.3.22 Unverzinsliche und zinsverbilligte Arbeitgeberdarlehen (§ 3 Abs. 1 Z 20 EStG 1988)

102

Wenn unverzinsliche und zinsverbilligte Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen den Betrag von 7.300 Euro nicht übersteigen, ist ein Zinsvorteil daraus steuerfrei. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen 7.300 Euro, ist ein Sachbezug gemäß § 5 Sachbezugswerteverordnung vom übersteigenden Betrag zu ermitteln und anzusetzen (siehe Rz 207h ff.).

9.4.4 Bezüge aus Arbeitnehmerstiftungen, Unterstützungskassen und Betrieblichen Vorsorgekassen

683

Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des [§ 4 Abs. 11 EStG 1988](#) ("Arbeitnehmerförderungsstiftungen"), soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungs- und Betriebliche Vorsorgekassen stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (siehe auch [§ 26 Z 8 EStG 1988](#), Rz 756).

1184

In allen Fällen des [§ 69 EStG 1988](#) und des [§ 70 EStG 1988](#) ist ebenfalls ein Lohnkonto zu führen. Ein Lohnkonto ist für jeden Arbeitnehmer, also auch bei kurzfristig beschäftigten Aushilfskräften zu führen.

Für Arbeitnehmer, die im Inland weder der beschränkten noch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, braucht kein Lohnkonto geführt werden, wenn die gemäß [§ 76 Abs. 1 EStG 1988](#) und [§§ 1 und 2 der Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005 erforderlichen Daten aus anderen Aufzeichnungen des Arbeitgebers hervorgehen. Für Arbeitnehmer, die von inländischen Arbeitgebern ins Ausland entsendet werden, ist hingegen ein Lohnkonto zu führen.

Bei Vorliegen von teilweiser Auslandstätigkeit ([§ 3 Abs. 1 Z 10 oder Z 11 lit. b EStG 1988](#)) ist für diese Tätigkeit ein eigener Lohnzettel auszustellen (siehe Rz 67). Für die Inlandstätigkeit sind auf dem zusätzlichen Lohnzettel nur die auf die Inlandstätigkeit entfallenden Abzugsbeträge anzuführen.

Siehe auch Beispiel Rz 11184.

31.4 Begünstigte Auslandsbezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 lit. b EStG 1988](#)

1227

Werden vom Arbeitgeber neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("Inlandsbezüge"), Bezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 lit. b EStG 1988](#) ("Auslandsbezüge" bei Auslandsmontage oder Entwicklungshilfe) ausgezahlt, sind für die Auslandsbezüge gegebenenfalls mehrere gesonderte Lohnzettel auszustellen.

Bei Bezügen nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) ist Rz 67 zu beachten.

Bei elektronischer Übermittlung ist der "Auslandslohnzettel" für steuerfreie Bezüge gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) ausnahmslos unter der Lohnzettelart 2 (siehe Rz 1408) zu

übermitteln, weil bei diesen Bezügen ein Doppelbesteuerungsabkommen niemals zur Anwendung kommen kann. Auf dem für die begünstigte Auslandstätigkeit auszustellenden Lohnzettel haben die steuerpflichtigen Bezüge unter der Kennzahl 245, Null zu betragen. Ebenso ist keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Wurden während der Zeit der Auslandstätigkeit auch steuerfreie Bezüge ausgezahlt, die gemäß [§ 68 EStG 1988](#) steuerfrei sind (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, steuerfreie Überstundenzuschläge), sind diese unter der Kennzahl 215 einzutragen. Diesfalls vermindert sich der Unterschiedsbetrag zwischen den Bruttobezügen und den in der Spalte Auslandstätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 11 lit. b EStG 1988](#) in der Vorkolonne unter der Kennzahl 243 einzutragenden Bezügen. Die "Inlandsbezüge" aus diesem Dienstverhältnis sind auf einem weiteren Lohnzettel auszuweisen. Bei mehrmaligen begünstigten Auslandseinsätzen während eines Kalenderjahres sind die "Auslandsbezüge" bzw. die "Inlandsbezüge" auf jeweils einem Lohnzettel zusammenzufassen.

Siehe auch Beispiel Rz 11227.

34.3 In Rz 32a werden Beträge aktualisiert

32a

Bezüge und Beihilfen, die auf Grund [des Studienförderungsgesetzes 1992](#) geleistet werden, sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988](#) steuerfrei. [§ 1 Abs. 1 Studienförderungsgesetz 1992](#) regelt die Ansprüche von Studierenden, die ein Vollzeitstudium betreiben, auf Studienbeihilfen, Versicherungskostenbeiträge, Studienzuschüsse und Beihilfen für Auslandsstudien. Gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. können weiters auf Grund dieses Bundesgesetzes Fahrtkostenzuschüsse, Studienabschluss-Stipendien, Reisekostenzuschüsse, Sprachstipendien, Leistungsstipendien, Förderungsstipendien und Studienunterstützungen zuerkannt werden. Damit sind insbesondere auch Studienabschluss-Stipendien steuerfrei. Die Höhe dieser Stipendien beträgt gemäß [§ 52b Studienförderungsgesetz 1992](#) monatlich:

	mindestens	höchstens
bis 31.08.2022	700 Euro	1.200 Euro
ab 01.09.2023	741 Euro	1.270 Euro

Befreit sind auch Stipendien nach [§ 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz](#). Die Steuerbefreiung ist nicht auf Förderungen zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben beschränkt, sondern erstreckt sich auf das gesamte Stipendium (EStR 2000 Rz 101b).

34.4 In Rz 90 wird der Verweis auf ein Beispiel ergänzt

90

Der Steuervorteil wird nur für eine längerfristige Mitarbeiterbeteiligung gewährt. Dies wird durch eine Behaltepflcht von fünf Jahren erreicht. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem die Beteiligung erworben wurde. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jährlich die Behaltefrist durch Vorlage eines Depotauszuges (bei Aktien und Partizipationsscheinen) bis 31. März jeden Jahres nachzuweisen. Der Nachweis ist zum Lohnkonto zu nehmen. Ein vorzeitiger Verkauf ist dem Arbeitgeber unverzüglich zur Kenntnis zu bringen. In diesem Fall ist die seinerzeitige steuerfrei belassene Zuwendung zu jenem Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber von der Übertragung Kenntnis erlangt, als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu versteuern. Die Zurechnung der Zuwendung hat auch dann zu erfolgen, wenn dem Arbeitgeber bis zum 31. März jeden Jahres für im Depot hinterlegte Beteiligungen kein Depotauszug vorgelegt wird. Der Umtausch von Aktien bei Umgründungsvorgängen nach dem UmgrStG, BGBI. Nr. 699/1991, gilt nicht als Übertragung der Beteiligung und führt daher zu keiner Nachversteuerung. Die auf Grund eines derartigen Vorganges erhaltenen Aktien treten an die Stelle der ursprünglich erworbenen Aktien. Als Zeitpunkt der Anschaffung bzw. als Beginn der fünfjährigen Behaltefrist gilt daher jener Zeitpunkt, der für die ursprünglich erworbenen Aktien maßgeblich war.

Besteht die Beteiligung in Form von Wertpapieren, müssen diese vom Arbeitnehmer bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt werden. Als inländische Kreditinstitute gelten, neben Kreditinstituten mit österreichischer Berechtigung (darunter fallen auch österreichische Zweigstellen von Drittlandinstituten, da diese eine österreichische Konzession haben) auch Kreditinstitute mit Sitz in einem EWR-Mitgliedsstaat. An Stelle der Hinterlegung bei einem inländischen Kreditinstitut können die vom Arbeitnehmer erworbenen Beteiligungen einem von Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger zur (treuhändigen) Verwaltung übertragen werden. Die treuhändige Verwaltung kann neben der Depotführung auch die Ausübung des Stimmrechts für die Beteiligungen der Arbeitnehmer umfassen. Arbeitnehmervertretung ist der Betriebsrat. In jenen Fällen, in denen ein Betriebsrat nicht besteht, ist die Zustimmung der gesamten Belegschaft erforderlich.

Wird die Beteiligung vom Steuerpflichtigen veräußert, ist der gemeine Wert zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung (einschließlich des steuerfreien Vorteils) als Anschaffungskosten iSd [§§ 30](#) und [31](#) bzw. des [§ 27a EStG 1988](#) anzusetzen.

Siehe auch Beispiel Rz 10090.

34.5 In Rz 93 wird eine Klarstellung ergänzt

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

93

[§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) sieht eine Steuerbefreiung für die unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung von Arbeitnehmern vor.

Auch die Abgabe von Gutschein für Mahlzeiten (Essensbons, Essensmarken), die den Arbeitnehmer zur Einnahme von freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb oder außerhalb des Betriebes (auch durch Lieferdienst) berechtigen, fällt unter diese Befreiungsbestimmung. Es muss sich um freiwillige Sachzuwendungen des Arbeitgebers handeln; Barzuschüsse, die der Arbeitgeber leistet, um seinen Arbeitnehmern die Einnahme von Mahlzeiten zu erleichtern, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Hat der Arbeitnehmer auf die Verabreichung von freien oder verbilligten Mahlzeiten einen Rechtsanspruch (**gesetzlich oder** auf Grund eines Kollektivvertrages), dann gehört diese Sachzuwendung zum Arbeitslohn und ist als Sachbezug nach [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) zu versteuern.

Gewohnheitsrechtliche Ansprüche oder solche in Betriebsvereinbarungen stellen kein Hindernis für die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988](#) dar.

34.6 In Rz 112eg wird ein Berechnungsfehler im Beispiel korrigiert

112eg

Nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) dürfen Aufwendungen und Ausgaben, welche in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abgezogen werden. Daher dürfen die Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung, welche auf die steuerfreie Gewinnbeteiligung entfallen, von der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer nicht abgezogen werden. Im Lohnzettel (L16 ab 2022) wird dies in der Vorkolonne zur Kennzahl 243 und in der Kennzahl 226 entsprechend berücksichtigt.

Beispiel:

Die Arbeitnehmerin A erhält im Kalenderjahr 2022 laufende Bezüge in Höhe von 36.000 Euro, sonstige Bezüge in Höhe von 6.000 Euro und eine zukünftig jährlich wiederkehrende Mitarbeitergewinnbeteiligung in Höhe von 3.000 Euro.

Lohnzettel (L16) für 2022:

KZ 210	45.000,00
KZ 220	- 6.000,00
<i>Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge:</i>	8.064,00
KZ 225	1.027,20

<i>KZ 226</i> (3.000*17,12%)	513,60
<i>KZ 230</i>	- 6.523,20
<i>Mitarbeitergewinnbeteiligung</i>	3.000,00
<i>KZ 243</i>	- 3.000,00
<i>KZ 245</i>	29.476,80

34.7 Rz 653 wird aktualisiert

9.1.3.5 Ausbildungskosten

653

Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (siehe Rz 696 ff). Zuwendungen anderer Art an einen in Aus- oder Fortbildung befindlichen Arbeitnehmer (zB Taschengeld, Lehrlings*einkommen*) stellen hingegen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

34.8 In der neuen Rz 207k (bisher 207d) wird der aktuelle Prozentsatz für die Zinsersparnis ergänzt

207k

Der Prozentsatz gemäß [§ 5 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBI. II Nr. 416/2001 idGf beträgt:

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

34.9 In Rz 838d werden nicht mehr zeitgemäße Aufzählungen gestrichen

12.4.5 Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (ausgenommen PKW, siehe Rz 838e)

838d

Zu den Kosten für die Ersatzbeschaffung durch die Katastrophe zerstörter Vermögensgegenstände zählen beispielsweise: erforderlicher Neubau des gesamten Wohngebäudes oder von Gebäudeteilen, Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen, Neuanschaffung von Kleidung oder Geschirr.

Absetzbar sind die Kosten in dem Umfang, in dem die zerstörten Gegenstände für die "übliche Lebensführung" benötigt werden. Nicht absetzbar sind somit die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gütern, die für die übliche Lebensführung nicht notwendig sind (zB Sportgeräte) bzw. einem gehobenen Bedarf dienen (insbesondere "Luxusgüter"). Ebenfalls nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Gegenständen, die nicht dem Hauptwohnsitz, sondern dem Zweitwohnsitz oder einem weiteren Wohnsitz zuzuordnen sind. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung sind grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und im Ausmaß des "Neupreises" absetzbar (tatsächliches Ausmaß laut Rechnung). Werden Gegenstände ersatzbeschafft, die üblicherweise zur Lebensführung benötigt werden, gehen aber die Ersatzbeschaffungskosten über einen durchschnittlichen Standard hinaus, können nur die Vergleichskosten ("Neupreise") für die Anschaffung (Herstellung) eines Gegenstandes üblichen Standards berücksichtigt werden.

Wohnhäuser, Wohnungen

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Wohneinheiten vergleichbarer Nutzungsmöglichkeit. Absetzbar sind nur die Ersatzbeschaffungskosten für den Hauptwohnsitz (in Anlehnung an die Beurteilung durch die Landesbehörden), nicht hingegen für Zweit- oder weitere Wohnsitze, Gartenhäuschen, Badehütten (Pfahlbauten), Wohnmobile, Wohnwägen. In voller Höhe absetzbar sind auch die Mietkosten für ein Überbrückungsquartier. Wird ein beschädigtes aber an sich sanierungsfähiges Eigenheim nicht saniert, sondern wird ein neues Eigenheim (eventuell an einem anderen Ort) errichtet, können die Neuerrichtungskosten in jenem Ausmaß geltend gemacht werden, das der von der Schadenskommission festgestellten Schadensumme abzüglich der darauf entfallenden Ersätze entspricht.

Einrichtungsgegenstände

In voller Höhe absetzbar sind Kosten für die Ersatzbeschaffung von Möbeln, Teppichen, Vorhängen, Wäsche (für Schlafzimmer, Badezimmer, Küche inkl. Tischwäsche),

Beleuchtungskörper, Speisegeschirr, Elektro-, Haushalts-, Küchengeräten (zB Waschmaschine, Wäschetrockner, Kühlschrank, Tiefkühltruhe, Geschirrspüler, Elektroherde inkl. Mikrowellenherde), Sanitär- und Heizungsanlagen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von handgeknüpften Teppichen sind mit maximal 730 Euro pro Quadratmeter absetzbar, Antiquitäten mit jeweils maximal 7.300 Euro, sofern sie die zuvor angeführten und daher dem Grunde nach abzugsfähigen Gebrauchsgegenstände ersetzen. Nicht absetzbar sind Kosten für Zier- und Dekorationsgegenstände (einschließlich Bilder und Tapisserien), Zimmerpflanzen uÄ.

Unterhaltungselektronik, Foto- und Filmausrüstungen

In voller Höhe absetzbar sind folgende Kosten, sofern die Gegenstände dem üblichen Standard entsprechen: Kosten für die Ersatzbeschaffung von Radio- und Fernsehgeräten, Satellitenanlagen, CD-Playern **und sonstiger Unterhaltungselektronik**. Nicht absetzbar sind Ersatzbeschaffungskosten für Foto- und Film(Video)ausstattungen.

Fahrzeuge (ausgenommen PKW)

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für Mopeds und Fahrräder, ausgenommen Fahrräder, die als Sportgerät ausgelegt sind (Rennräder). Nicht absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Motorrädern, es sei denn, es handelt sich um das einzige von der betreffenden Person genutzte Kraftfahrzeug. Nicht absetzbar sind die Kosten für Wohnmobile und Wohnwagen.

Andere Gegenstände

In voller Höhe absetzbar sind die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Vorräten, Spielwaren, Schulbedarf, Werkzeugen, die üblicherweise im Haushalt verwendet werden, weiters die Kosten für Gräberrenovierungen. Die Kosten für die Ersatzbeschaffung von Bekleidung sind bis zu einem Höchstausmaß von 2.000 Euro pro im Haushalt lebender Person absetzbar. Nicht absetzbar sind die Ersatzbeschaffungskosten für Sammlungen aller Art (zB Bücher, Briefmarken, Münzen, Weine, CDs, Videobänder, Schallplatten). Weiters nicht absetzbar sind die Kosten für ein Kellerstüberl, einen Swimmingpool, eine Sauna, die Gartengestaltung, Gartengeräte, Biotope, Grillplätze, Werkzeug- und Gartenhütten, Sportgeräte (zB Schiausrüstung, Fitnessgeräte).

34.10 In Rz 1109 wird der Barwert iSd § 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetzes aktualisiert

19.10 Besteuerung von Pensionsabfindungen ([§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#))

1109

Zahlungen für Pensionsabfindungen sind nur dann gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert den Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) nicht übersteigt.

Jahr	Höhe des Barwertes in Euro
2019	12.600
2020	12.600
2021	12.900
2022	13.200
2023	14.400
2024	15.600

Der Betrag im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 Pensionskassengesetz](#) stellt eine Freigrenze dar.

Pensionsansprüche können zur Gänze durch Auszahlung eines Einmalbetrages, zur Gänze durch Auszahlung in Teilbeträgen oder auch nur teilweise abgefunden werden (der zukünftige Pensionsanspruch wird vermindert).

Erfolgt eine Abfindung in Teilbeträgen, sind nicht die einzelnen Teilbeträge für die Versteuerung gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) maßgeblich, sondern der gesamte Barwert des abzufindenden Anspruchs.

Bei einer teilweisen Abfindung ist der Barwert des gesamten Pensionsanspruches (der abgefundene und der nicht abgefundene) maßgeblich, wobei frühere (bereits erfolgte) Teilabfindungen miteinzubeziehen sind. Eine Berücksichtigung früherer Teilabfindungen kann entfallen, wenn sie mehr als sieben Jahre zurückliegen.

Bei Berechnung der Steuer gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988](#) ist der ermittelte Steuerbetrag zu halbieren. Andere Einkünfte bleiben ebenso außer Ansatz wie Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen; die Steuerabsetzbeträge gemäß [§ 33 EStG 1988](#) sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.12.1990, [89/14/0283](#)).

Wird eine Pensionsabfindung mit dem halben Steuersatz versteuert, ist eine eventuell anfallende Sozialversicherung im Lohnzettel unter der Kennzahl 226 auszuweisen.

34.11 Die Rz 1242 und 1243 entfallen samt Überschrift

Abschnitt 34 und Randzahlen 1242 und 1243: *derzeit frei*

34.12 Die Rz 1246, 1247 werden aktualisiert und Rz 1249a bis 1249f entfallen samt Überschriften

36 KINDER, (EHE)PARTNERSCHAFTEN ([§ 106 EStG 1988](#))

1246

Die steuerliche Abgeltung der Kinderlasten erfolgt mit der Gewährung des Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrages ([§ 33 EStG 1988](#)).

Als Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) gelten:

- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag zusteht, oder
- Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

1247

An die Bestimmungen des [§ 106 EStG 1988](#) knüpfen sich steuerliche Konsequenzen, wie:

- Miteinbeziehung in den begünstigten Personenkreis des [§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#),
- Verminderung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Inanspruchnahme von Freibeträgen gemäß [§ 35 EStG 1988](#),
- Gewährung des Alleinverdiener-(Alleinerzieher-)Absetzbetrages,
- höherer Erstattungsbetrag beim Bausparen.

Ist im EStG 1988 von Kindern die Rede, so sind darunter grundsätzlich Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) zu verstehen. Dies gilt nicht für die [§§ 33 Abs. 3a EStG 1988](#) und [34 Abs. 8 EStG 1988](#).

34.13 In Rz 1304 wird der aktuelle Prozentsatz der Bausparprämie ergänzt

39.2.4 Ermittlung der Prämie

1304

Die Bausparprämie wird jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr (Prämienjahr) neu festgelegt. Berechnungsjahr ist jenes Jahr, in dem die Berechnung für das Folgejahr erfolgt.

Die Berechnung erfolgt folgendermaßen:

Es wird ein Durchschnitt der monatlichen Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen (Periodendurchschnitte) anhand eines zwölfmonatigen Beobachtungszeitraumes ermittelt. Dieser Zeitraum umfasst die ersten drei Quartale des Berechnungsjahres sowie das letzte Quartal des vorhergehenden Kalenderjahres. Durch die monatlichen Umlaufgewichteten Durchschnittsrenditen für Bundesanleihen könnten sich Prämien Schwankungen zwischen 1,5% und 4% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämienatz wird vom Bundesminister für Finanzen bis zum 30. November eines jeden Berechnungsjahres festgesetzt und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht.

Im Hinblick darauf, dass die Bausparprämie keiner Einkommensteuerpflicht, auch nicht der Kapitalertragsteuer bzw. Endbesteuerung unterliegt, wird an eine um 25% verminderte Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen also um die nach rechnerischem Abzug der Kapitalertragsteuer verbleibende Rendite angeknüpft. Nach Ermittlung des Nettodurchschnittswertes wird ein Faktor von 0,8 zugeschlagen. Der errechnete Prozentsatz wird halbiert und schließlich wird eine Auf- oder Abrundung auf einen halben Prozentpunkt nach kaufmännischen Rundungsgrundsätzen vorgenommen.

Höhe der Bausparprämie:

Jahr	Prozentsatz	Höchstbetrag	Höchstprämie	BMF-AV
2019	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 142/2018
2020	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 143/2019
2021	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 159/2020
2022	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 147/2021
2023	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 139/2022
2024	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 120/2023

34.14 In Rz 1104b werden die Rechtslage bis 2014 sowie das Beispiel 11104b gestrichen

19.8.3.2 Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume

1104b

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28.02.2014 erfolgen, sind steuerlich weder nach [§ 67 Abs. 8 noch nach Abs. 6 EStG 1988](#) begünstigt, sondern gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern.

34.15 In der Überschrift des Beispiels Rz 10665 wird ein Verweis aktualisiert und das Beispiel Rz 10808 wird gestrichen

10665

[§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) - Steuerliche Beurteilung von Folgeprovisionen in Zusammenhang mit Pensionseinkünften (Rz 665 und Rz 805)

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

10090

[§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) - Besteuerung von „Restricted stocks“ (Rz 90)

(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.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Dezember 2023