

BMF-AV Nr. 161/2022

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: 2022-0.882.742

19. Dezember 2022

LStR 2002 - Wartungserlass 2022

1. Die Rz 7, 8, 9, 10, 12 und 1241m werden aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) 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 Grenze von **11.693 Euro (bis 2022: 11.000 Euro)** mit den nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften (siehe dazu Rz 8),

- Nachweis der Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der Abgabenbehörde des Ansässigkeitsstaates (Formular E 9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums),
- Nachweis der Auslandseinkünfte aus anderen Staaten, sofern diese nicht im E 9 des Ansässigkeitsstaates enthalten sind,
- Antragstellung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Rz 11).

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

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

8

Die Anwendung des [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) setzt voraus, dass entweder

- die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder
- die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als **11.693 Euro (bis 2022: 11.000 Euro)** jährlich betragen.

[§ 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.

9

Mit dem Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig sind bei Vorliegen der Voraussetzungen zu berücksichtigen (siehe auch Rz 14):

- Familienbonus Plus,
- Alleinverdienerabsetzbetrag,
- Alleinerzieherabsetzbetrag,

- Unterhaltsabsetzbetrag,
- Kindermehrbetrag,
- außergewöhnliche Belastungen nach [§ 34](#) und [§ 35 EStG 1988](#),
- Progressionsermäßigungen ([§§ 37, 38 EStG 1988](#)) sowie
- der Freibetrag nach [§ 105 EStG 1988](#), das Bausparen nach [§ 108 EStG 1988](#), die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge nach [§ 108a EStG 1988](#) und die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge nach [§ 108g EStG 1988](#).

10

In sachlicher Hinsicht unterliegen auch bei Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nur die Einkünfte gemäß § 98 EStG 1988 der österreichischen Besteuerung (inländische Einkünfte). 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](#)).

12

Keine Auswirkungen ergeben sich für Grenzgänger, die nach Österreich einpendeln und deren Einkünfte auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zugewiesen sind (gilt nur für Deutschland, Italien und Liechtenstein).

Da die beantragte **Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig** weder an einen inländischen Wohnsitz noch an einen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt noch an ein anderes "ähnliches Merkmal" anknüpft, bewirkt sie für sich allein keine inländische Ansässigkeit iSd österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

1241m

Im Falle einer Antragsveranlagung ist [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) anzuwenden, dh. vor Berechnung der Einkommensteuer gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) wird dem Einkommen ein Betrag von **9.567 Euro (bis 2022: 9.000 Euro)** hinzugerechnet.

2. In Rz 7a wird infolge des Brexit der Zeitraum bei Großbritannien (EU-Mitgliedstaat) eingeschränkt, die Länder werden alphabetisch gereiht und die Liste der Länder mit Diskriminierungsverbot aktualisiert

7a

EU-Mitgliedstaaten sind:

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

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

Länder, **ausgenommen EU-Länder und EWR-Länder**, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen wurde, sind:

Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Bahrain, Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, Chile (ab 2016), China, Georgien, **Großbritannien (ab 2021)**, Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, **Kosovo (ab 2019)**, Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro (ab 2016), Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russland (**siehe DBA UdSSR**), San Marino, Schweiz, Serbien, Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (ab 2015), Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (ab 2017), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam, Weißrussland.

3. Die Rz 11 wird hinsichtlich der Antragsstellung klargestellt

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.

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 13 wird aufgrund der Finanz-Organisationsreformgesetze (1. und 2. FORG) angepasst

1.2.7 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht

13

Siehe EStR 2000 Rz 20. Bei unterjährigem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht sowie in umgekehrten Fällen müssen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und für den der beschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind. Der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist das Einkommen zu Grunde zu legen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat. Es kann für diesen Zeitraum eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung durchgeführt werden. Siehe auch EStR 2000 Rz 7597. Zur beschränkten Steuerpflicht siehe EStR 2000 Rz 27 ff. Zum **Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig** nach [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) siehe Rz 7 ff.

5. Die Rz 33 wird aufgrund einer Änderung des Studienförderungsgesetzes 1992 (BGBl. I Nr. 75/2022) angepasst und die Rz 10033 entfällt

33

Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studienausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertationsstipendien und Diplomarbeitsstipendien) fließen außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern

- es sich um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht wirtschaftlich verwertet werden,
- die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden und
- die Höhe der Zuschüsse darauf schließen lässt, dass der Charakter eines Ausbildungszuschusses und nicht eines Einkommensersatzes im Vordergrund steht. Dies ist der Fall, wenn die Zuschüsse jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach [§ 31 Studienförderungsgesetz 1992](#). Bei

der Beurteilung ist es allerdings unerheblich, ob der Betreffende neben dem Stipendium auch eine Beihilfe nach dem Studienförderungsgesetz 1992 oder Familienbeihilfe bezieht. Werden höhere Beträge ausbezahlt, ist grundsätzlich von einer Erwerbstätigkeit auszugehen.

Daneben können keine tatsächlichen Aufwendungen (für Wissenschaft und Forschung) steuerfrei ersetzt werden.

Ergänzend ist eine Steuerbefreiung für außerhalb eines Dienstverhältnisses gewährte Stipendien zur Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland vorgesehen, wenn für den Stipendienbezieher wegen geringfügigen Einkommens keine Steuererklärungspflicht gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) besteht (siehe auch EStR 2000 Rz 5254a ff).

42.5.2 § 3 EStG 1988

Randzahl 10033: entfällt

6. Die Rz 74 wird aktualisiert

74

Die Steuerfreiheit steht nur insoweit zu, als vom Ausland Gegenseitigkeit gewährt wird. Diese Gegenseitigkeit kann eine unbeschränkte oder eine beschränkte sein. Im reziproken Fall ist die Steuerfreiheit von Bezügen deutscher Ferialpraktikanten davon abhängig zu machen, dass die praktische Ausbildung ausdrücklich in der jeweiligen Studien- oder Prüfungsordnung vorgesehen ist. Die Gewährung der Gegenseitigkeit **ergibt sich grundsätzlich aus den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen**.

7. In Rz 76 erfolgt eine Ergänzung bzw. Klarstellung hinsichtlich des Gruppenmerkmals und in Rz 10076 wird ein nicht mehr aktuelles Beispiel gestrichen

76

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind zB Großgruppen wie alle Arbeiter, alle Angestellten, Schichtarbeiter oder abgegrenzte Berufsgruppen wie zB Chauffeure, Monteure, Innendienst- bzw. Außendienstmitarbeiter, gesamtes kaufmännisches oder technisches Personal, Verkaufspersonal, alle Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeit von einer bestimmten Anzahl von Jahren zu verstehen. Trifft ein Gruppenmerkmal nur auf einen Arbeitnehmer zu, stellt auch dieser einen Arbeitnehmer einer Gruppe im obigen Sinne dar. Die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein (vgl. VwGH 5.5.1982, [3003/80](#); VwGH

18.10.1995, [95/13/0062](#)). Das Erfordernis Betriebsbezogenheit ist bedeutsam für die sachliche Begründung einer Gruppenbildung. Eine willkürliche Gruppenbildung - etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehungen - kann nicht zur Steuerbefreiung führen. Ob die Gruppenbildung sachlich begründbar ist, hängt im Einzelfall aber auch von der Art des mit der Gruppenzugehörigkeit verbundenen Vorteils und vom Zweck der Steuerbefreiung ab. **Auch der Verantwortungsgrad für das Unternehmen kann für die Gruppenbildung herangezogen werden (vgl. VwGH 27.07.2016, [2013/13/0069](#)), wenn der Verantwortungsgrad anhand objektiver, nachvollziehbarer Kriterien (zB nach einem anerkannten Stellenbewertungssystem) präzisiert ist.** Innerhalb einer Gruppe sind aber sämtliche Arbeitnehmer gleich zu behandeln und unter denselben objektiven, nachvollziehbaren Kriterien zu berücksichtigen. Unter diesen Voraussetzungen können auch leitende Angestellte eine Gruppe darstellen.

Nicht begünstigt sind Maßnahmen, die sich auf Personen einer bestimmten Altersgruppe beziehen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen allein oder zusätzlich für Arbeitnehmer auf Grund der Beschäftigungsdauer im Betrieb abhängig machen kann. Der Umstand, dass einer Anzahl von Personen eine Belohnung zugesprochen wird, führt noch nicht dazu, dass diese Personen als Gruppe anzusehen sind. Sofern der Arbeitgeber zwar allen Arbeitnehmern oder allen Arbeitnehmern einer bestimmten Gruppe eine Begünstigung anbietet, aber nicht alle Arbeitnehmer oder alle Arbeitnehmer einer bestimmten Gruppe von diesem Angebot Gebrauch machen, geht die Begünstigung hinsichtlich der annehmenden Arbeitnehmer nicht verloren (vgl. VwGH 4.7.1985, [84/08/0006](#)).

Ein unterscheidendes Merkmal in Form der Erreichung einer Zielvorgabe ist für die Zuordnung bestimmter Arbeitnehmer zu einer Gruppe nicht geeignet. Werden vom Arbeitgeber besondere Maßnahmen für die Zukunftssicherung individuell bei Erfüllung bestimmter Zielvorgaben zugesichert, handelt es sich um Leistungsbelohnungen, die gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) zu versteuern sind.

Scheiden Arbeitnehmer aus einer Gruppe aus oder wechseln sie in eine andere Gruppe, hat das auf die bis zum Ausscheiden aus der Gruppe bzw. bis zum Wechsel in eine andere Gruppe gewährten steuerbefreiten Bezüge keinen Einfluss. Nach dem Wechsel in eine andere Gruppe steht die Steuerbefreiung für diesen Arbeitnehmer aber nur dann zu, wenn das Gruppenmerkmal für die neue Gruppe wieder erfüllt ist.

Siehe auch Beispiel Rz 10076.

10076

§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 - Gesellschafter-Geschäftsführer ist einziger Arbeitnehmer (Rz 76 und Rz 81)

(1994)

Der Gesellschafter-Geschäftsführer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, oder nichtbeteiligte Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist der einzige Arbeitnehmer der GmbH. Für diesen Geschäftsführer der GmbH wird vom Arbeitgeber eine Krankenversicherungsprämie bezahlt. Für die Arbeitnehmer der KG, an der die GmbH beteiligt ist, werden vom Arbeitgeber hingegen keine Versicherungsprämien geleistet. Kann der Geschäftsführer bei diesem Sachverhalt die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 in Anspruch nehmen?

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Ist die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 des Geschäftsführers als einzigm Arbeitnehmer, so steht der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 weder der Umstand entgegen, dass der Geschäftsführer der einzige Arbeitnehmer der GmbH ist, noch dass den Arbeitnehmern der KG keine Krankenversicherungsprämien bezahlt werden.

8. Die Rz 80a, 92I, 93, 94, 96 und 250b werden aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes (BGBl. I Nr. 227/2021) aktualisiert

80a

Wenn im Kalenderjahr 2020 **bzw. 2021** der steuerfreie Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen aufgrund der COVID-19-Krise nicht oder nicht zur Gänze genutzt werden konnte, können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Gutscheine bis maximal 365 Euro steuerfrei gewähren. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Gutscheine vom Arbeitgeber im November 2020 **bis** Jänner 2021 **bzw. November 2021 bis Jänner 2022** an den Arbeitnehmer ausgegeben werden (§ 124b Z 371 und Z 382 EStG 1988). Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Gutscheine von Einzelhändlern als auch von Verbänden von Einzelhändlern (zB Einkaufsmünzen). Diese Gutscheine sind ein steuerfreier geldwerter Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen und daher auch von der Kommunalsteuer und dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds befreit (§ 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993 und § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967). Zudem sind derartige Gutscheine auch im Bereich der Sozialversicherung (ASVG) befreit.

Der Freibetrag über Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro im Kalenderjahr bleibt zusätzlich bestehen bzw. können die beiden Höchstbeträge auch in einem Gutschein kumuliert werden. Die Abhaltung einer besonderen Betriebsfeier ist nicht Voraussetzung dafür, dass Sachzuwendungen steuerfrei sind (vgl. Rz 79).

92I

Für Einsatztage, die aufgrund der COVID-19-Krise nicht stattfinden konnten (zB Sportstätten gesperrt, kein gemeinsames Training oder kein gemeinsamer Wettkampf), können im Kalenderjahr 2020, **von Jänner bis Juni 2021 sowie im November 2021 und Dezember 2021** pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die die Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) erfüllen, weiterhin steuerfrei an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) ausgezahlt werden ([§ 124b Z 352 und Z 381 EStG 1988](#)).

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 Gutscheinen für Mahlzeiten (Essensbons, Essensmarken), die den Arbeitnehmer zur Einnahme von freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb oder außerhalb des Betriebes (**auch durch Lieferservice**) 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 (zB auf Grund eines Kollektivvertrages), dann gehört diese Sachzuwendung zum Arbeitslohn und ist als Sachbezug nach [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) zu versteuern.

94

Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 8 Euro (bis 30.06.2020 4,40 Euro) pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine **nur zur Konsumation von Mahlzeiten eingelöst werden können, die von einer Gaststätte oder einem Lieferservice zubereitet bzw. geliefert werden.**

Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, sind sie bis zu einem Betrag von 2 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro) pro Arbeitstag steuerfrei.

Übersteigt der Wert der abgegebenen Essensbons 2 Euro bzw. 8 Euro (bis 30.06.2020 1,10 Euro bzw. 4,40 Euro) pro Arbeitstag, liegt hinsichtlich des übersteigenden Betrages ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

96

Als Gaststätten gelten Gastgewerbebetriebe iSd [§ 1 Abs. 1 der
Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013](#), die Speisen jeder Art anbieten, die an Ort und Stelle genossen werden können. Eine reine Handelstätigkeit fällt nicht darunter. Essensgutscheine, die in anderen Betrieben (zB Lebensmittelgeschäfte) eingelöst werden können, berechtigen nicht zur Inanspruchnahme des erhöhten Freibetrages von 8 Euro pro Arbeitstag, sondern bleiben nur bis zu einem Betrag von 2 Euro pro Arbeitstag steuerfrei. Betreibt ein Lebensmittelgeschäft, eine Bäckerei oder Fleischhauerei auch einen gastgewerblichen Betrieb, ist die Anwendung des erhöhten Freibetrages von 8 Euro pro Arbeitstag nur dann zulässig, wenn der Gastgewerbebetrieb vom Handelsbetrieb organisatorisch und durch einen eigenen Verrechnungskreis (eigene Kassa) getrennt ist, sodass die Einlösung beim Gastgewerbebetrieb nachvollziehbar ist und die Einlösung der Essensbons im Handelsbetrieb nicht gestattet wird (vertragliche Vereinbarung).

Die Gutscheine für Mahlzeiten in Höhe von 8 Euro pro Arbeitstag können von den Arbeitnehmern auch dann eingelöst werden, wenn die Speisen in einer Gaststätte abgeholt oder von der Gaststätte bzw. einem Lieferservice geliefert und zu Hause konsumiert werden.

250b

Kann die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte aufgrund von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise sowie bei Dienstverhinderung (zB Quarantäne) wegen der COVID-19-Krise nicht mehr bzw. nicht an jedem Arbeitstag zurückgelegt werden, kann im Kalenderjahr 2020, **für Jänner bis Juni 2021 sowie für November 2021 und Dezember 2021** das Pendlerpauschale im Ausmaß wie vor der COVID-19-Krise **bzw. im jeweiligen Vormonat** berücksichtigt werden ([§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988](#) iVm [§ 124b Z 349 und Z 380 EStG 1988](#)).

Zeitausgleichstage bzw. Gleittage gelten wie bisher nicht als Tage, an denen der Arbeitnehmer die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte zurücklegt.

9. Die Rz 92m wird aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) neu eingefügt

3.3.18d Carsharing ([§ 3 Abs. 1 Z 16d EStG 1988](#))

92m

Ab dem Kalenderjahr 2023 sind Zuschüsse des Arbeitgebers für die Nutzung CO₂-emissionsfreier Fahrzeuge im Rahmen von Carsharing-Plattformen für nicht beruflich veranlasste Fahrten bis zu einer Höhe von 200 Euro pro Jahr steuerfrei. Von der Befreiung

sind Kraftfahrzeuge, Fahrräder und Kraftfahrräder im Sinne der [§§ 4](#) und [4b Sachbezugswerteverordnung](#) umfasst (darunter fallen zB E-Autos, E-Motorräder, E-Bikes und E-Scooter).

Die Befreiung bezieht sich auf das entgeltliche Nutzen von Fahrzeugen, die einer unbestimmten Anzahl von Fahrern auf der Grundlage einer Rahmenvereinbarung und eines die Energiekosten miteinschließenden Zeit- und Kilometertarifs (oder Mischformen solcher Tarife) angeboten werden und vom Arbeitnehmer selbstständig reserviert und genutzt werden können. Für die selbstständige Reservierung und Nutzung bedarf es keiner physischen Interaktion zwischen Kunden (Arbeitnehmer) und Anbieter des Fahrzeugs, da die Buchung typischerweise mit Hilfe einer Online-Plattform erfolgt.

Der Arbeitgeber kann den Zuschuss entweder direkt an den Anbieter der Fahrzeuge leisten oder dem Arbeitnehmer einen Gutschein zur Verfügung stellen. In beiden Fällen muss vom Arbeitgeber sichergestellt werden, dass mit dem Zuschuss ausschließlich Fahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 genutzt werden können.

10. Die Rz 112e samt Überschrift wird aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 (BGBl. I Nr. 10/2022) neu gefasst und die Rz 112ea bis 112eg werden neu hinzugefügt

3.3.36 Mitarbeitergewinnbeteiligung ([§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#))

112e

Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) sind Gewinnbeteiligungen des Arbeitgebers an aktive Arbeitnehmer bis zu 3.000 Euro im Kalenderjahr von der Einkommensteuer befreit.

Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) auszahlt. Entgelt von dritter Seite, wie zB eine Mitarbeitergewinnbeteiligung, welche die Konzernmutter den Arbeitnehmern der Konzernfächer gewährt, ist von der Steuerbefreiung nach [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) nicht umfasst.

Unter aktiven Arbeitnehmern sind grundsätzlich nur Personen zu verstehen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen und im Zeitpunkt der Gewährung der Gewinnbeteiligung im aufrichtigen Dienstverhältnis – unabhängig von dessen Dauer – stehen. Darunter fallen auch Dienstverhältnisse, die arbeitsrechtlich aufricht, aber zB durch Karenz, Präsenzdienst, Freizeitphase bei geblockter Altersteilzeit, Sabbatical oder ähnliche Dienstfreistellungen unterbrochen sind. Die Mitarbeitergewinnbeteiligung ist vergangenheitsbezogen als Beteiligung am Vorjahresergebnis zu verstehen. Als aktive Arbeitnehmer gelten auch Personen, mit welchen das Dienstverhältnis im Zeitpunkt der

Gewährung der Gewinnbeteiligung (zB wegen Alterspension) zwar schon beendet ist, die aber in dem für die Gewinnbeteiligung maßgeblichen Wirtschaftsjahr beschäftigt waren. Eine Aliquotierung der Steuerbegünstigung anhand des Beschäftigungsmaßes ist zulässig aber nicht zwingend vorzunehmen.

112ea

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Gewinnbeteiligung allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt wird.

Unter Gruppen von Arbeitnehmern sind grundsätzlich Großgruppen oder abgegrenzte Berufsgruppen zu verstehen (vgl. Rz 76). Das Gruppenmerkmal ist nicht erfüllt, wenn willkürlich nur bestimmte Personen eine Gewinnbeteiligung erhalten oder die Mitarbeitergewinnbeteiligung eine individuelle Leistungsbelohnung darstellt.

Die Höhe der Gewinnbeteiligung kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) vorliegen, auch von betriebsbezogenen Kriterien (zB Umsatz, Erlös, Deckungsbeitrag) abhängig sein. Grundvoraussetzung ist aber, dass die Zuwendungen an alle Arbeitnehmer oder an bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern geleistet werden. Damit diese Voraussetzung erfüllt wird, muss die Höhe der jeweiligen Gewinnbeteiligung sachlich begründet und aus der freiwilligen Vereinbarung bestimmbar sein.

Ob die Gewinnbeteiligung auf betriebsbezogenen Kennzahlen, auf nicht-finanziellen Kriterien oder auf der Gewährung von erfolgsunabhängigen Beträgen beruht, ist grundsätzlich nicht maßgebend. Entscheidend ist vielmehr, dass alle Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern am Gewinn beteiligt werden und wenn unterschiedliche Gruppen gebildet werden, die Gruppenbildung anhand objektiver Kriterien nachvollziehbar ist und sich nicht als Umgehung für eine individuelle Belohnung herausstellt. Maßgebend sind somit lediglich die sachliche Gruppenbildung und die Beteiligung der Mitarbeiter auf Grund sachlicher, nachvollziehbarer Kriterien.

Eine unterschiedliche Höhe der Gewinnbeteiligung innerhalb einer Gruppe von Arbeitnehmern muss ebenso anhand objektiver Kriterien sachlich begründet und nachvollziehbar sein. Durch die Anknüpfung an ein objektives Merkmal (zB das Ausmaß eines einheitlichen Prozentsatzes des Bruttobezuges) kann sich daher im Ergebnis ein unterschiedlich hoher Vorteil (Gewinnbeteiligung) ergeben. Individuelle Zielvorgaben oder Leistungsziele sind weder als Abgrenzungsmerkmal zur Gruppenbildung noch als sachliche Begründung der Höhe der ausbezahlten Mitarbeitergewinnbeteiligung geeignet. Erhalten einzelne Mitarbeiter der Gruppe ohne sachliche Begründung abweichende, vorteilhaftere Prämienzusagen, steht die Steuerbefreiung insoweit nicht zu.

Auch wenn einzelne Mitarbeiter auf Grund besonderer Vorkommnisse keine Mitarbeitergewinnbeteiligung erhalten, sind die Gründe hierfür nach objektiven, nachvollziehbaren Kriterien im Voraus festzulegen, damit die Steuerbefreiung für die übrigen Mitarbeiter nicht verlorengeht.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat mit allen angestellten Lagerarbeitern eine Mitarbeiterbeteiligungsvereinbarung geschlossen. Hiervon sollen all jene Lagermitarbeiter, welche im für die Beteiligung relevanten Wirtschaftsjahr Dienstpflichtverletzungen begangen haben, ausgeschlossen werden. Trotz dieser zusätzlichen, sachlich gerechtfertigten Einschränkung kann die Mitarbeiterbeteiligung unter den sonstigen Voraussetzungen an die übrigen Lagerarbeiter steuerfrei gewährt werden.

112eb

Insoweit die Summe der jährlich gewährten Gewinnbeteiligung das unternehmensrechtliche Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT) der im letzten Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahre übersteigt, besteht keine Steuerfreiheit. Es ist das EBIT des Vorjahres heranzuziehen, das sich aus der unternehmensrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ableitet (idR auf Basis von [§ 231 Abs. 2 Z 17 zuzüglich Z 15 UGB](#) oder [§ 231 Abs. 3 Z 16 UGB zuzüglich Z 14 UGB](#)). Abweichend davon gilt:

- Ermittelt das Unternehmen des Arbeitgebers seinen Gewinn nicht nach [§ 5 EStG 1988](#), kann bei Vorliegen eines Betriebsvermögensvergleichs gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) statt auf unternehmensrechtliche Werte auf die entsprechenden steuerlichen Werte abgestellt werden; ansonsten ist der steuerliche Vorjahresgewinn maßgeblich.
- Gehört das Unternehmen des Arbeitgebers zu einem Konzern, kann alternativ – bei sämtlichen Unternehmen des Konzerns einheitlich – auf das EBIT des im letzten Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahres des Konzerns abgestellt werden ([§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988](#)). Liegt hinsichtlich der Einbeziehung des Arbeitgeberunternehmens in den Konzernabschluss keine gesetzliche Verpflichtung vor, sondern erfolgt diese faktisch auf freiwilliger Basis, kann von der Möglichkeit des [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988](#) dennoch Gebrauch gemacht werden. Gehört das Unternehmen des Arbeitgebers zu einem internationalen Konzern und wird dieses Unternehmen nach Maßgabe von [§ 245 UGB](#) von der Erstellung eines (Teil-)Konzernabschlusses befreit, weil es in den Konzernabschluss eines übergeordneten ausländischen Mutterunternehmens einbezogen wird (befreiender Konzernabschluss), kann für Zwecke des [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988](#) das EBIT des befreienden Konzernabschlusses herangezogen werden. Der befreiende Konzernabschluss ist dabei nach den für das übergeordnete ausländische Mutterunternehmen geltenden Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen. Ist das

übergeordnete ausländische Mutterunternehmen in einem Drittstaat ansässig, setzt die befreiende Wirkung des Konzernabschlusses voraus, dass dieser nach den gemäß der [Verordnung \(EG\) Nr. 1606/2002](#) angenommenen Rechnungslegungsstandards erstellt wurde (zB US-GAAP).

Die steuerfreie Mitarbeitergewinnbeteiligung ist somit betraglich zweifach begrenzt:

1. insgesamt mit dem Gewinn (EBIT, Gewinn iSd [§ 4 EStG 1988](#) oder [§ 5 EStG 1988](#) bzw. EBIT des Konzerns) des im letzten Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahres und
2. bezogen auf einen Mitarbeiter mit 3.000 Euro im Kalenderjahr.

Heranziehen ist – einheitlich für sämtliche Konzernunternehmen, die als Arbeitgeber einen freiwilligen oder verpflichtenden Lohnsteuerabzug gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) vornehmen und ihren Mitarbeitern tatsächlich Gewinnbeteiligungen nach [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) gewähren – das Unternehmensergebnis oder das Ergebnis des Konzerns (siehe bereits obiger Bulletpoint). Ist die diesbezügliche Vorgehensweise innerhalb dieser Konzernunternehmen uneinheitlich, kann von der Regelung des [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nicht Gebrauch gemacht werden; maßgeblich ist diesfalls für die Unternehmen des Konzerns das jeweilige eigene EBIT nach Maßgabe von [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b erster Satz EStG 1988](#). Wird hingegen von sämtlichen Konzernunternehmen einheitlich das Konzern-EBIT herangezogen, ist das Konzern-EBIT für Zwecke der Begrenzung den einzelnen Konzernunternehmen im Verhältnis des Personalaufwandes der jeweiligen Konzerngesellschaft zum Personalaufwand des Konzernabschlusses zuzuordnen, wobei auf die für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsvorschriften abzustellen ist. Ein Herausschälen aus einem Teilbereich des Konzerns (zB lediglich das EBIT der inländischen Konzernbetriebe unter Ausblendung ausländischer Konzerngesellschaften) ist nicht zulässig.

Weiters ist das Unternehmensergebnis bzw. das Konzernergebnis unter Berücksichtigung der Mitarbeitergewinnbeteiligung maßgebend, es sei denn, darin wurden bereits Rückstellungen für die Mitarbeitergewinnbeteiligung abgebildet. Bereits getroffene Vorsorgen für Mitarbeitergewinnbeteiligungen sollen bei der Ermittlung der relevanten Grenze nicht berücksichtigt werden; daher sollen sowohl die Bildung als auch die Auflösung einer Rückstellung für Mitarbeitergewinnbeteiligungen für die Berechnung der Grenze außer Betracht bleiben.

Da Kreditinstitute spezifischen Rechnungslegungsbestimmungen unterliegen und das EBIT bei bestimmten Geschäftsmodellen (klassisches Bankgeschäft) nicht aussagekräftig ist, können Kreditinstitute aufgrund von [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b dritter Teilstrich EStG 1988](#) an Stelle des EBIT das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß [Anlage 2 zu § 43](#)

BWG heranziehen. Dies gilt auch, wenn von sämtlichen Unternehmen des Konzerns einheitlich von der Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht wird, auf die jeweilige Größe im Konzernabschluss abzustellen.

Bei Versicherungsunternehmen ist hingegen die Summe der Gewinnbeteiligungen, die an die aktiven Arbeitnehmer jährlich steuerfrei gewährt werden kann, bereits aufgrund der Grundregel des [§ 3 Abs. 1 Z 35 lit. b EStG 1988](#) zu ermitteln. Das EBIT wird daher nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften – die auch die für Versicherungsunternehmen geltenden Sondervorschriften des [VAG 2016](#) mitumfassen – auf Basis des Ergebnisses aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß [§ 146 Abs. 5 Z 7 VAG 2016](#) zuzüglich der Zinsaufwendungen gemäß [§ 146 Abs. 5 Z 3 lit. c VAG 2016](#) berechnet. Dies gilt auch, wenn von sämtlichen Unternehmen des Konzerns einheitlich von der Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht wird, auf die jeweilige Größe im Konzernabschluss abzustellen.

112ec

Steuerfrei sind pro Mitarbeiter maximal 3.000 Euro im Kalenderjahr, wobei die Beschäftigungsdauer im Jahr des Zuflusses für die maximale Begünstigung unbedeutlich ist. Wird dieser jährliche Freibetrag zB durch Gewährung einer Mitarbeitergewinnbeteiligung von mehreren Arbeitgebern überschritten, liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand nach [§ 41 Abs. 1 Z 14 EStG 1988](#) vor.

Gewährt ein Arbeitgeber mehr als 3.000 Euro im Kalenderjahr als Mitarbeitergewinnbeteiligung, ist der 3.000 Euro (Freibetrag) übersteigende Betrag, sofern es sich grundsätzlich um einen sonstigen Bezug handelt, nach [§ 67 Abs. 1 und 2 bzw. Abs. 10 EStG 1988](#) zu versteuern, es sei denn, es liegt eine Vereinbarung iSd Rz 1052 („Sechsteloptimierung“) vor.

Wird eine Mitarbeitergewinnbeteiligung einerseits Mitarbeitern gewährt, welche die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) nicht erfüllen und werden anderseits Mitarbeiter beteiligt, für welche die Voraussetzung zutreffen, bleibt die Zuwendung nur für Letztere steuerfrei. Das heißt, die Steuerfreiheit der Mitarbeitergewinnbeteiligung wird durch steuerpflichtige Zuwendungen an andere Mitarbeiter nicht beeinträchtigt.

Beispiel:

Mit den Arbeitnehmern wurde vereinbart, dass alle Mitarbeiter ab dem vollendeten fünften Dienstjahr eine Mitarbeitergewinnbeteiligung in Höhe von 2.000 Euro erhalten. Zusätzlich soll ein Mitarbeiter im dritten Dienstjahr aufgrund besonderer Qualifikationen ebenso in den Genuss der Mitarbeiterbeteiligung kommen. Im gegenständlichen Fall wurde die notwendige Gruppe grundsätzlich sachlich (fünf Dienstjahre) nachvollziehbar gebildet. Die gewährte Mitarbeitergewinnbeteiligung an den Mitarbeiter, der das

Gruppenmerkmal nicht erfüllt, ist steuerpflichtig, führt jedoch für die übrigen Gruppenmitglieder nicht zum Verlust der Steuerbefreiung.

112ed

Übersteigen die steuerfrei gewährten Mitarbeitergewinnbeteiligungen das Unternehmensergebnis, sind die Gewinnbeteiligungen insoweit steuerpflichtig. Der Arbeitgeber kann bis zum 15. Februar des Folgejahres eine Aufrollung nach [§ 77 EStG 1988](#) durchführen. Andernfalls wird die Steuerfreiheit beim einzelnen Mitarbeiter nicht anteilig rückgängig gemacht, sondern der Arbeitgeber haftet gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für die zu wenig einbehaltene und abgeführt Lohnsteuer. Die Haftung und Nachversteuerung erfolgt aliquot im Verhältnis des Unternehmensergebnisses zu den tatsächlich gewährten Mitarbeitergewinnbeteiligungen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber gewährt seinen 11 Mitarbeitern jeweils eine Gewinnbeteiligung in Höhe von 3.000 Euro. Das Unternehmensergebnis des im vorangegangenen Kalenderjahr endenden Wirtschaftsjahrs beträgt 25.000 Euro. Das Unternehmensergebnis beträgt daher 75,76% (25.000 im Verhältnis zu 33.000) der insgesamt gewährten Mitarbeitergewinnbeteiligungen. Daher sind 24,24% der Mitarbeitergewinnbeteiligung steuerpflichtig.

112ee

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Zahlung nicht aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) erfolgt. Zahlungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) sind nicht steuerbefreit. Hingegen sind innerbetriebliche Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern im Sinne des [§ 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988](#) zulässig. Demnach können bisher auf Grund einer Vereinbarung iSd [§ 68 Abs. 5 Z 7 EStG 1988](#) gewährte Prämien (zB auf Grundlage des [§ 97 Abs. 1 Z 16 ArbVG](#)) als steuerfreie Mitarbeitergewinnbeteiligung behandelt werden, sofern die sonstigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) erfüllt sind.

112ef

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

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

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>	<i>7.550,40</i>
KZ 225	1.027,20
KZ 226 (3.000*17,12%)	513,60
KZ 230	- 6.009,60
<i>Mitarbeitergewinnbeteiligung</i>	<i>3.000,00</i>
KZ 243	- 3.000,00
KZ 245	29.990,40

11. Die Rz 112f wird aufgrund des AbgÄG 2022 (BGBl. I Nr. 108/2022) betreffend Leistungen von ehemaligen Betriebskrankenkassen ergänzt

3.3.37 Zuwendungen einer Privatstiftung nach [§ 718 Abs. 9 ASVG \(§ 3 Abs. 1 Z 36 EStG 1988\)](#)

112f

Aus dem Vermögen der Betriebskrankenkassen gemäß [§ 718 Abs. 9 ASVG](#) errichtete Privatstiftungen können satzungsmäßige Leistungen an ihre Begünstigten steuerfrei erbracht werden, soweit diese Leistungen von der jeweiligen Betriebskrankenkasse nach ihrer Satzung am 31.12.2018 vorgesehen waren (unter Berücksichtigung des jeweiligen Stands von Medizin und Technik). **Ebenso können derartige Privatstiftungen Leistungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988](#) - zielgerichtete, wirkungsorientierte**

Gesundheitsförderung (Salutogenese) und Prävention sowie Impfungen (siehe Rz 77a) - steuerfrei an ihre Begünstigten erbringen. Rehabilitations- oder Krankengeld darf nicht steuerfrei ausgezahlt werden.

12. Die Rz 112g wird aufgrund BFG vom 23.06.2022, RV/5100334/2022, ergänzt

3.3.38 COVID-19 Zulagen und Bonuszahlungen ([§ 124b Z 350 EStG 1988](#))

112g

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#), die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich geleistet werden, sind im Kalenderjahr 2020 bis 3.000 Euro (auch in Form von Gutschein oder vergleichbaren geldwerten Vorteilen) steuerfrei. Es muss sich dabei um zusätzliche Leistungen handeln, die ausschließlich zu Belohnungszwecken geleistet werden und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden.

Als üblicherweise bisher gewährt gelten in diesem Zusammenhang sowohl Zahlungen aufgrund eines arbeitsrechtlichen Anspruchs als auch freiwillige (unverbindliche, widerrufliche, etc.) Zahlungen. Wenn bisher üblicherweise Bonuszahlungen geleistet wurden, ist die an deren Stelle gewährte Bonuszahlung steuerpflichtig.

Eine zweimalige vorbehaltlose Auszahlung führt laut OGH dazu, dass dem Arbeitnehmer auch für künftige Jahre ein Anspruch auf diese Zahlung zusteht (vgl. OGH 15.3.2000, [9 ObA 332/99k](#); OGH 16.2.2000, [9 ObA 325/99f](#)). Zahlungen aus bereits bestehenden Leistungsvereinbarungen bleiben daher weiterhin steuerpflichtig, auch wenn sie im Jahr 2020 nunmehr unter dem Titel „Covid-19 Bonuszahlung“ oder „Covid-19 Zulage“ gewährt werden. Daher besteht keine Steuerfreiheit gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#), wenn die im Zusammenhang mit der Covid-19-Krise gezahlte Prämie anstatt (an Stelle) einer in den Vorjahren ausgezahlten Prämie gewährt wird (BFG vom 23.06.2022, RV/5100334/2022).

Der Arbeitgeber hat einen Zusammenhang mit der COVID-19-Krise zu dokumentieren (zB Ausweis am Lohnkonto).

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#) können allen Arbeitnehmern, nicht nur jenen in systemrelevanten Berufen oder bestimmten Berufsgruppen, gewährt werden.

Auch für Zeiten von Kurzarbeit kann eine Zulage oder Bonuszahlung gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#) steuerfrei gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Mitarbeiter im Betrieb oder im Homeoffice tätig ist bzw. war.

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#) erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#).

Zulagen und Bonuszahlungen gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#) sind bis 3.000 Euro auch von der Sozialversicherung ([§ 49 Abs. 3 Z 30 ASVG](#)), vom Dienstgeberbeitrag ([§ 41 Abs. 4 lit. g FLAG 1967](#)) und von der Kommunalsteuer ([§ 16 Abs. 14 KommStG 1993](#)) befreit.

13. Die Rz 112h samt Überschrift wird aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 (BGBl. I Nr. 10/2022) hinsichtlich des regionalen Klimabonus neu eingefügt

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

112h

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

14. Rz 112i wird zu Leistungen von Sozialfonds samt Überschrift neu eingefügt (AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022)

3.3.40 Leistungen von Sozialfonds ([§ 3 Abs. 1 Z 38 EStG 1988](#))

112i

Bestimmte Zuschüsse oder sonstige Leistungen (zB für Weiterbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen, bei längerem Krankenstand, bei Arbeitslosigkeit, bei Tod nach einem Arbeitsunfall, in besonderen berufsspezifischen Härtefällen) von kollektivvertraglich begründeten gemeinsamen Einrichtungen der Sozialpartner für das Bewachungsgewerbe und für das Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigungsgewerbe (Sozialfonds), die ab dem 1. Juli 2022 an aktive bzw. ehemalige Arbeitnehmer ausbezahlt werden und auf die kein Rechtsanspruch besteht, sind bis zu den gesetzlich festgelegten Obergrenzen im Kalenderjahr des Zuflusses steuerfrei. Die Beiträge des Arbeitgebers an die Einrichtungen der Sozialpartner dürfen dabei nicht mehr als 0,5% der allgemeinen Beitragsgrundlage gemäß [§ 49 ASVG](#) betragen. Wenn in anderen Kollektivverträgen vergleichbare Einrichtungen geschaffen werden, sind auch deren Leistungen, soweit sie den weiteren Voraussetzungen entsprechen, steuerfrei.

Die Sozialfonds sind verpflichtet dem Finanzamt des Empfängers der steuerfreien Leistungen Name, Anschrift und Sozialversicherungsnummer des Empfängers sowie die Höhe der Leistung bis zum 31. Jänner des Folgejahres mitzuteilen.

15. Rz 112j wird zur Einspeisung von elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen samt Überschrift neu eingefügt (AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022)

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

112j

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

Einkünfte aus der Einspeisung von höchstens 12.500 kWh (Kilowattstunden) elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen sind ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 steuerfrei, wenn die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 25 kWp (Kilowatt Peak) nicht überschreitet. 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.

16. Rz 112k samt Überschrift und Rz 112l werden zur Teuerungsprämie neu eingefügt (Teuerungs-Entlastungspaket, BGBl. I Nr. 93/2022)

3.3.42 Teuerungsprämie ([§ 124b Z 408 EStG 1988](#))

112k

Zahlt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern auf Grund der gestiegenen Preise zusätzlich zum Arbeitslohn eine Teuerungsprämie, ist diese als Bonuszahlung oder Zulage in den Kalenderjahren 2022 und 2023 bis zu einem Betrag von 3.000 Euro pro Arbeitnehmer und Jahr steuerfrei. Die Zahlung der Teuerungsprämie kann einmalig oder in mehreren Teilbeträgen bzw. monatlich gemeinsam mit den laufenden Bezügen erfolgen. Das Ausmaß

der Arbeitszeit (Vollzeit, Teilzeit, geringfügig) hat auf die maximale Höhe der Steuerbefreiung keine Auswirkung.

Die Zahlungen dürfen üblicherweise bisher nicht gewährt worden sein. Belohnungen, die bereits in der Vergangenheit aufgrund von Leistungsvereinbarungen gezahlt werden, fallen daher nicht unter diese Befreiung. Auch eine (außerordentliche) Gehaltserhöhung kann nicht als Teuerungsprämie steuerfrei behandelt werden, da eine Gehaltserhöhung weder eine Zulage noch eine Bonuszahlung darstellt.

Die Steuerbefreiung bis 2.000 Euro setzt eine zusätzliche Zahlung aufgrund der Teuerung voraus und ist sonst an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft.

Das volle Ausmaß der Befreiung von 3.000 Euro kann nur dann ausgeschöpft werden, wenn die 2.000 Euro übersteigende Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988](#) geleistet wird. Demnach ist auch eine arbeitsvertragliche Einzelvereinbarung ausreichend, sofern die Zahlung sich entweder an alle Mitarbeiter oder an eine sachlich differenzierte Gruppe von Mitarbeitern richtet. Nachdem die Teuerung Arbeitnehmer jeweils nach deren familiären Verhältnissen unterschiedlich trifft, können - analog zu [§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG 1988](#) (vgl. VwGH 27.07.2016, [2013/13/0069](#)) auch soziale Kriterien für die Bildung einer steuerlich relevanten Gruppe herangezogen werden (zB gruppenweise Staffelung nach Familienstand und/oder Anzahl etwaiger Kinder). Die herangezogenen Kriterien sind dabei objektiv nachvollziehbar darzustellen.

Auch an karenzierte Dienstnehmer bzw. Dienstnehmer ohne Entgeltanspruch (zB langer Krankenstand, Mutterschutz) kann bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen eine Teuerungsprämie steuerfrei gewährt werden, weil der grundsätzliche Lohnanspruch lediglich ruht.

Die Teuerungsprämie ist auch von der Sozialversicherung ([§ 49 Abs. 3 Z 30 ASVG](#)) sowie von der Kommunalsteuer ([§ 16 Abs. 15 KommStG 1993](#)) und dem Dienstgeberbeitrag ([§ 41 FLAG 1967](#)) befreit.

Die Teuerungsprämie ist am Lohnkonto und am Lohnzettel auszuweisen ([§ 5 Abs. 4 Lohnkontenverordnung 2006](#)). Dies gilt auch, wenn die Teuerungsprämie in Form von Gutscheinen oder anderen geldwerten Vorteilen gewährt wird.

Zulagen und Bonuszahlungen, die nicht von der Steuerbefreiung umfasst sind, sind je nach Rechtstitel und Auszahlungsmodus als sonstiger Bezug gemäß [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) oder als laufender Bezug nach dem Tarif zu versteuern.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber in einem Kalenderjahr sowohl eine Teuerungsprämie als auch eine Gewinnbeteiligung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#), sind diese zusammen nur bis maximal 3.000 Euro pro Jahr steuerfrei.

Der Arbeitgeber kann eine im Kalenderjahr 2022 steuerfrei gewährte Gewinnbeteiligung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 35 EStG 1988](#) im Jahr 2022 nachträglich zu einer Teuerungsprämie (bis zu 3.000 Euro) gemäß [§ 124b Z 408 lit. b EStG 1988](#) umqualifizieren.

17. Die Rz 154d wird auf Grund der neuen Richtwerte (BGBl. II Nr. 137/2022) aktualisiert

154d

Die anzusetzenden Sachbezugswerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes:

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

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

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

18. In Rz 162c und Rz 162d wird das VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2021, Ra 2017/08/0039, hinzugefügt

162c

Wird der Wohnraum (zB eine Wohnung oder ein Einfamilienhaus) mehreren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, dann ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit aufzuteilen ([vgl. VwGH 14.12.2021, Ra 2017/08/0039](#)); im Zweifel ist der Sachbezugswert durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu dividieren.

Beispiel:

Eine Dienstwohnung in Vorarlberg (1 Zimmer à 20 m², 1 Zimmer à 40 m², Bad, Küche, Abstell- und Vorraum zusammen 40 m²) wird im Jahr 2009 zwei Arbeitnehmern kostenlos zur Verfügung gestellt. Der monatliche Sachbezugswert für die gesamte Dienstwohnung beträgt 726 Euro (100m² x 7,26 Euro).

Fall 1: Der Arbeitgeber stellt das kleinere Zimmer dem Arbeitnehmer A, das größere Zimmer dem Arbeitnehmer B und die sonstigen Räume beiden Arbeitnehmern gemeinsam zur Verfügung. Der Sachbezugswert ist entsprechend der Nutzungsmöglichkeiten, also im Verhältnis 60 : 80 aufzuteilen. Der anteilige Sachbezugswert für A beträgt 311,14 Euro, für B 414,86 Euro.

Fall 2: Der Arbeitgeber stellt beiden Arbeitnehmern gemeinsam die gesamte Wohnung zur Verfügung. Der Sachbezugswert pro Arbeitnehmer beträgt daher jeweils 363 Euro.

162d

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer) und liegen die in Rz 162e genannten Voraussetzungen vor, ist kein Sachbezug anzusetzen, wenn die Größe dieser Unterkunft 30 m² nicht übersteigt.

Bei Wohnungsgrößen von mehr als 30 m² bis maximal 40 m² vermindert sich der Sachbezugswert um 35%. Voraussetzung für diese Reduktion ist neben Rz 162e allerdings, dass die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. Dies wird beispielsweise in einem saisonalen Betrieb (zB Hotel- und Gastgewerbe) der Fall sein.

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

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

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

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

Beispiel 1:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von September 2017 bis November 2018 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m^2) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß [§ 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung](#) kann nicht angewendet werden, da die Unterkunft mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel 2:

Einem Kellner in einem Hotelbetrieb wird von November 2018 bis April 2019 eine arbeitsplatznahe Unterkunft (35 m^2) seitens des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt. Der Abschlag gemäß [§ 2 Abs. 7a Z 2 Sachbezugswerteverordnung](#) kann angewendet werden, da die Unterkunft nicht mehr als 12 Monate zur Verfügung gestellt wird.

Die Bestimmungen des [§ 2 Abs. 7a der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge](#), BGBl. II Nr. 416/2001 idgF kommen sowohl bei einer im Eigentum des Arbeitgebers stehenden Wohnung als auch für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung zur Anwendung.

Wird eine Unterkunft mehreren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt, ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit zu aliquotieren (vgl. Rz 162c). Eine Steuerfreiheit steht dann zu, wenn jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht, 30 m^2 nicht übersteigt. Eine Reduktion des Sachbezugswertes (um 35%) steht dann zu, wenn jener Wohnraum, der dem jeweiligen Arbeitnehmer zur Nutzung zur Verfügung steht, 40 m^2 nicht übersteigt (vgl. [VwGH 14.12.2021, Ra 2017/08/0039](#)).

Beispiel 3:

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

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

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

19. Die Rz 175 wird in Bezug auf Spezialfahrzeuge konkretisiert

175

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

Ein Sachbezugswert **für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte** ist nicht anzusetzen, wenn es sich um Spezialfahrzeuge handelt, die auf Grund ihrer Ausstattung eine andere private Nutzung praktisch ausschließen (zB ÖAMTC- oder ARBÖ-Fahrzeuge, Montagefahrzeuge mit eingebauter Werkbank), oder wenn Berufsschauffeure das Fahrzeug (PKW, Kombi, Fiskal-LKW), das privat nicht verwendet werden darf, nach der Dienstverrichtung mit nach Hause nehmen. **Insofern das Spezialfahrzeug anderweitig privat genutzt wird, ist ein Sachbezug nach den allgemeinen Vorgaben zu berechnen.** Siehe auch Rz 744 und 745 sowie Beispiel Rz 10175.

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

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

Wird einem Arbeitnehmer nachweislich ab einem bestimmten Zeitpunkt im Lohnzahlungszeitraum ein arbeitgebereignetes KFZ erstmalig zur Verfügung gestellt bzw. dauerhaft entzogen, kann der Sachbezug für diesen Lohnzahlungszeitraum entsprechend aliquoiert werden.

20. Die Rz 185 wird betreffend Fahrzeugwechsel und CO₂-Emissionswert klarstellend ergänzt

185

Kommt es während des Lohnzahlungszeitraumes zu einem Fahrzeugwechsel, so bestehen keine Bedenken, wenn für den betreffenden Lohnzahlungszeitraum der Sachbezugswert entweder nach den Anschaffungskosten des bisherigen Fahrzeuges oder nach den Anschaffungskosten des neu zur Verfügung gestellten Fahrzeuges ermittelt wird, **wenn für beide Fahrzeuge auf Grund des CO₂-Emissionswertes derselbe Prozentsatz auf die Bemessungsgrundlage zur Anwendung gelangt. Kommen aber durch den Fahrzeugwechsel auf Grund des CO₂-Emissionswertes unterschiedliche Prozentsätze zur Anwendung, ist bezogen auf den Lohnzahlungszeitraum von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen.**

Beispiele:

- 1. Einem Arbeitnehmer wird am 20. März ein neuer Dienstwagen (*mit identen CO₂-Emissionswerten*) zur Verfügung gestellt. Die Anschaffungskosten des alten Dienstwagens betrugen 18.000 Euro, die des neuen 20.000 Euro. Der Sachbezugswert kann im Lohnzahlungszeitraum März von den Anschaffungskosten des alten Dienstwagens berechnet werden. Erst ab April ist die Berechnung von den Anschaffungskosten des neuen Dienstwagens vorzunehmen.**
- 2. Einem Arbeitnehmer wurde ein arbeitgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung gestellt, für welches ein Sachbezug mit 2% der Anschaffungskosten in Höhe von 960 Euro anzusetzen war. Mit 18. Oktober erfolgt ein Fahrzeugwechsel und dem Arbeitnehmer wird als Dienstwagen ein arbeitgebereignetes Elektrofahrzeug mit einem Sachbezugswert von 0% zur Verfügung gestellt. Als Sachbezug sind für Oktober 17/30 von 960 Euro = 544 Euro zu berücksichtigen.**

21. Die Rz 206 wird hinsichtlich der Gehaltsumwandlung präzisiert und die Rz 207 bezüglich des geldwerten Vorteils bei Übernahme des (Elektro-)Fahrrades neu eingefügt

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.**

207

Bei kostenloser Überlassung ins Eigentum des Arbeitnehmers oder bei verbilligtem Ankauf eines Fahrrades oder Kraftrades durch den Arbeitnehmer ist ein geldwerter Vorteil in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Übernahmepreis (Kaufpreis) und dem um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis des Abgabeortes anzusetzen.

Für Fahrräder und E-Fahrräder kann eine Nutzungsdauer von 5 Jahren angenommen werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei linearer Absetzung für Abnutzung (AfA) aus Vereinfachungsgründen anstelle des um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreises des Abgabeortes der steuerliche Buchwert abzüglich eines pauschalen Abschlages von 20% herangezogen wird (vgl. EStR 2000 Rz 139). Errechnet sich der Buchwert von den Netto-Anschaffungskosten, sind für den üblichen Endpreis 20% Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber schafft im Jänner 2021 ein E-Fahrrad mit Anschaffungskosten von 3.000 Euro (inkl. Umsatzsteuer) an und stellt es seinem Arbeitnehmer kostenlos zur Privatnutzung zur Verfügung. Nach 4 Jahren geht das Fahrrad unentgeltlich ins Eigentum des Arbeitnehmers über.

Variante A: Der Arbeitgeber hat beim Erwerb den vollen Vorsteuerabzug iHv 500 Euro geltend gemacht. Der steuerliche Buchwert bei Übergabe an den Arbeitnehmer beträgt somit 500 Euro (2.500 abzüglich 4 x Jahres-AfA von je 500). Unter Berücksichtigung von 20% Umsatzsteuer (+100) und 20% Abschlag (-120) sind als Sachbezug 480 Euro anzusetzen.

Variante B: Der Arbeitgeber ist nicht vorsteuerabzugsberechtigt und hat somit Anschaffungskosten von 3.000 Euro. Der steuerliche Buchwert bei Übergabe an den Arbeitnehmer beträgt somit 600 Euro (3.000 abzüglich 4 x Jahres-AfA von je 600). Unter Berücksichtigung des Abschlags von 20% (-120) sind als Sachbezug 480 Euro anzusetzen.

Variante C: Der Arbeitnehmer kauft das E-Fahrrad nach 4 Jahren um 480 Euro. In diesem Fall ist kein Sachbezug anzusetzen.

Variante D: Der Arbeitnehmer erhält das E-Fahrrad nach 6 Jahren unentgeltlich. Da der steuerliche Buchwert null ist, ist kein Sachbezug anzusetzen.

22. In Rz 222b werden ein Verweis aktualisiert und Fahrzeugbewertungslisten aufgenommen

4.3.6 Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge

222b

Beim Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge an Arbeitnehmer liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug insoweit vor, als die Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses einen Preis zu bezahlen haben, der unter dem Preis liegt, der bei einer Veräußerung des Fahrzeugs an einen "fremden" privaten Abnehmer zu erzielen wäre. Die Höhe des Sachbezuges ergibt sich aus der Differenz des vom Arbeitnehmer zu bezahlenden Preises und – in Anlehnung an **KfzBStR 2021 Rz 809 (Kraftfahrzeugbesteuerungsrichtlinien 2021)** - dem Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis laut den inländischen Eurotax-Notierungen (jeweils inklusive Umsatzsteuer und NoVA). **Daneben können auch andere im Inland anerkannte Fahrzeugbewertungslisten (zB Autopreisspiegel) herangezogen werden.** Dem Arbeitnehmer bleibt es unbenommen, einen niedrigeren Sachbezug anhand geeigneter Unterlagen (zB Bewertungsgutachten, vergleichbare Kaufpreise) nachzuweisen.

23. Die Rz 250a, 272b, 272c, 272d, 273, 808a und 808c werden in Folge der befristeten Erhöhung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (BGBl. I Nr. 63/2022) angepasst und Rz 249a neu eingefügt

249a

Das monatliche Pendlerpauschale beträgt, wenn der Arbeitnehmer monatlich an zumindest elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt:

	Monatliches Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988	Befristet erhöhtes Pendlerpauschale Mai 2022 bis Juni 2023 (§ 124b Z 395 EStG 1988)
Massenbeförderungsmittel zumutbar:		
mindestens 20 km bis 40 km	58 Euro	87 Euro

mehr als 40 km bis 60 km	113 Euro	169,50 Euro
mehr als 60 km	168 Euro	252 Euro
Massenbeförderungsmittel unzumutbar:		
mindestens 2 km bis 20 km	31 Euro	46,50 Euro
mehr als 20 km bis 40 km	123 Euro	184,50 Euro
mehr als 40 km bis 60 km	214 Euro	321 Euro
mehr als 60 km	306 Euro	459 Euro

250a

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

Beispiel 1:

Ein Dienstverhältnis beginnt am 25. April **2021**, die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 25 km. In diesem Monat ist an den fünf Arbeitstagen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei der Hin- und Rückfahrt zumutbar. Es steht daher das kleine Pendlerpauschale im Ausmaß von einem Drittel zu. Mit Berücksichtigung der Hochrechnungsvorschrift lautet die Berechnung wie folgt:

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

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer ist im **Jahr 2021** im Kalendermonat 10 Tage im Inland (01. bis 10. Juni) und 20 Tage im Ausland (11. bis 30. Juni) beschäftigt. Aufgrund eines DBA wird das Besteuerungsrecht für die erzielten Einkünfte aus der ausländischen Tätigkeit dem ausländischen Staat zugewiesen. Gemäß [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) ist daher als Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag heranzuziehen. Der Arbeitnehmer legt im Zeitraum 01. bis 10. Juni die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte (22 km; öffentliches Verkehrsmittel ist zumutbar) acht Mal zurück.

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

5.4.8.1 Zusammentreffen von mehreren vollen Pendlerpauschalen

272b

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

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist im Jahr 2021 jeweils am Vormittag beim Arbeitgeber A im Ort A (Wohnung-Arbeitsstätte 20 km, öffentliches Verkehrsmittel zumutbar) tätig. Mittags kehrt er zum Wohnsitz zurück. Am Nachmittag ist er beim Arbeitgeber B im Ort B tätig (Wohnung-Arbeitsstätte 25 km, öffentliches Verkehrsmittel nicht zumutbar). Bei beiden Arbeitgebern besteht der Grunde nach Anspruch auf das volle Pendlerpauschale. Für das Ausmaß des Pendlerpauschales sind beide Wegstrecken zu kumulieren ($20 \text{ km} + 25 \text{ km} = 45 \text{ km}$). Es steht das große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 40 bis 60 km iHv 2.568 Euro zu.

5.4.8.2 Begrenzung von mehreren aliquoten Pendlerpauschalen

272c

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

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

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A im Jahr 2021 jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B am

Mittwoch tätig und fährt an diesem Tag 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).

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

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

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

Beispiel 2:

*Ein Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A **im Jahr 2021** jeweils am Montag und Dienstag tätig und fährt an diesen Tagen 45 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B am Mittwoch und Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 63 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (großes Pendlerpauschale).*

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

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

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

5.4.8.3 Zusammentreffen von vollen und aliquoten Pendlerpauschalen

272d

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

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

Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem vollen Pauschale zugrunde liegen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird für den Arbeitgeber A im Jahr 2021 jeweils von Montag bis Donnerstag tätig und fährt an diesen Tagen 55 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer wird zudem für den Arbeitgeber B jeweils am Freitag tätig und fährt 37 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte (kleines Pendlerpauschale).

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

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

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

5.4.9 Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber

273

Für die Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro durch den Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber einen Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) vorzulegen oder das L 34 EDV elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitnehmer hat bei Vorliegen der technischen Voraussetzungen folgende Möglichkeiten, das L 34 EDV zu übermitteln:

- ausgedruckt und unterschrieben (in Papierform),
- elektronisch signiert per E-Mail (papierlos) oder
- ausgedruckt, unterschrieben, eingescannt und als PDF-Dokument per E-Mail.

Der Arbeitgeber hat das L 34 EDV zum Lohnkonto zu nehmen ([§ 3 Abs. 6 Pendlerverordnung iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988](#)) und ist gemäß [§ 62 EStG 1988](#) verpflichtet, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen.

Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob ein anderer Arbeitgeber dieses Arbeitnehmers gleichzeitig ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt.

Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge und Absetzbeträge muss der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber innerhalb eines Monats mittels neuen Ausdrucks oder elektronischer Übermittlung des Ergebnisses des Pendlerrechners (L 34 EDV) melden. Die Richtigstellung einer fehlerhaften Programmierung bzw. die Beseitigung sonstiger Fehlersituationen (zB Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung) gelten ebenfalls

als Änderung der Verhältnisse. Die Pauschbeträge und Absetzbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Aufgrund der befristet erhöhten Werte des Pendlerpauschales in den Monaten Mai 2022 bis Juni 2023 ist keine erneute Abgabe des Ergebnisses des Pendlerrechners erforderlich. Der Arbeitgeber hat die geänderten Werte, sofern keine sonstige Änderung der Verhältnisse eintritt, zu berücksichtigen ([§ 6 Abs. 4 der Pendlerverordnung](#)).

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.2.2006, [2005/14/0108](#), wonach die Pauschbeträge nur für Zeiträume zu berücksichtigen sind, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahrtaufwendungen ausfallen, führt zu keiner Änderung dieser Auslegung. Siehe auch Rz 263.

Ist die Verwendung des Pendlerrechners für den Arbeitnehmer nicht möglich (insbesondere weil die Wohnadresse im Ausland liegt), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuro auf dem amtlichen Formular L 33 die Erklärung über das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen beim Arbeitgeber abzugeben. Liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), ist ebenfalls das amtliche Formular L 33 samt Nachweis der Fehlermeldung (Ausdruck oder PDF-Dokument des Pendlerrechners) dem Arbeitgeber zu übermitteln.

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

808a

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

In den Monaten Mai 2022 bis Juni 2023 steht zusätzlich ein Pendlereuro von monatlich 0,50 Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Der Pendlereuro beträgt monatlich pro Kilometer in den betroffenen Monaten daher rund 0,67 Euro.

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

Beispiel:

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte beträgt 20 km (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke im Jahr 2021 vier Mal monatlich. Es steht daher

das aliquote kleine Pendlerpauschale (ein Drittel des Freibetrages) für eine Wegstrecke von 20 – 40 km zu. Weiters steht ein aliquoter Pendlereuro (ein Drittel des Absetzbetrages) zu.

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

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

808c

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

Beispiel:

*Arbeitnehmer A ist von Jänner bis März **2021** bei Arbeitgeber B beschäftigt.*

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

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

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

*Arbeitnehmer A ist von April bis Dezember **2021** bei Arbeitgeber C beschäftigt.*

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

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

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

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

24. Die Rz 271 samt Überschrift, Rz 750, 750c, 750d und 750e werden auf Grund der Änderungen der Auswirkungen eines Öffi-Tickets auf das Pendlerpauschale im AbgÄG 2022 (BGBl. I Nr. 108/2022) angepasst und Rz 271a wird neu eingefügt

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

271

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

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

Zum Begriff des Werkverkehrs, der Behandlung des Werkverkehrs mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels sowie der Auswirkung der Zurverfügungstellung von Werkverkehr auf den Anspruch auf Pendlerpauschale und Pendlereuro siehe Rz 742 bis 750 sowie 750g und 750h.

Siehe auch Beispiele Rz 10271.

271a

Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket ab 2023:

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Wochen-, Monats-, oder Jahreskarte unentgeltlich zur Verfügung oder übernimmt einen Kostenanteil des Tickets (Öffi-Ticket, siehe dazu Rz 750a bis 750c) ist das Pendlerpauschale zuerst so zu berechnen, als ob keine Zurverfügungstellung eines Öffi-Tickets stattfände. Es ist also die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zu berücksichtigen und eine entsprechende Abfrage im Pendlerrechner (siehe Rz 252a) durchzuführen.

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

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

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

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

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

Variante a:

Der Arbeitgeber wendet ihr ab Jänner 2023 die Kosten einer Wiener Jahreskarte im Wert von 365 Euro zu. Als Arbeitgeber berücksichtigt das Pendlerpauschale in der laufenden Lohnverrechnung; mit der Übernahme der Kosten des Wiener Jahrestickets ist ab Jänner 1/12 (= 30,42 Euro) vom monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen (168 – 365/12).

Somit erhält A monatlich 137,58 Euro an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungekürzt zu.

Variante b:

A erhält von ihrem Arbeitgeber das Klimaticket für das gesamte Bundesgebiet iHv 1.095 Euro. Ihr steht daher ein Pendlerpauschale iHv 921 Euro/Jahr (=2.016 – 1.095) zu, der jährliche Pendlereuro iHv 142 Euro steht für die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zu.

Variante c:

Der Arbeitgeber übernimmt 500 Euro der Kosten für ein VOR Klimaticket MetropolRegion (860 Euro), die restlichen 360 Euro muss A selbst begleichen. A steht daher ein Pendlerpauschale von 1.516 Euro /Jahr (=2.016 – 500) und ein Pendlereuro für die gesamte Strecke Wohnung-Arbeitsstätte iHv 142 Euro zu.

Variante d:

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

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

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

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

750

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

Beispiel:

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

*Für eine Teilstrecke von 21 km (auf dieser Teilstrecke verkehrt kein öffentliches Verkehrsmittel) würde ein (großes) Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro zustehen. Allerdings ist das Pendlerpauschale mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke iHv 1.356 Euro (kleines Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 Kilometer **ohne Berücksichtigung der befristeten Erhöhung von Mai 2022 bis Juni 2023, siehe Rz 249a**) begrenzt.*

750c

Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket von 01.07.2021 bis 31.12.2022:

Wird dem Arbeitnehmer ein Öffi-Ticket vom Arbeitgeber gezahlt bzw. zur Verfügung gestellt, das nicht den gesamten Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst, ist die nicht vom Öffi-Ticket umfasste Wegstrecke so zu behandeln wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Höhe des Pendlerpauschales für die Teilstrecke ist jedoch mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) begrenzt.

Beispiel:

*Die Gesamtstrecke Wohnung (Niederösterreich) – Arbeitsstätte (Wien) beträgt **im Jahr 2021** 47 km. Der Arbeitnehmer erhält vom Arbeitgeber ein Öffi-Ticket für die Kernzone Wien.*

Die Teilstrecke von der Wohnung bis zur Kernzonengrenze in Wien, ab der das Öffi-Ticket gilt, beträgt 38 km. Für diese Teilstrecke steht laut Pendlerrechner ein (kleines) Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro jährlich zu.

750d

Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket von 01.07.2021 bis 31.12.2022:

Wenn ein Arbeitnehmer überwiegend auf Kosten des Arbeitgebers durch Zahlung bzw. Zurverfügungstellung des Öffi-Tickets zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert wird,

steht dem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale nicht zu. Dies liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer ein Öffi-Ticket für mehr als die Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum (bezahlt bzw. zur Verfügung gestellt) bekommt und dieses Ticket die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst. Dabei ist für jeden Kalendermonat das Überwiegen zu beurteilen, ob an mehr als der Hälfte der Arbeitstage ein Öffi-Ticket zur Verfügung steht (zB bei Monatskarte mit Gültigkeit von 10.05. bis 10.06. kein Pendlerpauschale für Mai, für Juni hingegen schon). Ist nicht die gesamte Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst, siehe Rz 750c.

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer A wohnt in Amstetten und arbeitet in Linz. Von seinem Arbeitgeber bekommt er eine ÖBB ÖsterreichCard für das gesamte Kalenderjahr 2022 zur Verfügung gestellt, die den gesamten Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst. Da die Karte das gesamte Jahr 2022 gilt, steht im Jahr 2022 kein Pendlerpauschale zu.

Variante: A bekommt von seinem Arbeitgeber die Hälfte der Kosten einer ÖBB ÖsterreichCard für das gesamte Kalenderjahr 2022 ersetzt, die den gesamten Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst. Da die Karte das gesamte Jahr 2022 gilt, steht im Jahr 2022 kein Pendlerpauschale zu. Die Kosten des Arbeitnehmers sind dem Anteil der Privatnutzung des Öffi-Tickets zuzuordnen (Rz 750e).

Beispiel 2:

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer B in jedem Kalendermonat eine Wochenkarte (1x im Monat für 1 Woche) für die gesamte Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung. Da in keinem Kalendermonat (=Lohnzahlungszeitraum) ein Überwiegen gegeben ist, stehen dem Arbeitnehmer Pendlerpauschale und Pendlereuro in voller Höhe zu.

750e

Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket von 01.07.2021 bis 31.12.2022:

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers zum Öffi-Ticket sind grundsätzlich dem Anteil der Privatnutzung des Öffi-Tickets zuzuordnen und sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig (da sich [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. i EStG 1988 zweiter Satz in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2022, BGBl. I Nr. 108/2022](#), nur auf den Werkverkehr gemäß [§ 26 Z 5 lit. a EStG 1988 bezogen hat](#)). Dies gilt nicht, wenn das Öffi-Ticket eine Streckenkarte zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellt. In diesem Fall ist ein Kostenbeitrag des Arbeitnehmers bis maximal zur Höhe des in seinem konkreten Fall in Frage kommenden Pendlerpauschales als Werbungskosten abzugsfähig; der Pendlereuro steht nicht zu (vgl. Rz 748, Rz 750).

Kauft der Arbeitnehmer das Öffi-Ticket und der Arbeitgeber übernimmt einen Teil der Kosten, dann ist der vom Arbeitnehmer getragene Kostenanteil ebenso als Kostenbeitrag anzusehen.

Beispiel 1:

*Der Arbeitnehmer A wohnt und arbeitet in Wien. Er bekommt **2022** von seinem Arbeitgeber die ÖBB ÖsterreichCard 1. Klasse im Wert von 2.998 Euro zur Verfügung gestellt und leistet einen Kostenbeitrag von 500 Euro.*

Dieser Kostenbeitrag stellt keine abzugsfähigen Werbungskosten dar, da er der Privatnutzung zuzuordnen ist. Die Zuwendung von 2.498 Euro ist nicht steuerbar. Es steht auch kein Pendlerpauschale und Pendlereuro zu.

Beispiel 2:

*Der Arbeitnehmer B wohnt in Waidhofen a.d. Thaya und arbeitet in Wien. Er kauft **2022** für diese Wegstrecke eine Streckenkarte im Wert von 1.200 Euro und erhält vom Arbeitgeber für diese Streckenkarte 800 Euro ersetzt. Die Kosten des Arbeitnehmers iHv 400 Euro stellen Werbungskosten allgemeiner Art dar, es steht jedoch kein Pendlerpauschale und kein Pendlereuro zu.*

Zum Verhältnis von Pendlerpauschale und Öffi-Ticket ab 2023 siehe Rz 271a.

25. Die Rz 277 wird um Beispiele für digitale Arbeitsmittel ergänzt

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

277

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

Die Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Homeoffice-Pauschale gemäß [§ 26 Z 9 EStG 1988](#) und Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988](#) zu kürzen.

Beispiel:

A kauft im Jahr 2021 einen Laptop um 750 Euro und erhält vom Arbeitgeber ein Homeoffice-Pauschale von 300 Euro. A hat von den Kosten des Laptops einen Privatanteil iHv 40% auszuscheiden. Von den verbleibenden 450 Euro (=60% von 750 Euro) hat A 300 Euro abzuziehen. Die verbleibenden 150 Euro kann A als Werbungskosten für die Anschaffung von digitalen Arbeitsmitteln geltend machen.

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

26. Die Rz 277f wird aufgrund der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. I Nr. 227/2021) aktualisiert

5.5a.2 Mobiliar

277f

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

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

Beispiel:

G arbeitet im Rahmen seines Dienstverhältnisses an mindestens 26 Tagen im Jahr in seiner Wohnung im Homeoffice und hat sich dafür im Jahr 2022 ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von 600 Euro angeschafft. Daneben ist er selbständiger Fachschriftsteller. Für diese Tätigkeit steht ihm kein Raum außerhalb seiner Wohnung zur Verfügung. G hat im Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 35.000 Euro erzielt.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann er wahlweise bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher

Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen in der Höhe von 600 Euro somit im Jahr 2022 zu beantragen und wirken sich im Jahr 2022 und 2023 je in der Höhe von 300 Euro als Freibetrag aus.

27. Die Rz 329b wird zur Klarstellung aktualisiert

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt 329b

Die Tätigkeit wird entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasst (Tätigkeits-)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist.

Beispiele:

Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponist, Bildhauer, Heimarbeiter, "Heimbuchhalter", Teleworker (Rz 703a).

28. In Rz 334 wird der AfA Satz für Wohnungen 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.

29. Die Rz 423, 426, 427 und 428 werden aufgrund der Änderung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten geändert (BGBI. II Nr. 500/2021)

6.8 Kostenersätze

423

§ 4 (1). Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988, ausgenommen jene nach § 26 Z 9 EStG 1988, kürzen die jeweiligen Pauschbeträge.

(2). Bei Expatriates gemäß § 1 Z 11 kürzen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht den Pauschbetrag.

426

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

Das Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 kürzt nicht den Pauschbetrag.

6.9 Andere Werbungskosten aus der Tätigkeit

427

§ 5. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten, ausgenommen jene Werbungskosten, die gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht auf den Pauschbetrag anzurechnen sind, aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

428

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

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

Beispiel:

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

Siehe auch Beispiel Rz 10428.

30. Abschnitt 7.10a (Rz 573a bis 573h) wird aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 (BGBl. I Nr. 10/2022) eingefügt

7.10a Ausgaben für die thermisch-energetische Sanierung von Gebäuden und für den Ersatz eines fossilen durch ein klimafreundliches Heizungssystem ([§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#))

7.10a.1 Allgemeines

573a

Mit dem Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022, [BGBl. I Nr. 10/2022](#), wurde der Sonderausgabenkatalog des [§ 18 Abs. 1 EStG 1988](#) erweitert. Ausgaben für

- **die thermisch-energetische Sanierung von Gebäuden ([§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988](#)) und**
- **den Austausch eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem ([§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#))**

können unter den nachfolgend dargestellten Voraussetzungen als Sonderausgaben in Form eines Pauschales steuerlich berücksichtigt werden.

Die Begriffe „thermisch-energetische Sanierung von Gebäuden“ und „Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem“ werden gesetzlich nicht definiert, werden aber insoweit abgegrenzt, als eine Berücksichtigung der getätigten Ausgaben u.a. von einer Fördergewährung des Bundes abhängt (siehe Abschnitt 7.10a.2.2).

Im Allgemeinen dienen „thermisch-energetische“ Sanierungsmaßnahmen der Verbesserung der Energie- und Wärmeeffizienz von Gebäuden, beispielsweise durch die Dämmung von Außenwänden, Geschoßdecken, Dächern oder Böden oder durch den Austausch von Fenstern oder Außentüren; weiters durch Dach- und Fassadenbegrünungen.

Ein auf fossilen Brennstoffen (zB auf Öl, Gas, Kohle, Koks/Allesbrenner) bzw. auf Strom basierendes Heizungssystem wird insbesondere im Rahmen eines sogenannten „Heizkesseltauschs“ ersetzt. In Frage kommen vor allem ein hocheffizienter oder klimafreundlicher Nah- oder Fernwärmeanschluss, eine Holzzentralheizung (zB Pellets) oder eine Wärmepumpe.

7.10a.2 Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs

7.10a.2.1 Privatausgaben

573b

Dem Sonderausgabenbegriff entsprechend können nur private Ausgaben Berücksichtigung finden, dh. Ausgaben, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen und daher keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen ([§ 18 Abs. 1 EStG 1988](#)). Demnach berechtigen insbesondere Ausgaben im Zusammenhang mit betrieblich genutzten Gebäuden bzw. Gebäudeteilen oder im Rahmen von Vermietung und Verpachtung nicht zum Sonderausgabenabzug. In Frage kommen vor allem privat genutzte Ein- und Zweifamilienhäuser, Reihenhäuser und Wohnungen.

Das Sonderausgabenpauschale können nur natürliche Personen in Anspruch nehmen, weil [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) auf Körperschaftssteuersubjekte nicht anwendbar ist ([§ 7 iVm § 8 Abs. 4 KStG 1988](#)).

Der Abzugsfähigkeit steht nicht entgegen, dass eine Eigentümergemeinschaft, etwa iSv [§ 18 Wohnungseigentumsgesetz 2002 – WEG 2002, BGBl. I Nr. 70/2002](#), Sanierungsmaßnahmen vornehmen lässt. Gleichfalls ist es nicht erheblich, ob die finanzielle Deckung entsprechender Maßnahmen aus der Rücklage nach [§ 31 WEG 2002](#) gegeben ist – diesfalls kommt den Miteigentümern eine anteilige Abzugsfähigkeit zu.

7.10a.2.2 Förderungsauszahlung

573c

Die Abzugsfähigkeit ist an eine Förderungsauszahlung gemäß dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes – UFG, BGBl. Nr. 185/1993, geknüpft \(§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a sublit. aa sowie lit. b sublit. aa EStG 1988\)](#). Es werden ausschließlich Förderungen des Bundes berücksichtigt, wie sie etwa von der Kommunalkredit Public Consulting GmbH (KPC) gewährt werden.

573d

Den Sonderausgabenabzug kann nur der Empfänger der Förderung in Anspruch nehmen. Bei Eigentümergemeinschaften ist jeder Eigentümer anspruchsberechtigt. Wird eine

Förderung an eine Personengesellschaft ausbezahlt, kommen die Gesellschafter, die natürliche Personen sind, als Förderungsempfänger in Betracht, soweit die ihnen zuzurechnenden Ausgaben keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

7.10a.2.3 Datenübermittlung

573e

Es muss eine Datenübermittlung gemäß § 40g Transparenzdatenbankgesetz 2012 – [TDBG 2012, BGBl. I Nr. 99/2012, erfolgt sein \(§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a sublit. bb sowie lit. b sublit. bb EStG 1988\)](#). Die für die steuerliche Berücksichtigung erforderlichen Förderungsdaten werden automatisiert auf Basis regelmäßiger Einmeldungen in die Transparenzdatenbank von den Abgabenbehörden herangezogen. Demnach werden – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) automatisch im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt. Das Erfordernis der Datenübermittlung ist somit, eine entsprechende Einwilligung des Förderungswerbers bei Beantragung der Förderung vorausgesetzt, seitens der beteiligten Förderstellen und Behörden sicherzustellen.

Erfolgt trotz bestehender Voraussetzungen keine Berücksichtigung des Pauschales, weil es zu keiner Datenübermittlung gemäß [§ 40g TDBG 2012](#) gekommen ist, kann die Berücksichtigung des Pauschales nur auf Grundlage einer (nachträglichen) Datenübermittlung erfolgen. Dementsprechend muss eine solche vom Förderungsempfänger bei der fördergewährenden Stelle initiiert werden. Auf Grundlage der durchgeführten Datenübermittlung ist das Pauschale sodann im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten durch Bescheidänderung zu berücksichtigen.

Im Falle einer Wohnungseigentumsgemeinschaft müssen zwecks Inanspruchnahme des Sonderausgabenpauschales durch die einzelnen Miteigentümer bei der Endabrechnung jene Eigentümer bekannt gegeben werden, die das Sonderausgabenpauschale in Anspruch nehmen möchten. In der Folge müssen die Gesamtkosten der geförderten Sanierungsmaßnahme auf die einzelnen Eigentümer nach dem Nutzungsverhältnis aufgeteilt werden, um festzustellen, ob die in [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) genannten betraglichen Grenzen (4.000 Euro bzw. 2.000 Euro) überschritten werden.

7.10a.2.4 Überschreiten von Betragsgrenzen

573f

Die Abzugsfähigkeit ist nur dann gegeben, wenn die getätigten Ausgaben einen Betrag von 4.000 Euro (im Falle einer thermisch-energetischen Sanierung) bzw. von 2.000 Euro (bei

Austausch eines fossilen Heizungssystems) übersteigen ([§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a sublit. cc sowie lit. b sublit. cc EStG 1988](#)).

Für die Ermittlung der Betragsgrenze sind sämtliche, die konkrete Maßnahme betreffende Förderungen (öffentliche Mittel gemäß [§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#)) in Abzug zu bringen, die vom Bund, von einem Land, von einer anderen Gebietskörperschaft (zB Gemeinde) oder von einer der öffentlichen Hand zurechenbaren bzw. in deren Auftrag tätig werdenden Einrichtung des Förderungswesens (zB Förderungsgesellschaft in Rechtsform einer GmbH) ausbezahlt wurden oder voraussichtlich werden. Somit sind nicht ausschließlich jene Förderungen betroffen, die regelmäßig von der KPC ausbezahlt werden.

Es obliegt dem Förderungswerber im Rahmen der Beantragung der Förderung, ein (voraussichtliches) Übersteigen des Betrags von 4.000 Euro bzw. von 2.000 Euro zu beurteilen und gegenüber der fördernden Stelle zu bestätigen. Im Rahmen des Förderungsansuchens hat die fördernde Stelle ein entsprechendes Datenfeld zur Verfügung zu stellen und den Förderungswerber auf die Erforderlichkeit der von ihm vorzunehmenden betraglichen Angabe bzw. Einschätzung hinzuweisen.

Beispiel 1:

Für den Fernwärmeanschluss eines Wohngebäudes werden 16.100 Euro bezahlt. Der Bund gewährt eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) in Höhe von 7.500 Euro und das Bundesland (auf landesgesetzlicher Grundlage) eine Förderung in Höhe von 3.000 Euro. Abzüglich der ausbezahlten Förderungen verbleibt ein Betrag von 5.600 Euro. Die Ausgaben berechtigen zur Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#).

Beispiel 2:

Für Maßnahmen zur teilweisen thermisch-energetischen Sanierung (Austausch einzelner Fenster) werden 7.500 Euro bezahlt. Der Bund gewährt eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) in Höhe von 2.500 Euro und das Bundesland gewährt ebenfalls eine Förderung in Höhe von 2.500 Euro. Außerdem leistet die Gemeinde einen Zuschuss in Höhe von 700 Euro. Werden die ausbezahlten Förderungen in Abzug gebracht, so verbleibt ein Betrag von 1.800 Euro. Eine Berücksichtigung als Sonderausgabe ist mangels Vorliegen der Voraussetzung des [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a sublit. cc EStG 1988](#) nicht möglich. Gleches gilt, wenn die Ausgaben auch ohne zusätzliche Fördergelder den Betrag von 4.000 Euro nicht übersteigen.

Relevant für das Pauschale sind ausschließlich Ausgaben, die auf privat genutzte Gebäudeteile entfallen (siehe Abschnitt 7.10a.2.1). Eine entsprechende Aufteilung von Gesamtausgaben für steuerliche Zwecke hat der Förderungswerber vorzunehmen.

Beispiel 3:

Ein Einfamilienhaus, das ausschließlich Wohnzwecken dient, wird thermisch-energetisch saniert. Die Ausgaben betragen nach Abzug öffentlicher Förderungen 17.000 Euro und

entfallen zur Gänze auf privat genutzte Gebäudeteile. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Öko-Sonderausgabenpauschales ist erfüllt.

Beispiel 4:

Ein gemischt genutztes Gebäude, das zu 25% betrieblichen Zwecken und zu 75% eigenen Wohnzwecken dient, wird thermisch-energetisch saniert. Die Ausgaben betragen nach Abzug öffentlicher Förderungen 23.000 Euro und entfallen zu 75%, somit in Höhe von 17.250 Euro, auf privat genutzte Gebäudeteile. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Öko-Sonderausgabenpauschales ist erfüllt.

7.10a.3 Höhe des Sonderausgabenabzugs und Berücksichtigungszeitraum

573g

Ausgaben nach [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) sind ausschließlich im Wege eines Pauschalbetrages zu berücksichtigen. Wurde eine beträchtlich ausreichend hohe Ausgabe getätigt, für die eine Förderung des Bundes gemäß dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) ausbezahlt wurde, sind im Kalenderjahr der Auszahlung der Förderung und in den folgenden vier Kalenderjahren – ohne Antrag oder weiteren Nachweis – jeweils ein Pauschbetrag von 800 Euro (im Falle einer thermisch-energetischen Sanierung) bzw. von 400 Euro (bei Austausch eines fossilen Heizungssystems) als Sonderausgabe zu berücksichtigen. Es werden somit über fünf Jahre verteilt insgesamt 4.000 bzw. 2.000 Euro berücksichtigt ([§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. c EStG 1988](#)).

Beispiel 5:

Im September 2022 wird ein Heizkessel getauscht und es wird eine Förderung gemäß dem 3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes ausbezahlt. Es werden in den Kalenderjahren 2022 bis 2026 jeweils 400 Euro pauschal als Sonderausgabe berücksichtigt.

Eine oder mehrere weitere begünstigte Maßnahmen (thermisch-energetische Sanierung bzw. Austausch eines fossilen Heizungssystems) innerhalb des fünfjährigen Berücksichtigungszeitraumes werden nicht durch einen eigenständigen Pauschalabzug, sondern im Wege der Verlängerung des Zeitraumes für die erste begünstigte Maßnahme berücksichtigt. In derartigen Fällen verdoppelt sich der Berücksichtigungszeitraum von fünf Jahren und beträgt somit zehn Jahre ([§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. d EStG 1988](#)).

Bei Zusammentreffen von Maßnahmen, die unterschiedlichen Pauschalsätzen unterliegen, ist zunächst der höhere Pauschalsatz zu berücksichtigen.

Beispiel 6:

Im August 2022 wird eine thermisch-energetische Sanierung durchgeführt, im Oktober 2022 wird ein Heizkessel getauscht. Eine Förderung gemäß dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) wurde jeweils ausbezahlt. Beide Ausgaben erfüllen die Voraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#). Der Berücksichtigungszeitraum beträgt

zehn Jahre und umfasst somit die Jahre 2022 bis 2031. In den Veranlagungen 2022 bis 2026 sind jeweils 800 Euro und in den Veranlagungen 2027 bis 2031 sind jeweils 400 Euro zu berücksichtigen.

Die Verdoppelung des Berücksichtigungszeitraumes erfolgt auch dann, wenn eine oder mehrere weitere begünstigte Maßnahmen innerhalb der vier Folgejahre vorgenommen werden. In diesem Fall ist die Höhe des ab dem sechsten Jahr zu berücksichtigenden Pauschalsatzes von der zusätzlichen Maßnahme abhängig.

Beispiel 7:

Im August 2022 wird ein Heizkessel getauscht. Eine Förderung gemäß dem 3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes wurde ausbezahlt. Der im Jahr 2022 bezahlte Betrag nach Abzug der Förderung beträgt mehr als 2.000 Euro. Bei den Veranlagungen für die Kalenderjahre 2022 bis 2026 wird jeweils ein Betrag von 400 Euro als Sonderausgabe berücksichtigt. Im Mai 2025 werden Ausgaben für eine thermisch-energetische Sanierung getätigt. Eine Förderung gemäß dem 3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes wurde ausbezahlt. Der im Jahr 2025 bezahlte Betrag nach Abzug von Förderungen beträgt mehr als 4 000 Euro. Ab der Veranlagung 2027 bis zur Veranlagung 2031 wird jeweils ein Betrag von 800 Euro als Sonderausgabe berücksichtigt.

Sollten mehrere zusätzliche Maßnahmen erfolgen, die unterschiedlichen Pauschalsätzen unterliegen, ist für die Höhe des ab dem sechsten Jahr zu berücksichtigenden Pauschalbetrages stets der höhere Pauschalsatz maßgebend.

Nach Ablauf von vier Jahren nach erstmaliger Berücksichtigung eines Pauschalbetrages können begünstigte Maßnahmen einen neuerlichen Pauschalabzug auslösen.

Beispiel 8:

Im Jahr 2022 wird eine begünstigte Maßnahme vorgenommen, die zur Berücksichtigung eines Pauschalbetrages von 400 Euro jährlich im Rahmen der Veranlagungen 2022 bis 2026 führt. Durch eine weitere Maßnahme im Jahr 2024 verlängert sich der Zeitraum des Pauschalabzuges um weitere fünf Jahre bis zum Jahr 2031. Im Jahr 2027 wird eine weitere begünstigte Maßnahme vorgenommen. Da diese außerhalb des Fünfjahreszeitraumes gemäß § 18 Abs. 1 Z 10 lit. d EStG 1988 liegt, steht dafür in den Jahren 2027 bis 2031 ebenfalls ein Pauschalbetrag zu.

Betrifft eine Förderungsmaßnahme mehrere Eigentumswohnungen, die demselben Förderungsempfänger gehören, vermittelt nicht jede Eigentumswohnung ein Pauschale, da jede Wohnung von der derselben geförderten Maßnahme betroffen ist. Dieselbe geförderte Maßnahme führt nicht zu einer Verdoppelung des Pauschales. Dazu bedarf es einer „weiteren“ geförderten Maßnahmen (zB nach einem Anschluss an Fernwärme erfolgt ein Fenstertausch).

7.10a.4 Zeitlicher Anwendungsbereich

573h

Die Regelung ist gemäß [§ 124b Z 388 EStG 1988](#) erstmals für das Veranlagungsjahr 2022 anwendbar, sofern die für die getätigten Ausgaben gewährten Förderungen in der zweiten Jahreshälfte 2022 (nach dem 30.06.2022) ausbezahlt werden und das zugrundliegende Förderansuchen nach dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) nach dem 31.03.2022 eingebbracht wurde.

Beispiel 9:

Im April 2022 wird für eine thermisch-energetische Sanierung ein Förderansuchen gemäß dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) gestellt. Das Ansuchen wird im Mai 2022 bewilligt und im Juli 2022 werden die Fördergelder ausbezahlt. Die Regelung des § 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist anwendbar.

31. Die Rz 631c, 631d, 640, 909, 912e, 912h und 912i werden aufgrund des AbgÄG 2022 (BGBI. I Nr. 108/2022) aktualisiert

631c

Rückzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getötigt wurden.

631d

Ab 1. Jänner 2022 gelten, neben Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wurde, Zahlungen und Rückzahlungen von Bezügen nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988](#), Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) und Wiedereingliederungsgeld nach [§ 143d ASVG](#) sowie von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld, Umschulungsgeld gemäß [§ 39b AlVG](#) und Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getötigt werden.

Beim Übergang vom Zufluss- zum Anspruchsprinzip wurde für Rückzahlungen eine Übergangsregelung geschaffen. Wenn bei einer Rückzahlung das Kalenderjahr, für das der Anspruch bestand bzw. für das die Zahlung getötigt worden ist, nicht mit dem Kalenderjahr der steuerlichen Berücksichtigung der Einnahmen übereinstimmt, kann die Rückzahlung dem Jahr der Versteuerung zugerechnet werden.

Beispiel:

Erfolgt der Zufluss für das Anspruchsjahr 2020 im Kalenderjahr 2021, die Versteuerung im Zuflussjahr 2021 und die Rückzahlung im August 2022, wäre die Rückzahlung ohne

Übergangsregelung dem Anspruchsjahr 2020 zuzurechnen. Aufgrund der Übergangsregelung kann die Rückzahlung dem Jahr der steuerlichen Berücksichtigung 2021 zugerechnet werden.

Die Anwendung der Neuregelung ist bei offenen Veranlagungsfällen auch über Antrag des Steuerpflichtigen möglich. Ist lediglich das Jahr des Zuflusses noch nicht rechtskräftig veranlagt, das Anspruchsjahr hingegen schon, stellt die antragsgemäße Umstellung auf das Anspruchsprinzip für die vorangegangenen Jahre ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar, sodass dann sämtliche Zahlungen und Rückzahlungen entsprechend der neuen Rechtslage dem Anspruchsjahr zugeordnet werden können.

Beispiel:

Wird im Jahr 2020 das Rehabilitationsgeld für die Jahre 2018 und 2019 nachgezahlt, ist ein Antrag auf Anwendung der Neuregelung auch dann möglich, wenn lediglich das Jahr 2020 noch nicht rechtskräftig veranlagt ist.

8.2 Abfließen von Ausgaben

640

Für Werbungskosten gilt die im [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) aufgestellte Regel, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet werden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich treffen, kommt es nicht an (VwGH 18.5.1960, [1843/59](#)). Eine Ausgabe liegt jedoch nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren hat. Solange es sich aber bei einem Erlag um ein bloßes Depot handelt, bei welchem der Erleger auch noch weiterhin über den erlegten Betrag verfügen kann, liegt keine Ausgabe vor (VwGH 19.10.1962, [2300/61](#)).

Abweichend davon gelten Rückzahlungen von Einnahmen gemäß [§ 19 Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstrich EStG 1988](#) (Nachzahlungen von bescheidmäßig zugesprochenen Pensionen, Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung, Rehabilitationsgeld, Wiedereingliederungsgeld, Arbeitslosengeld, Umschulungsgeld und Notstandshilfe) in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigten wurden (siehe Rz 631c und 631d).

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](#)),
- 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](#)).

Siehe auch Beispiel Rz 10909.

13.2.2 Antragslose Arbeitnehmerveranlagung ([§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#))

912e

Gemäß [§ 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) ist eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, wenn

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

außer der Abgabepflichtige hat darauf verzichtet.

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

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

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

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

912h

§ 41 Abs. 2 Z 2 lit. f EStG 1988 sieht vor, dass die Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 auch nach Vornahme der antragslosen Veranlagung aufrecht bleibt. Dementsprechend müssen veranlagungspflichtige Einkünfte auch noch nach Durchführung einer antragslosen Veranlagung erklärt werden.

912i

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

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

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

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

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

Wurde der Bescheid aus der antragslosen Veranlagung aufgrund der nachträglichen Übermittlung von Daten betreffend Sonderausgaben, einer Behinderung oder eines Lohnzettels (§ 41 Abs. 2 Z 2 lit. a dritter Teilstrich EStG 1988) durch einen neuen Bescheid ersetzt, der die Steuergutschrift gegenüber dem bisherigen Bescheid erhöht, sind die obigen Ausführungen (§ 41 Abs. 2 Z 2 lit. c und e EStG 1988) auch auf diesen Bescheid anzuwenden, außer ein Pflichtveranlagungstatbestand kommt zur Anwendung. Zur nachträglichen Übermittlung von Daten kann es im Rahmen der automatischen Datenübermittlung an das Finanzamt kommen.

Beispiel:

Der antragslose Bescheid betreffend das Kalenderjahr 2021 ergeht im August 2022. Anfang September 2022 wird der Finanzverwaltung nachträglich eine Spende aus dem Jahr 2021 im Wege einer automatischen Meldung der Spendenorganisation übermittelt.

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

32. Die Rz 687a wird auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 22.09.2021, Ra 2020/13/0111, betreffend die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen iZm Auslandseinkünften ergänzt

9.4.8 Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen

687a

Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (siehe Rz 1177). Werden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen.

Sind Sozialversicherungsbeiträge im Jahr ihrer Einbehaltung durch ausländische unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Einkünfte veranlasst, sind auch die rückgezahlten Pflichtbeiträge für die Ermittlung der Einkommensteuer im Rahmen des Progressionsvorbehalts im Zuflussjahr zu berücksichtigen (VwGH 22.09.2021, Ra 2020/13/0111).

Wird das Service-Entgelt für die e-card, das einen Pflichtbeitrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellt, zurückgezahlt, ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Kostenminimierung von der Lohnversteuerung, der Ausstellung von Lohnzetteln zur steuerlichen Erfassung und der Erfassung im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung abzusehen.

33. Die Rz 750b wird hinsichtlich Dienstreisen mit dem eigenen Kfz trotz Öffi-Tickets klargestellt

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. **Leistet der Arbeitgeber in diesen Fällen keine oder nur teilweise Reisekostenersätze, können vom**

Arbeitnehmer für die von ihm durchgeführten beruflichen Fahrten (mit Ausnahme der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte) die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel im Schätzungswege als (Differenz-)Werbungskosten angesetzt werden.

34. Die Rz 767 wird aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes (BGBl. I. Nr. 10/2022) und des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) aktualisiert und die Rz 767a bis 767d werden samt Überschrift neu eingefügt

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%

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

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

767a

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

- Grenzbeträge, die für die Anwendung der Steuersätze für Einkommensteile bis 1 Million Euro maßgebend sind ([§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#)),
- der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag sowie der Unterhaltsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 EStG 1988](#)),
- der Verkehrsabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag samt Einschleifgrenzen ([§ 33 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#)),
- die Pensionistenabsetzbeträge samt Einschleifgrenzen ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#)),
- die Erstattung des Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrages, die SV-Rückerstattung und der SV-Bonus ([§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#)),
- der in [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) normierte Grenzbetrag der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte für den Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig,
- der in [§ 34 Abs. 4 zweiter Teilstrich](#) und [§ 35 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988](#) normierte Grenzbetrag für die Partnereinkünfte,
- die in [§ 42 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 EStG 1988](#) normierten Grenzbeträge für die Steuererklärungspflicht,
- der in [§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) genannte Grenzbetrag betreffend die Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht,
- der in [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) genannte Hinzurechnungsbetrag für beschränkt Steuerpflichtige sowie
- der in [§ 4 Abs. 4 Z 8 lit. b EStG 1988](#) genannte Grenzbetrag für Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit für die Anwendung des Arbeitsplatzpauschales.

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

767b

Der Inflationsanpassung wird jene Inflationsrate zugrunde gelegt, die auf die von der Bundesanstalt Statistik Österreich veröffentlichten Jahresinflationsraten des Verbraucherpreisindexes abstellt. Für die Ermittlung wird das auf das Zehntel eines Prozentpunkts gerundete arithmetische Mittel der für die Kalendermonate Juli des vorangegangenen Kalenderjahres bis Mai des laufenden Kalenderjahres sowie des vorläufigen Wertes für Juni des laufenden Kalenderjahres herangezogen. Ein sich daraus

ergebender negativer Wert (Deflation) löst keine Anpassung aus und hat auf die Inflationsanpassung in Folgejahren keine Auswirkung (keine Verrechnung mit späteren positiven Inflationsraten).

767c

Der gesetzlich vorgesehene Anpassungsmechanismus nach [§ 33 Abs. 1a](#) und [§ 33a EStG 1988](#) ist erstmals für Jahre ab 2024 anzuwenden. Die Inflationsanpassung erfolgt durch zwei sich ergänzende Maßnahmen:

- Durch eine automatische Tarifanpassung auf Grundlage des [§ 33a Abs. 4 EStG 1988](#). Es erfolgt für jedes Kalenderjahr eine Anpassung der Beträge gemäß [§ 33 Abs. 1a EStG 1988](#) (Rz 767a) im Ausmaß von zwei Dritteln der positiven Inflationsrate. Der Bundesminister für Finanzen hat die für das Folgejahr angepassten Beträge jeweils bis zum 31. August des laufenden Kalenderjahres per Verordnung kundzumachen. Die Verordnung hat nur deklarativen Charakter.
- Durch zusätzliche gesetzlich vorzusehende Entlastungsmaßnahmen zur Abgeltung der noch nicht berücksichtigten Inflationswirkungen auf Grundlage eines von zwei wirtschaftswissenschaftlichen Forschungsinstituten erstellten Progressionsberichtes ([§ 33a Abs. 5 EStG 1988](#)).

767d

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

35. Die Rz 769, 769b, 770, 770a und 810a werden aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 Teil I (BGBl. I Nr. 10/2022) und des Teuerungs-Entlastungspaketes (BGBl. I Nr. 93/2022) sowie des Urteils des EuGH vom 16. Juni 2022, C-328/20 (BGBl. I Nr. 135/2022 und BGBl. II Nr. 309/2022) aktualisiert

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

769

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

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

- **166,68 Euro (bis 2021: 125 Euro)** bis zu dem Monat, in dem das Kind den 18. Geburtstag hat, und
- **54,18 Euro (bis 2021: 41,68 Euro)** ab dem Monat nach dem 18. Geburtstag, so lange für das Kind Familienbeihilfe gewährt wird.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

769b

- Sind die Voraussetzungen für eine Ausgleichszahlung im Sinne des [§ 4 FLAG 1967](#) dem Grunde nach erfüllt (Kind wohnt in Österreich), steht der Familienbonus Plus gemäß [§ 33 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) zu.
- Sind die Voraussetzungen für eine Differenzzahlung (Kind wohnt im EU- oder EWR-Ausland oder in der Schweiz und im Inland wird eine Beschäftigung im Sinne der [Verordnung \(EG\) Nr. 883/2004](#) ausgeübt) im Sinne des [§ 4 FLAG 1967](#) dem Grunde nach erfüllt, steht der Familienbonus Plus gemäß [§ 33 Abs. 3a Z 2 EStG 1988](#) auch dann zu, wenn die Familienleistungen im Ausland höher sind und die Differenzzahlung betragsmäßig Null beträgt ([VwGH 06.04.2022, Ra 2021/15/0067](#)).

770

Der Familienbonus Plus kann für jedes Kind gesondert entweder von einem der beiden Anspruchsberechtigten zur Gänze oder jeweils zur Hälfte beantragt werden.

Die Entscheidung, ob einer der beiden den Ganzen oder beide jeweils die Hälfte in Anspruch nehmen, kann bei gleichbleibenden Verhältnissen nur für das ganze Kalenderjahr einheitlich getroffen werden.

Beispiel 1:

*Die Steuerpflichtigen A und B leben das ganze **Kalenderjahr 2022** mit ihrem zehnjährigen Kind in aufrechter Ehe in Österreich. A bezieht das gesamte Kalenderjahr Familienbeihilfe für das Kind.*

A und B haben folgende Möglichkeiten den Familienbonus Plus zu beantragen:

- a) A beantragt den vollen Familienbonus Plus ($12 \times 166,68 = 2.000,16$ Euro) und B beantragt keinen Familienbonus Plus.*
- b) B beantragt den vollen Familienbonus Plus ($12 \times 166,68 = 2.000,16$ Euro) und A beantragt keinen Familienbonus Plus.*
- c) A und B beantragen jeweils die Hälfte ($12 \times 83,34 = 1.000,08$ Euro).*

Beispiel 2:

*Die Steuerpflichtigen A und B haben ein zehnjähriges Kind und leben getrennt (in Österreich). Das Kind lebt bei A und A bezieht das gesamte Kalenderjahr **2022** die Familienbeihilfe für das Kind. B leistet nur unregelmäßig den gesetzlichen Unterhalt, weshalb nur für 4 Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.*

*A steht daher für 8 Monate der volle Familienbonus Plus zu ($8 \times 166,68$ Euro = **1.333,44** Euro).*

*Der für 4 Monate zustehende Familienbonus Plus kann zwischen A und B aufgeteilt werden ($4 \times 83,34$ Euro = **333,36** Euro) oder von einem der beiden zur Gänze ($4 \times 166,68$ Euro = **666,72** Euro) beantragt werden.*

Wenn A einen neuen Partner C hat, mit dem A verheiratet ist oder für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einer Lebensgemeinschaft lebt, kann der Familienbonus Plus für jene 8 Monate, für die A der Familienbonus Plus zur Gänze zusteht ($8 \times 166,68$ Euro), auch von C beantragt werden oder zwischen A und C je zur Hälfte aufgeteilt werden.

770a

Für Kinder, die einem Elternteil den Unterhaltsabsetzbetrag vermitteln, ist für die Veranlagungsjahre 2019 bis 2021 eine zusätzliche Aufteilungsmöglichkeit vorgesehen. Jener Elternteil, der überwiegend die Kinderbetreuungskosten trägt – mindestens jedoch 1.000 Euro pro Kind im Kalenderjahr – kann im Rahmen der Veranlagung 90% des zustehenden Familienbonus Plus beantragen.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen von Kinderbetreuungskosten sind nach [§ 34 Abs. 9 Z 2 und 3 EStG 1988](#) idF vor BGBl. I Nr. 62/2018 zu beurteilen (siehe Rz 884a bis 884k).

Der Unterhaltsverpflichtete hat nur dann Anspruch auf 90% des Familienbonus Plus, wenn der gesetzliche Unterhalt vollständig geleistet wird und darüber hinausgehend Kinderbetreuungskosten geleistet werden.

Anspruch auf 90% des Familienbonus Plus kann immer nur ein Elternteil haben; dem anderen Elternteil stehen dann nur 10% zu. Werden die 90% von beiden Elternteilen beantragt, ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu klären, welcher Elternteil die Voraussetzungen erfüllt. Eine bereits erfolgte Veranlagung des anderen Elternteils ist gegebenenfalls gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern.

Beispiel:

Die Steuerpflichtigen A und B haben ein neunjähriges Kind, sind geschieden und leben getrennt (in Österreich). Die Mutter A bezieht das gesamte Kalenderjahr 2021 Familienbeihilfe für das Kind. Der Vater B leistet für das gesamte Kalenderjahr 2021 den gesetzlichen Unterhalt, weshalb für 12 Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht. In Summe sind im Kalenderjahr 2021 Kinderbetreuungskosten von 2.500 Euro angefallen, wovon A 2.000 Euro geleistet hat.

A erfüllt die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von 90% des Familienbonus Plus, das sind 1.350 Euro. Auf Grund ihres Antrages in der Steuererklärung wird der Familienbonus Plus in Höhe von 90% berücksichtigt. B stehen daher nur mehr 150 Euro Familienbonus Plus zu.

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

810a

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

Die Berechnung der Höhe des zustehenden Kindermehrbeitrages erfolgt vor Berücksichtigung des Familienbonus Plus und der Absetzbeträge gemäß [§ 33 Abs. 4 bis 6 EStG 1988](#). Die Höhe des Kindermehrbeitrages ergibt sich aus der Differenz zwischen der Steuer gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) und **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 Kindermehrbeitrages 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 550 Euro vorliegt oder wenn in einer (Ehe)Partnerschaft beide Partner Einkünfte erzielen und die darauf entfallende Tarifsteuer jeweils weniger als 550 Euro beträgt. Der Kindermehrbetrag steht in diesen Fällen nur einmal pro Kind der familienbeihilfenberechtigten Person zu. Der Betrag von 550 Euro kommt bei einem Kind zur Anwendung und erhöht sich für jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um den Betrag von 550 Euro.

Voraussetzung ist, dass zumindest 30 Tage im Kalenderjahr steuerpflichtige aktive Erwerbseinkünfte erzielt werden (darunter fallen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb oder aus nichtselbständiger Arbeit). Ein Anspruch auf den Kindermehrbetrag besteht außerdem, wenn ganzjährig Kinderbetreuungsgeld oder Pflegekarenzgeld bezogen wurde.

Beispiel:

Eine nichtselbständige Alleinerzieherin bezieht im Kalenderjahr 2022 für ein in Österreich lebendes Kind für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe. Ihre Tarifsteuer vor Berücksichtigung des Familienbonus Plus und sonstiger Absetzbeträge beträgt 150 Euro.

Der Steuerpflichtigen steht ein Kindermehrbetrag von 400 Euro zu (Differenz zwischen 550 Euro und der Steuer gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) in Höhe von 150 Euro).

<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</i>	<i>-494 Euro</i>
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag</i>	<i>-400 Euro</i>
<hr/> <i>Negativsteuer</i>	<i>-894 Euro</i>
<hr/> <i>Maximaler Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988</i>	<i>894 Euro</i>
<hr/> <i>+ Kindermehrbetrag</i>	<i>400 Euro</i>
<hr/> <i>Erstattungsbetrag gesamt</i>	<i>1.294 Euro</i>

36. Die Rz 771, 771a, 773, 784, 788, 789a, 789b, 795, 797 und 835 werden aufgrund des Urteils des EuGH vom 16. Juni 2022, C-328/20 (BGBl. I Nr. 135/2022 und BGBl. II Nr. 309/2022) und aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) aktualisiert

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

11.4.1 Voraussetzungen

771

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

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

Bei der Fristenberechnung ist [§ 108 BAO](#) anzuwenden.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

Siehe auch Beispiel Rz 10783.

Der Absetzbetrag beträgt:

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

Der 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 aufzuhalten, 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.

771a

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag steht dann zu, wenn ein Anspruch auf den österreichischen Kinderabsetzbetrag gemäß [§ 33 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) für mehr als sechs Monate besteht. Es ist ausreichend, wenn ein Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe dem Grunde nach besteht (zB bei Überlagerung des Familienbeihilfenanspruches auf Grund einer zwischenstaatlichen Regelung). Der Bezug einer ausländischen Familienbeihilfe ist hingegen nicht ausreichend (vgl. VwGH 18.10.2018, [Ro 2016/15/0031](#)).

773

In einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft mit mindestens einem Kind oder in einer Lebensgemeinschaft mit mindestens einem Kind darf der (Ehe)Partner Einkünfte von höchstens **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** im Kalenderjahr beziehen.

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

784

Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Alleinerzieher ist eine Person, die mit mindestens einem Kind ([§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#)) mehr als sechs Monate nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt (zB ledig, verwitwet, geschieden oder von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebend). Wer mehr als sechs Monate im Kalenderjahr mit einem (neuen) Partner in einer Gemeinschaft lebt, ist kein Alleinerzieher.

Der Absetzbetrag beträgt:

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

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

789a

Zur Berücksichtigung des Familienbonus Plus durch den Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer auf dem amtlichen Vordruck (Formular E 30) folgende Daten anzugeben:

- Nachname und Vorname des Kindes
- Versicherungsnummer des Kindes
- Geburtsdatum des Kindes
- Wohnsitzstaat des Kindes **(bis zum Kalenderjahr 2022)**
- Ob der Arbeitnehmer der Familienbeihilfenberechtigte oder dessen (Ehe-)Partner ist bzw. ob er den gesetzlichen Unterhalt für ein nicht haushaltsgerechtes Kind leistet
- Ob der Familienbonus Plus zur Gänze oder zur Hälfte berücksichtigt werden soll

Weiters ist dem Arbeitgeber ein Nachweis über den Familienbeihilfenbezug, bzw. im Falle eines unterhaltszahlenden Elternteils der Nachweis über die Leistung des gesetzlichen Unterhalts vorzulegen. Dies kann beispielsweise hinsichtlich der tatsächlichen Leistungen etwa durch einen aktuellen Zahlungsnachweis erfolgen. Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber einen Nachweis über die bisher erfolgte Unterhaltszahlung vor und wird diese zum Lohnkonto genommen, löst die spätere Säumigkeit des Unterhaltsverpflichteten keine Haftung des Arbeitgebers hinsichtlich des Familienbonus Plus aus.

Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Erklärungen des Arbeitnehmers richtig berechnet und einbehalten, führt eine nachträgliche Berichtigung – zB im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung – nicht zur Annahme einer unrichtigen

Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer. Bei offensichtlich unrichtigen Angaben darf der Arbeitgeber den Familienbonus Plus nicht berücksichtigen.

Eine Haftung des Arbeitgebers wegen unrichtiger Angaben in der Erklärung des Arbeitnehmers besteht nur dann, wenn offensichtlich unrichtige Erklärungen des Arbeitnehmers beim Steuerabzug berücksichtigt wurden – folglich in Fällen von grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz. Dies gilt auch hinsichtlich der Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages und des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages.

789b

Die gewählte Aufteilung des Familienbonus Plus (dh. zur Gänze oder zur Hälfte) kann von den Steuerpflichtigen während eines Kalenderjahres nur bei einer Änderung der maßgebenden Verhältnisse verändert werden. Änderungen der Verhältnisse hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats zu melden (Formular E 31). Beim Familienbonus Plus sind dem Arbeitgeber beispielsweise folgende Änderungen bekannt zu geben:

- Wegfall der Familienbeihilfe
- Änderung des Wohnsitzstaates des Kindes (**bis zum Kalenderjahr 2022**)
- Wechsel des Familienbeihilfeberechtigten
- Wegfall des Anspruches auf den Unterhaltsabsetzbetrag

Der Arbeitgeber hat ab dem Zeitpunkt der Meldung über die Änderung der Verhältnisse den Familienbonus Plus, beginnend mit dem von der Änderung betroffenen Monat, nicht mehr oder in geänderter Höhe zu berücksichtigen ([§ 129 Abs. 4 EStG 1988](#)). Dies kann eine Aufrollung erforderlich machen.

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 Unterhaltsabsetzbetrag von **31 Euro (bis 2022: 29,20 Euro)** monatlich zu, wenn

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

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

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

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

11.9.2 Unterhaltsverpflichtung

797

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

Siehe auch Beispiel Rz 10797.

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

Wird bei getrennt lebenden Elternteilen die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung durch Naturalunterhalt (Sachleistungen) erfüllt, steht der unterhaltsverpflichteten Person der Unterhaltsabsetzbetrag zu. Die Vereinbarung über den Naturalunterhalt ist schriftlich nachzuweisen, entweder durch einen Vertrag oder durch eine Bestätigung des anderen Elternteils, in dem die getroffene Unterhaltsvereinbarung bestätigt wird. Auch die tatsächliche Leistung des Naturalunterhalts ist in geeigneter Form, wie zB durch Bestätigung des anderen Elternteils, nachzuweisen.

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 der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)**; siehe Rz 774) jährlich erzielt.

37. Die Rz 790 und 792 werden aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes III (BGBl. I Nr. 174/2022), der FamValVO 2023 (BGBl. II Nr. 413/2022) und des Urteils des EuGH vom 16. Juni 2022, C-328/20 (BGBl. I Nr. 135/2022) aktualisiert

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 Kinderabsetzbetrag von monatlich **61,80 Euro (bis 2022: 58,40 Euro)** für jedes Kind zu.

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

11.7.2 Kinder, die sich im EU/EWR-Raum und Schweiz aufhalten

792

Auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend Familienleistungen sind die Kinderlasten bei steuerpflichtigen EU/EWR-Bürgern mit im EU/EWR-Raum aufhältigen Kindern wie folgt zu berücksichtigen:

Auf Grund des [Art. 3 Abs. 1](#) in Verbindung mit [Art. 4 der Verordnung \(EG\) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit](#) (Text von Bedeutung für den EWR und die Schweiz) und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH gilt der Kinderabsetzbetrag als "Familienleistung". In Österreich beschäftigte EU-Bürger, Bürger der EWR-Mitgliedstaaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) und Bürger aus der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/EWR oder der Schweiz aufhalten, haben daher bei Anspruch auf

Familienbeihilfe auch Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag. Für diese Kinder hat der EuGH mit Urteil vom 16. Juni 2022, [C-328/20](#), ausgesprochen, dass die seit 1. Jänner 2019 geltende Indexierung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages nicht dem EU-Recht entspricht.

Dem Urteil entsprechend wurde die Indexierung des Kinderabsetzbetrages rückwirkend mit 1. Jänner 2019 aufgehoben.

Für Kinder, die sich ständig in Bulgarien, Deutschland, Estland, Griechenland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn oder Zypern (nach unten indexierte Länder) aufgehalten haben oder aufhalten, wird der ab dem Kalenderjahr 2019 zu wenig ausbezahlt (nach unten indexierte) Kinderabsetzbetrag gemeinsam mit der Familienbeihilfe automationsunterstützt nachgezahlt ([§ 124b Z 409 lit. a EStG 1988](#)).

Für Kinder, die sich ständig in Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Irland, Island, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Schweden, Schweiz oder dem Vereinigten Königreich (nach oben indexierte Länder) aufgehalten haben oder aufhalten, wurde der erhöhte Kinderabsetzbetrag bis 30. Juni 2022 weiter ausbezahlt. Eine Rückforderung des zu viel erhaltenen Betrages erfolgt nicht ([§ 124b Z 409 lit. b EStG 1988](#)).

Ab 1. Juli 2022 wird der Kinderabsetzbetrag an alle Kinder, denen er zusteht, in gleicher (nicht indexierter) Höhe ausbezahlt.

Für Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Dies gilt nicht für Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird und die sich nur vorübergehend zur Berufsausbildung außerhalb der oben genannten Staaten aufhalten.

Zur Möglichkeit, Unterhaltsleistungen für außerhalb des EU/EWR-Raumes oder der Schweiz lebende minderjährige Kinder ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, siehe Rz 866.

38. In Rz 793 wird der Anspruch für in EU/EWR-Staaten bzw. der Schweiz lebende Kinder klargestellt

11.8 Mehrkindzuschlag

793

Zusätzlich zur Familienbeihilfe haben Personen für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind Anspruch auf einen Mehrkindzuschlag ([§ 9 FLAG 1967](#) idF Budgetbegleitgesetz 2011). Das Kriterium des ständigen Aufenthalts im Bundesgebiet gilt allerdings nicht in Bezug auf Kinder, die sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU/des EWR bzw. in der Schweiz aufhalten. Die hierfür maßgeblichen Bestimmungen finden sich im Bereich der sozialen Sicherheit in der [VO \(EG\) Nr. 883/2004](#). Der Mehrkindzuschlag beträgt monatlich **21,20 Euro (bis 2022: 20 Euro)**. Der Anspruch auf den Mehrkindzuschlag ist abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe und vom Einkommen des Kalenderjahres, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages gestellt wird. Der Mehrkindzuschlag steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen ([§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#)) des anspruchsberechtigten Elternteiles und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten 55.000 Euro nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr, für das der Mehrkindzuschlag beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

39. Die Rz 807, 808, 809, 809a und 811 werden aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) und des Ökosozialen Steuerreformgesetzes (BGBl. I Nr. 10/2022) aktualisiert und die Rz 811 wird aufgeteilt in Rz 811 bis 811d

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

Randzahlen 805 und 806: *derzeit frei*

807

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich **421 Euro (bis 2022: 400 Euro)** steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus werden Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) berücksichtigt.

Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von 726 Euro (bis 2022: 690 Euro) steht zu, wenn Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen nicht höher ist als 12.835 Euro (bis 2022: 12.200 Euro) im Jahr. Bei Einkommen zwischen 12.835 (bis 2022: 12.200) und 13.676 Euro (bis 2022: 13.000 Euro) wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von 421 Euro (bis 2022: 400 Euro) eingeschliffen ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988](#)).

808

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

Siehe auch Beispiel Rz 10808.

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

- Bis zu einem Einkommen von **16.832 Euro (bis 2022: 16.000 Euro und bis 2020: 15.500 Euro)** im Kalenderjahr beträgt der Zuschlag **684 Euro (bis 2022: 650 Euro und bis 2020: 400 Euro)**.
- Bei einem Einkommen zwischen **16.832 (bis 2022: 16.000 Euro und bis 2020: 15.500 Euro)** und **25.774 Euro (bis 2022: 24.500 Euro und bis 2020: 21.500 Euro)** vermindert sich der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig einschleifend.
- Bei einem Einkommen ab **25.774 Euro (bis 2022: 24.500 Euro und bis 2020: 21.500 Euro)** steht kein Zuschlag mehr zu.

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

11.11 Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#))

809

Für Pensionisten tritt an die Stelle des Verkehrsabsetzbetrages ein Pensionistenabsetzbetrag bis zu **868 Euro (bis 2022: 825 Euro, bis 2020: 600 Euro und bis 2019: 400 Euro)** jährlich. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von **18.410 Euro (bis 2022: 17.500 Euro und bis 2020: 17.000 Euro) und 26.826 Euro (bis 2022: 25.500 und bis 2020 25.000 Euro)** auf Null.

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

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

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom Ehepartner oder eingetragenen Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- die Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen **26.826 Euro (bis 2022: 25.250 Euro und bis 2020: 25.000 Euro)** im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- der Ehepartner oder eingetragene Partner ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)) Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens **2.315 Euro (bis 2022: 2.200 Euro)** jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.
- Pensionseinkünfte sind die laufenden Brutto(pensions)bezüge abzüglich Werbungskosten (zB Sozialversicherung).

Der volle erhöhte Pensionistenabsetzbetrag steht bis zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften in Höhe von **20.967 Euro (bis 2022: 19.930 Euro)** zu. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu

versteuernden laufenden Pensionseinkünften von **20.967 Euro (bis 2022: 19.930 Euro)** und **26.826 Euro (bis 2022: 25.250 Euro und bis 2020: 25.000 Euro)** auf Null.

11.12 SV-Rückerstattung ([§ 33 Abs. 8 EStG 1988](#))

811

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

811a

SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ein Betrag unter null, sind **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](#) - höchstens aber **421 Euro (bis 2022: 400 Euro)** jährlich - zu erstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der maximale Erstattungsbetrag auf **526 Euro (bis 2022: 500 Euro)**. Für Steuerpflichtige, die den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag erhalten, erhöht sich ab dem Veranlagungsjahr **2023** die SV-Rückerstattung um bis zu **684 Euro (SV-Bonus; bis 2022: 650 Euro und bis 2020: 400 Euro)**, dh. der maximale Erstattungsbetrag beträgt in diesen Fällen **1.105 Euro (bis 2022: 1.050 Euro und bis 2020: 800 Euro)** bzw. bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale **1.210 Euro (bis 2022: 1.150 Euro und bis 2020: 900 Euro)**.

811b

Für das Kalenderjahr 2022 steht zusätzlich ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von bis zu 500 Euro zu (siehe Rz 811e). Mit diesem wurde die Grenze des maximalen SV-Rückerstattungsbetrages für das Kalenderjahr 2022 auf 1.550 Euro angehoben (siehe Tabelle und [§ 124b Z 407 lit. a EStG 1988](#)).

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

	2020	2021	2022	2023
SV-Rückerstattung	50%	55%	55%	55%
Jährlicher Höchstbetrag	400 Euro	400 Euro	400 Euro	421 Euro

	500 Euro (bei PP)	500 Euro (bei PP)	500 Euro (bei PP)	526 Euro (bei PP)
SV-Bonus	+ 400 Euro	+ 650 Euro	+ 650 Euro	+ 684 Euro
Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag			+ 500 Euro (SV-Rückerstattung dann 70%)	
Maximaler Erstattungsbetrag	800 Euro	1.050 Euro	1.550 Euro	1.105 Euro
	900 Euro (bei PP)	1.150 Euro (bei PP)	1.550 Euro (bei PP)	1.210 Euro (bei PP)
Erhöhung des maximalen Erstattungsbetrages bei Anspruch auf PP (§ 124b Z 395 lit. d EStG 1988)			+ 60 Euro	+ 40 Euro
Maximaler Erstattungsbetrag	900 Euro (bei PP)	1.150 Euro (bei PP)	1.610 Euro (bei PP)	1.250 Euro (bei PP)

811c

SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag haben: Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) ein Betrag unter null, sind **80% (bis zur Veranlagung 2020: 75% und bis zur Veranlagung 2019: 50%)** der Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) - höchstens aber **579 Euro (bis zur Veranlagung 2022: 550 Euro, bis zur Veranlagung 2020: 300 Euro und bis zur Veranlagung 2019: 110 Euro)** jährlich - zu erstatten. Die Rückerstattung vermindert sich um jenen steuerfreien Teil der Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, der ausschließlich aufgrund der jeweiligen Richtsatzerhöhungen nach sozialversicherungs- oder pensionsrechtlichen Vorschriften für Kinder gewährt wurde ([§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988](#)).

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

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

	2019	2020	2021	2022	2023
SV-Rückerstattung	50%	75%	80%	80%	80%
Jährlicher Höchstbetrag	110 Euro	300 Euro	550 Euro	550 Euro	579 Euro

Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag				+ 500 Euro (SV- Rückerstattung dann 100%)	
Maximaler Erstattungsbetrag	110 Euro	300 Euro	550 Euro	1.050 Euro	579 Euro

811d

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.

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.

40. Die Rz 811e und 811f werden aufgrund des Teuerungsabsetzbetrages neu eingefügt (BGBl. I Nr. 138/2022 und BGBl. I Nr. 93/2022)

811e

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 811f).

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 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 811f). 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.

811f

Eine außerordentliche Gutschrift gemäß [§ 398a GSVG](#) bzw. [§ 392a BSVG](#) steht zu, wenn ein Steuerpflichtiger zum Stichtag 31. August 2022 (GSVG) bzw. zum Stichtag 31. Mai 2022 (BSVG) krankenversichert mit einer monatlichen Beitragsgrundlage von 566 Euro bis maximal 2.900 Euro war. Die außerordentliche Gutschrift ist steuerfrei, wenn das Einkommen ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) des Steuerpflichtigen im Zuflussjahr vor Berücksichtigung der außerordentlichen Gutschrift nicht mehr als 24.500 Euro beträgt. Bei höherem Einkommen ist die Gutschrift im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Einkommensteurbemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Die diesbezüglichen Daten sind vom jeweiligen Sozialversicherungsträger zu übermitteln. Sind die Voraussetzungen für die Befreiung nicht erfüllt, liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand vor ([§ 124b Z 411 EStG 1988](#)).

41. Die Rz 813, 813a und 813b werden aufgrund des Ökosozialen Steuerreformgesetzes Teil I (BGBl. I Nr. 10/2022) aktualisiert

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

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 10, 11 und 32 EStG 1988](#) oder der Zufluss von Bezügen, die einen besonderen Progressionsvorbehalt gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) auslösen (zB Arbeitslosengeld), führt alleine nicht zur Anwendung der Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#). Ist [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) anzuwenden, sind auch halbsatzbegünstigte Einkünfte ([§ 37 Abs. 1 EStG 1988](#)) mit dem halben Tarifsteuersatz vor Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu versteuern. Bei Anwendung des [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) sind für die Ermittlung des Einkommens gemäß [§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#) und der Einkünfte gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 und Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) die unter Progressionsvorbehalt befreiten Einkünfte mit zu berücksichtigen.

11.14 Berechnung der Lohnsteuer

11.14.1 Schrittweise Berechnung nach § 33 EStG 1988

813a

Der zum laufenden Tarif zu versteuernde Arbeitslohn vor Abzug des Werbungskostenpauschbetrages (der Sonderausgabenpauschbetrag entfällt ab 1.1.2021) ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden und bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 12 bzw. bei einem täglichen Lohnzahlungszeitraum mit dem Faktor 360 auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen. Von diesem Betrag ist der Werbungskostenpauschbetrag (ausgenommen bei Pensionisten, siehe Rz 320) abzuziehen. Auf das so errechnete Jahreseinkommen ist der Einkommensteuertarif ([§ 33 EStG 1988](#); siehe Rz 767) anzuwenden und der erhaltene Betrag um die im [§ 66 Abs. 1 EStG 1988](#) angeführten Absetzbeträge nach allfälliger Anwendung der Einschleifbestimmungen für den Pensionistenabsetzbetrag zu kürzen. Dabei sind die Rechnungen aus Gründen der genauen Ermittlung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) so auszuführen, dass die Zwischenbeträge mindestens drei Dezimalstellen ausweisen. Das errechnete Ergebnis ist durch den Hochrechnungsfaktor zu dividieren und auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden. Ergibt sich ein negativer Betrag, kann dies im Zuge der (Arbeitnehmer)Veranlagung zu einer SV-Rückerstattung führen (siehe Rz 811 ff).

11.14.2 Berechnung mittels Effektiv-Tarif

813b

Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des so genannten Effektiv-Tarifs (siehe Rz 1406) berechnet werden. Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich 11 Euro, täglich 0,376 Euro) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden.

Beispiel 1:

Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (Alleinerzieherabsetzbetrag) unter 18 Jahren, für die jeweils der halbe Familienbonus Plus beantragt wird, abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 2.100,37 Euro

Berechnung der Lohnsteuer:

<i>Monatslohn 2022</i>	<i>2.100,37 Euro</i>
<i>Anwendung des Prozentsatzes laut Monatslohnsteuertabelle 2022</i>	
<i>2.100,37 x 32,5% =</i>	<i>682,62</i>
<i>abzüglich Abzugsbetrag</i>	<i>- 374,41</i>

<i>abzüglich Familienbonus Plus (2 x 83,34 Euro)</i>	- 166,68
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 33,33
<i>abzüglich Alleinerzieherabsetzbetrag für 2 Kinder</i>	<u>- 55,75</u>
<i>Lohnsteuer monatlich (gerundet)</i>	52,45 Euro
<i>Beispiel 2 (tägliche Berechnung):</i>	
<i>Tageslohn eines Arbeiters ohne Kinder abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: 77,53 Euro</i>	
<i>Berechnung der Lohnsteuer:</i>	
<i>Tageslohn 2022</i>	77,53 Euro
<i>Anwendung des Prozentsatzes laut Tageslohnsteuertabelle 2022</i>	
<i>77,53 x 32,5% =</i>	25,197
<i>abzüglich Abzugsbetrag</i>	- 12,480
<i>abzüglich Verkehrsabsetzbetrag</i>	<u>- 1,111</u>
<i>Lohnsteuer monatlich (gerundet)</i>	11,61 Euro

42. Die Rz 887 wird hinsichtlich der Betreuung in Pflegeeinrichtungen (Seniorenresidenzen) ergänzt

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.**

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 von höchstens **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** jährlich erzielt, die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff).

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

Siehe auch Beispiel Rz 10887.

43. Die Rz 890 wird aufgrund der Änderung der Beerdigungskostenverordnung 2016 (BGBl. II Nr. 228/2022) aktualisiert

12.8.8 Begräbniskosten

890

Gemäß [§ 549 ABGB](#) gehören Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten. Ist kein ausreichender Nachlass zur Deckung der Begräbniskosten vorhanden, so haften hiefür die zum Unterhalt des Verstorbenen Verpflichteten. Finden die Begräbniskosten in den vorhandenen Nachlassaktiva Deckung, kommt die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht. Insoweit fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Wenn eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (VwGH 25.9.1984, [84/14/0040](#)). Soweit sie nicht gedeckt werden können und auch nicht als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden (zB Übergabeverträge, Schenkungsverträge), sind sie eine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 4.2.1963, [0359/62](#)).

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag) resultiert oder ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Beispiel:

<i>Nachlassaktiva</i>	<i>110.000 Euro</i>
<i>Nachlasspassiva (inklusive 9.713 Euro Begräbniskosten)</i>	<i>150.000 Euro</i>
<i>Reinnachlass</i>	<i>- 40.000 Euro</i>

Die Begräbniskosten von 9.713 Euro finden in den Nachlassaktiven von 110.000 Euro Deckung, daher kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Der Höhe nach ist die Absetzbarkeit mit den Kosten eines würdigen Begräbnisses (inklusive einfachen Grabmals) begrenzt, wobei diese noch um das Nachlassvermögen (inkl. Versicherungsleistungen und Kostenbeiträge des Arbeitgebers) zu kürzen sind.

Bundeseinheitlich betragen die Kosten für ein würdiges Begräbnis (inklusive Grabmal) erfahrungsgemäß insgesamt höchstens **20.000 Euro**. Entstehen höhere Kosten, so ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen. Sie liegt zB bei besonderen Überführungskosten oder Kosten auf Grund besonderer Vorschriften über die Gestaltung des Grabdenkmals vor.

Die Kosten für Blumen und Kränze, für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl sowie von Beileid danksagungen sind Teil der Begräbniskosten (vgl. VwGH 31.05.2011, [2008/15/0009](#)); nicht absetzbar sind hingegen Kosten der Trauerkleidung und der Grabpflege.

Beispiel:

*Die tatsächlichen Kosten für ein Begräbnis (inklusive Grabmal) betragen **21.000 Euro**. Die Kosten für ein würdiges Begräbnis (inklusive Grabmal) betragen **20.000 Euro**. An Nachlassvermögen sind **19.000 Euro** vorhanden.*

Kosten würdiges Begräbnis	20.000 Euro
Nachlassvermögen	19.000 Euro
außergewöhnliche Belastung	1.000 Euro

44. In Rz 902c wird die VwGH-Rechtsprechung (VwGH 27.09.2021, Ra 2020/15/0066, VwGH 05.10.2021, Ra 2021/15/0059, VwGH 25.12.2021, Ro 2020/15/0010) zu den Behandlungskosten in der Privatklinik und in Rz 903 wird das VwGH-Erkenntnis (VwGH 12.11.2021, Ra 2019/13/0125) zu den Kurkosten ergänzt

902c

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe einschließlich Laserbehandlung zur Verbesserung der Sehfähigkeit, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),

- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, [2271/75](#)), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, [85/14/0181](#); VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#)),
- Behandlungsbeiträge ([§ 80 Abs. 2 BSVG](#)), Rezeptgebühren [§ 136 Abs. 3 ASVG](#), Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln ([§ 137 ASVG](#)), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten ([§ 155 Abs. 3 ASVG](#)), Kostenbeiträge nach den Landeskrankenanstaltengesetzen (zB [§ 45a NÖ Krankenanstaltengesetz](#)), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, [1532/73](#)).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, sind sie nur als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwartete medizinische Komplikationen, parodontale Gründe bei Zahnersatz) erwachsen (VwGH 04.03.1986, [85/14/0149](#); VwGH 13.05.1986, [85/14/0181](#); VwGH 19.02.1992, [87/14/0116](#); Rz 818). Aufzahlungen für die Sonderklasse bei Krankenaufenthalten sind ausnahmsweise nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn triftige medizinische Gründe vorliegen (BFG vom 25.11.2014, RV/3100517/2013, BFG vom 12.03.2019, RV/5101609/2018, BFG vom 26.02.2018, RV/5100307/2018). **Liegt eine ärztliche Bestätigung über die dringliche medizinische Notwendigkeit der Behandlung im Privatkrankenhaus vor und wäre bei einer längeren Wartezeit auf einen Platz in einem öffentlichen Krankenhaus mit nachteiligen gesundheitlichen Folgen zu rechnen gewesen, sind die Kosten für die Privatklinik als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (VwGH 27.09.2021, [Ra 2020/15/0066](#), VwGH 05.10.2021, [Ra 2021/15/0059](#)).** Als triftige medizinische Gründe für eine bestimmte Behandlungsart können auch Aussichten auf ein geringeres Risiko von Folgewirkungen der Operation gelten (VwGH 25.12.2021, [Ro 2020/15/0010](#) zur „NanoKnife-Methode“).

12.8.21 Kurkosten

903

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit (siehe "Krankheitskosten", Rz 902) steht,

- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich ist (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt (VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#)).

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#); VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#), **VwGH 12.11.2021**, [Ra 2019/13/0125](#)).

Sind die Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel,
- Fahrtkosten zum und vom Kurort,
- bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern die Aufwendungen für eine Begleitperson, nicht hingegen Aufwendungen für Begleitpersonen in anderen Fällen bzw. Aufwendungen für Besuchsfahrten des Ehegatten.

Nicht abzugänglich sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (vgl. VwGH 10.7.1959, [0817/57](#); VwGH 4.10.1977, [2755/76](#)). Hinsichtlich der Verrechnung von Kostenersätzen und Haushaltsersparnis sowie des Verhältnisses zu den Freibeträgen gemäß [§ 35 EStG 1988](#) siehe "Krankheitskosten", Rz 902.

45. Die Rz 1019a samt Überschrift wird aufgrund des VwGH Erkenntnisses vom 13.12.2021, Ra 2021/15/0108 neu eingefügt

15.4.5.47 Zusteller

1019a

Sind Zustellfahrer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit in die im Betrieb des Auftraggebers bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert und bei der Durchführung ihrer Tätigkeit weisungsgebunden liegt ein Dienstverhältnis gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor (VwGH vom 13.12.2021 [Ra 2021/15/0108](#)).

46. Die Rz 1062a wird aufgrund des AbgÄG 2022 (BGBl. I Nr. 108/2022) aktualisiert

1062a

Für Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr 2020, 2021 **oder 2022** in COVID-19-Kurzarbeit waren, erhöht sich das Jahressechstel im Jahr der Kurzarbeit um 15% ([§ 124b Z 364 EStG 1988](#)). Die Erhöhung des Jahressechstels setzt zwingend voraus, dass der Arbeitnehmer im betreffenden Kalenderjahr beim selben Arbeitgeber reduzierte Bezüge wegen Kurzarbeit hatte (mindestens ein Kurzarbeitstag).

Der pauschale Zuschlag von 15% ist ebenso bei der Berechnung des Kontrollsechstels ([§ 77 Abs. 4a EStG 1988](#)), bei der Aufrollung ([§ 77 Abs. 4 EStG 1988](#)) und bei Anwendung des Zwölftels im Bereich des [BUAG](#) anzuwenden ([§ 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988](#)) sowie beim Jahressechstel für die Freigrenze ([§ 67 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988](#)) zu berücksichtigen.

Ausgenommen von der pauschalen Sechstelerhöhung sind Lehrlinge, die bei Kurzarbeit einen gesetzlichen Anspruch auf eine Nettoersatzrate von 100% haben und daher die Voraussetzung der reduzierten Bezüge nicht erfüllen.

Werden gemäß [§ 124b Z 350 EStG 1988](#) steuerfreie Zulagen oder Bonuszahlungen gewährt, sind diese für die Beurteilung, ob reduzierte Bezüge vorliegen, nicht zu berücksichtigen.

47. Die Rz 1071a wird aufgrund eines nicht mehr aktuellen Verweises geändert (§ 79 Abs. 1 AMSG)

1071a

Gemäß [§ 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977](#) (AVG), BGBl. Nr. 609/1977 wird zur Förderung von Arbeitszeitmodellen für ältere Arbeitnehmer (Altersteilzeit) das Altersteilzeitgeld gewährt. Für **diese** Leistung besteht die gesetzliche Voraussetzung, dass vom Arbeitgeber die Berechnung der zustehenden Abfertigung auf der Grundlage der Arbeitszeit vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit erfolgt ([§ 27 Abs. 2 Z 4 AVG](#)). Eine nach Beendigung der Altersteilzeit auf Grundlage dieser Bestimmungen gezahlte Abfertigung gilt der Höhe und dem Grunde nach als gesetzliche Abfertigung im Sinne des [§ 67 Abs. 3 EStG 1988](#).

48. Die Rz 1089 wird aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0007, ergänzt

19.6.3 Zusätzliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen

1089

Die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) kommt nur bei Gewährung einer freiwilligen Abfertigung zur Anwendung. Sie hängt ausschließlich davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit nachweist. Da das Gesetz nur von Dienstzeit spricht, ist es gleichgültig, ob diese Dienstzeit bei ein und demselben Arbeitgeber bzw. bei verschiedenen Arbeitgebern verbracht worden ist. Sofern ein geeigneter Nachweis über die geleistete Dienstzeit und die ausbezahlten bzw. nicht bezahlten Abfertigungen erbracht wird, können selbst Dienstzeiten bei ausländischen Arbeitgebern berücksichtigt werden. Auch Dienstzeiten bei einem früheren Arbeitgeber für ein durch Karenzierung unterbrochenes Dienstverhältnis dürfen bei der Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) nicht unberücksichtigt bleiben (VwGH 2.8.2000, [99/13/0106](#)).

Was den Nachweis der zu berücksichtigenden Dienstzeit betrifft, bleibt es dem Arbeitnehmer überlassen, „bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden“. Der Nachweis muss beim aktuellen Dienstverhältnis beginnen und hat in zeitlicher Hinsicht so weit zurück zu erfolgen, wie es dem Arbeitnehmer möglich ist oder opportun erscheint. Ein Außerachtlassen einzelner Jahre bzw. Dienstverhältnisse (samt der im Rahmen dieser Dienstverhältnisse bezogenen Abfertigungen) kommt dabei nicht in Betracht (vgl. VwGH 29.06.2022, [Ro 2021/15/0007](#)).

49. Die Rz 1103 wird an die aktuelle Judikatur angepasst (BFG vom 01.03.2019, RV/7104866/2014)

19.8.2 Vergleichssummen ([§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#))

1103

Vergleichssummen sind wie unter Rz 1100 bis Rz 1102a erläutert zu versteuern.

Als Vergleichssummen im Sinne des [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) sind nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen (vgl. VwGH 21.1.1987, [85/13/0113](#); VwGH 26.7.1995, [92/15/0104](#)). Die Vergleichssummenbesteuerung ist in der Regel vergangenheitsbezogen. Es ist daher nicht erforderlich, dass eine Vergleichssumme neben laufenden Bezügen bezahlt wird. **Der Zweck der Bestimmung liegt in der pauschalen Berücksichtigung allfälliger steuerfreier Zulagen**

und Zuschläge oder sonstiger Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen (BFG vom 01.03.2019, RV/7104866/2014).

Zahlungen im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage sind als Vergleichssumme zu versteuern.

Vergleichssummen sind nur dann auf die bei Rz 1101a und 1102 angeführten Komponenten aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen wurde, während die übrigen Ansprüche strittig blieben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wurde, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen wurde (VwGH 26.7.1995, [92/15/0104](#)). Eine bloße Aussage in einem Vergleich, dass die Zahlung eine Abfertigung darstellt, ist dann nicht ausreichend, wenn sie nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht (VwGH 8.4.1986, [85/14/0162](#)). Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass ein Arbeitgeber, der sich von seinem Arbeitnehmer im Unfrieden trennt, aus freien Stücken eine Abfertigung zahlt, die über das Ausmaß der Vertragsregelung hinausgeht; wird eine Zahlung aus der Unklarheit des Verfahrens heraus geleistet, entspricht sie tatbestandsmäßig einer „Vergleichssumme“ im Sinne des [§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988](#) (VwGH 8.4.1986, [85/14/0162](#)).

Siehe auch Beispiele Rz 11103.

50. Die Rz 1233c samt Überschrift wird aufgrund des AbgÄG 2022 (BGBl. I Nr. 108/2022) neu eingefügt

31.10 Lohnzettelausstellung bei Lohnsteuerprüfung gemäß [§ 86 EStG 1988](#)

1233c

Im Falle einer Lohnsteuerprüfung durch das Finanzamt des Arbeitgebers gemäß [§ 81 EStG 1988](#) kann es zur Erstellung eines Lohnzettels kommen. Ein solcher stellt stets ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar.

51. In Rz 1406 wird der Effektiv-Tarif für 2022 und 2023 aktualisiert

42.3 Effektiv-Tarif

1406

LSt-Tabellen 2019

LSt-Tabelle 2019 für unselbständig Beschäftigte

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

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

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

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
31,09	0,00%									
50,53	25,00%	7,772	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
86,64	35,00%	12,826	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
167,20	42,00%	18,891	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
250,53	48,00%	28,923	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
2.778,31	50,00%	33,933	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
darüber	55,00%	172,849	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabelle 2019 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		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	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
1.505,00	25,00%	230,42	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
2.588,33	35,00%	380,92	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33-0*	41,17	55,75	+18,33	
5.005,00	42,00%	562,10	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.505,00	48,00%	862,40	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.338,33	50,00%	1.012,50	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.179,42	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

Monatspension = 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 2020

LSt-Tabelle 2020 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuer-satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrs absetzbetrag		Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
932,67	0,00%										
1.516,00	20,00%	186,53	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
2.599,33	35,00%	413,93	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
5.016,00	42,00%	595,89	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
7.516,00	48,00%	896,85	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
83.349,33	50,00%	1.047,17	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.214,63	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	

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

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

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

Tageslohn bis	Grenz- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrs absetz- betrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
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

Monats- lohn bis	Grenz- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten absetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetra g		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
921,67	0,00%									
1.416,67	20,00%	184,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00	41,17	55,75	+18,33
1.505,00	20,00%	184,33	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
2.588,33	35,00%	410,08	125,00	62,50	41,68	20,84	50,00-0*	41,17	55,75	+18,33
5.005,00	42,00%	591,27	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
7.505,00	48,00%	891,57	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
83.338,33	50,00%	1.041,67	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33
darüber	55,00%	5.208,58	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Sonderausgabenpauschales (60 Euro p.a.)

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

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

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

LSt-Tabellen 2021

LSt-Tabelle 2021 für unselbständig Beschäftigte

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
927,67	0,00%										
1.511,00	20,00%	185,53	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
2.594,33	35,00%	412,18	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
5.011,00	42,00%	593,79	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
7.511,00	48,00%	894,45	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
83.344,33	50,00%	1.044,67	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.211,88	125,00	62,50	41,68	20,84	33,33	41,17	55,75	+18,33	

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

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
30,92	0,00%										
50,37	20,00%	6,184	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
86,48	35,00%	13,739	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
167,03	42,00%	19,793	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
250,37	48,00%	29,815	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	
2.778,14	50,00%	34,822	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611	

darüber	55,00%	173,729	4,167	2,083	1,389	0,695	1,111	1,372	1,858	+0,611
---------	--------	---------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	--------

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

LSt-Tabelle 2021 für Pensionisten

Monats- lohn bis	Grenz- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten absetzbetrag		Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetra g		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
916,67	0,00%										
1.416,67	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75	41,17	55,75	+18,33	
1.500,00	20,00%	183,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75 -0*	41,17	55,75	+18,33	
2.583,33	35,00%	408,33	125,00	62,50	41,68	20,84	68,75 -0*	41,17	55,75	+18,33	
5.000,00	42,00%	589,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
7.500,00	48,00%	889,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
83.333,33	50,00%	1.039,17	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	
darüber	55,00%	5.205,83	125,00	62,50	41,68	20,84		41,17	55,75	+18,33	

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

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

LSt-Tabellen 2022

LSt-Tabelle 2022 für unselbstständig Beschäftigte

Monats- lohn bis	Grenz- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrs absetz- betrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
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- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrs absetz- betrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag			
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind	
30,92	0,00%										
50,37	20,00%	6,184	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
86,48	32,50%	12,480	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
167,03	42,00%	20,696	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
250,37	48,00%	30,718	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
2.778,14	50,00%	35,725	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	
darüber	55,00%	174,632	5,556	2,778	1,806	0,903	1,111	1,372	1,858	+0,611	

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

LSt-Tabelle 2022 für Pensionisten

Monats- lohn bis	Grenz- steuer- satz	Abzug	Absetzbeträge								
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten absetzbetrag	Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetra g			
			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 = Bruttopenzion abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

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

LSt-Tabellen 2023

LSt-Tabelle 2023 für unselbständig Beschäftigte

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

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

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

Tageslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familienbonus Plus ≥18 Jahre		Verkehrsabsetzbetrag	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag		
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
32,85	0,00%									
53,52	20,00%	6,569	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
89,46	30,00%	11,921	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
172,81	41,00%	21,762	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
259,03	48,00%	33,859	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
2.778,14	50,00%	39,040	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644
darüber	55,00%	177,947	5,556	2,778	1,806	0,903	1,169	1,444	1,956	+0,644

Tageslohn = siehe Monatslohn

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

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

LSt-Tabelle 2023 für Pensionisten

Monatslohn bis	Grenzsteuersatz	Abzug	Absetzbeträge							
			Familienbonus Plus <18 Jahre		Familien-bonus Plus ≥18 Jahre		Pensionisten absetzbetrag		Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag	
			ganz	halb	ganz	halb		für 1 Kind	für 2 Kinder	für jedes weitere Kind
974,42	0,00%									
1.534,17	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33	43,33	58,67	+19,33
1.594,50	20,00%	194,88	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33
2.672,92	30,00%	354,33	166,68	83,34	54,18	27,09	72,33-0*	43,33	58,67	+19,33
5.173,33	41,00%	648,35	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33
7.760,00	48,00%	1.010,49	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33
83.333,33	50,00%	1.165,69	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33
darüber	55,00%	5.332,35	166,68	83,34	54,18	27,09		43,33	58,67	+19,33

Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge

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

* Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich 18.410 und 26.826 Euro auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt.

52. Redaktionelle Änderungen und Aktualisierungen

52.1 In Rz 21 wird zur Klarstellung der Verweis auf die Rz 925a hinzugefügt

21

Die Steuerbefreiungen für bestimmte Leistungen des Arbeitgebers bleiben auch dann erhalten, wenn diese Leistungen vom Betriebsratsfonds erbracht werden.

Zur Gewährung von Sachleistungen durch den Beschäftiger siehe Rz 925a.

52.2 In Rz 30 wird ein Hinweis auf die EStR 2000 (Förderungen nach § 3 Z 3 Waldfondsgesetz) ergänzt

30

Der Begriff "Hilfsbedürftigkeit" ist so auszulegen, dass Unterstützungen an tatsächlich Hilfsbedürftige steuerfrei sind (VwGH 18.5.1960, [2318/59](#)). Eine Person ist hilfsbedürftig im

Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#), wenn weder ihr Einkommen noch ihr Vermögen, noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten (VwGH 18.6.1979, [0095/78](#)). Die Frage, ob Hilfsbedürftigkeit vorliegt, ist als eine Frage des Steuerrechts von der Abgabenbehörde nach Art der Verhältnisse beim Empfänger zu beurteilen (VwGH 23.3.1970, [1859/69](#); VwGH 17.9.1997, [95/13/0034](#)). Bei Opfern von Naturkatastrophen (zB Überschwemmungen, Dürre) ist Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommenssituation und Vermögenssituation auf Grund der Natur des Katastrophenereignisses anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds sind daher regelmäßig steuerfrei (VwGH 10.9.1998, [96/15/0272](#)).

Wenn ein Bundesland bei Leistung eines Sozialaufwandes an seine Bediensteten die Hilfsbedürftigkeit der Empfänger zur Voraussetzung macht, bestehen gegen die steuerfreie Behandlung keine Bedenken. Auch Blindenbeihilfen, Sonderunterstützungen nach dem [Sonderunterstützungsgesetz](#), BGBl. Nr. 642/1973, usw. auf Grund gesetzlicher Anordnung sowie sonstige außerordentliche Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln aus dem Titel der Hilflosigkeit erfüllen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Fahrtkostenzuschüsse einer Gebietskörperschaft, die an eine, an die Hilfsbedürftigkeit anknüpfende Einkunftsgrenze gebunden sind, stellen eine Sozialhilfeleistung dar und sind ebenfalls steuerbefreit.

Zuschüsse und sonstige Leistungen des Sozial- und Weiterbildungsfonds ([§ 22a AÜG](#)) sind gemäß [§ 22c Abs. 3 AÜG](#) kein Entgelt im Sinne des [§ 49 ASVG](#) und steuerfrei nach [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#).

Zu Förderungen gemäß [§ 3 Z 3 Waldfondsgesetz](#) siehe EStR 2000 Rz 5076.

52.3 In Rz 207d wird die Zinsersparnis nach § 5 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung aktualisiert

207d

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

Kalenderjahr	Prozentsatz
2018	0,5
2019	0,5
2020	0,5
2021	0,5
2022	0,5

52.4 In Rz 235, 340, 349, 383h und 383i wird die GWG-Grenze aufgrund des ÖkoStRefG 2022 Teil I (BGBl. I Nr. 10/2022) aktualisiert

5.1.2.2 Absetzung für Abnutzung

235

Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten **1.000 Euro** (einschließlich USt) bzw. **für Anschaffungen bis 31.12.2022 800 Euro (einschließlich USt)** und für Anschaffungen bis 31.12.2019 400 Euro (einschließlich USt) übersteigen, dürfen nur nach Maßgabe des [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) (Absetzung für Abnutzung) abgezogen werden. Wird der Betrag von **1.000 Euro (bis 2022 800 Euro; bis 2019 400 Euro)** nicht überschritten, so kann der gesamte Betrag im Zeitpunkt der Bezahlung abgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die in wirtschaftlicher Hinsicht als Einheit anzusehen sind (bspw. Computer samt zugehörigem Bildschirm und Tastatur, siehe auch "ABC der Werbungskosten" Rz 339 und 340), dürfen für die Berechnung dieser Betragsgrenze nicht getrennt werden. Für Anschaffungen ab 1. Juli 2020 ist alternativ zur linearen Absetzung für Abnutzung eine degressive Absetzung für Abnutzung möglich ([§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 1a EStG 1988](#)).

340

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers sind ggf. über die Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von mindestens drei Jahren auszugehen ist. Eine einmal gewählte Nutzungsdauer kann nicht geändert werden. PC, Bildschirm und Tastatur stellen eine Einheit dar, nicht jedoch Maus, Drucker oder Scanner, die als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusetzen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, [91/14/0191](#)) und - soweit die Anschaffungskosten **1.000 Euro (bis 2022: 800 Euro; bis 2019: 400 Euro)** nicht übersteigen - als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden können. Tablets stellen ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Ihre Anschaffungskosten bzw. die Absetzung für Abnutzung können daher bei beruflicher Verwendung als Werbungskosten berücksichtigt werden (BFG 07.05.2019, RV/1100329/2018, BFG 02.02.2017, RV/2100239/2016). Hinsichtlich des Anteils der privaten Nutzung ist Rz 339 sinngemäß anzuwenden. Siehe auch Stichwort "Fortbildung", Rz 358.

349

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er

am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, [95/14/0096](#)). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft (vgl. VwGH 23.11.2011, [2010/13/0148](#)) für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

- Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (rund 55 m²).
- Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, [89/13/0102](#)) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Nutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls rund 55 m²) abgesetzt werden.
- Hotelunterkunft: bis 2.200 Euro monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellen dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtigungen innerhalb eines Monats handelt.

Als Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen, höchstens jedoch die bezahlten Wohnkosten. Erhält der Steuerpflichtige nicht steuerpflichtige Ersätze, sind diese von den Aufwendungen abzuziehen. Dies gilt auch für Förderungen des Arbeitsmarktservice gemäß [§ 34 AMSG](#) und der Bundesrichtlinie „Beihilfen zur Förderung der regionalen Mobilität und Arbeitsaufnahme (REMO)“, BGS/AMF/0722/9997/2015 (Entfernungsbeihilfe für Unterkunftskosten).

Beispiele:

1. Der Steuerpflichtige mietet in A eine 30m²-Wohnung um 400 Euro brutto. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 700 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 400 Euro Werbungskosten dar.
2. Der Steuerpflichtige mietet in B von einem Freund eine 100m²-Wohnung um 600 Euro brutto; die Wohnung wird auch vom studierenden Sohn benutzt. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 650 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 600 Euro Werbungskosten dar.
3. Der Steuerpflichtige mietet in C eine 80m²-Wohnung um 1.000 Euro. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 500 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 500 Euro Werbungskosten dar.

Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie zur üblichen Wohnungsausstattung zählen (gewöhnlicher Haushaltsbedarf; siehe UFSW 29.07.2009, RV/3704-W/08). Soweit die Anschaffungskosten der einzelnen

Gegenstände den Wert von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd [§ 13 EStG 1988 \(1.000 Euro einschließlich einer allenfalls in Rechnung gestellten Umsatzsteuer; bis 2022 800 Euro; bis 2019 400 Euro\)](#) nicht übersteigen, können sie im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten abgeschrieben werden. Alle anderen Gegenstände sind im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (siehe UFSF 11.12.2007, RV/0307-F/07). Für die Ermittlung der Nutzungsdauer der einzelnen Gegenstände können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel herangezogen werden (vgl. EStR 2000 Rz 3115). Es bestehen aber keine Bedenken, für sämtliche Einrichtungsgegenstände eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 10 Jahren anzusetzen. Wird ein Gegenstand im Kalenderjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

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

Zu den Kosten für Familienheimfahrten siehe Stichwort "Familienheimfahrt" in Rz 354.

Siehe auch Beispiel Rz 10349.

5.9.21.8 Werbungskosten und Kostenersätze

383h

Aufwendungen können nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie nicht von dritter rsetzt werden. Gemäß [§ 10 Bundesbezügegesetz](#) gebührt den Mitgliedern des Nationalrates und des Bundesrates für alle Aufwendungen, die ihnen in Ausübung des Mandates entstehen (Fahrtkosten nach Maßgabe des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#), Aufenthaltskosten, Bürokosten einschließlich der Betriebsausgaben und Ausgaben für Mitarbeiter, soweit sie nicht nach dem Parlamentsmitarbeitergesetz vergütet werden, alle sonstigen Aufwendungen mit Ausnahme allfälliger Bewirtungskosten), eine Vergütung in Höhe der tatsächlichen Kosten (Kostenersatz), höchstens aber bis zu einem Betrag von 6% des Ausgangsbetrages nach [§ 2 Bundesbezügegesetz](#) je Monat bzw. bis zu einem gemäß [§ 10 Abs. 2 Bundesbezügegesetz](#) höheren Betrag.

Nach dem Bundesbezügegesetz umfasst der Kostenersatz einerseits Aufwendungen, die auch Werbungskosten darstellen, andererseits Kosten, die für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, deren Anschaffungskosten mehr als **1.000 Euro (bis 2022: 800 Euro; bis 2019: 400 Euro)** betragen und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist (siehe [§ 16 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988](#)). Kein Kostenersatz wird jeweils für Partei- und Klubbeiträge sowie für Bewirtungsspesen geleistet.

Besteht ein Sachzusammenhang zwischen verschiedenen politischen Betätigungen, dann sind alle diesbezüglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus der politischen Funktion zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn Werbungskosten in Zusammenhang mit einer politischen Betätigung beantragt werden, für die auf Grund [des Bezügebegrenzungsgesetzes](#) keine (weiteren) Bezüge zustehen.

Siehe auch Beispiel Rz 10383h.

383i

Vorgangsweise, wenn nur Aufwendungen ersetzt werden, die in diesem Kalenderjahr auch Werbungskosten darstellen

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates bei der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten ausschließlich Partei- und Klubbeiträge, beruflich veranlasste Bewirtungsspesen (beide Kategorien von Werbungskosten werden nicht durch Kostenersätze gemäß [§ 10 Bundesbezügegesetz](#) abgedeckt) oder Abschreibungsbeiträge für angeschaffte Arbeitsmittel gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) beantragt, sind hinsichtlich der vom Parlament erhaltenen Kostenersätze keine Nachweise beizubringen.

Beispiel 1:

Ein Abgeordneter hat im Kalenderjahr Kostenersätze gemäß [§ 10 Bundesbezügegesetz](#) in Höhe von 5.000 Euro erhalten. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht er Klubbeiträge in Höhe von 1.700 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen von 400 Euro (50% der tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 800 Euro) geltend. Es ist lediglich ein Nachweis über die Bewirtungsspesen und die Klubbeiträge zu erbringen, hinsichtlich der erhaltenen Kostenersätze sind keine Nachweise vorzulegen.

Werden von Mitgliedern des Nationalrates oder des Bundesrates im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung auch Werbungskosten geltend gemacht, die den Höchstbetrag des zustehenden Kostenersatzes übersteigen sind die gesamten Werbungskosten im Kalenderjahr nachzuweisen und um die für das Kalenderjahr insgesamt gewährten steuerfreien Kostenersätze gemäß [§ 10 Bundesbezügegesetz](#) zu kürzen. Die Beurteilung, ob und inwieweit Werbungskosten vorliegen, hat nach den geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen; das FA ist nicht an die Entscheidungen der auszahlenden Stelle hinsichtlich des Anspruches auf Kostenersatz gebunden. Für Zwecke der Arbeitnehmerveranlagung sind zum Nachweis aller Werbungskosten Kopien der Unterlagen und Belege, die zur Erlangung der Kostenersätze gemäß [§ 10 Bundesbezügegesetz](#) vorgelegt wurden, anzufertigen und aufzubewahren bzw. auf Verlangen dem FA vorzulegen.

Von der Parlamentsdirektion ist eine Bestätigung über die für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze auszustellen, die einem Antrag auf "Differenzwerbungskosten"

beizulegen ist. Werbungskosten sind auch dann um die gesamten, für das jeweilige Kalenderjahr gewährten Kostenersätze zu kürzen, wenn diese Kostenersätze (teilweise) erst im Folgejahr zur Auszahlung kommen.

Beispiel 2:

Ein Abgeordneter hat Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für das Jahr 2021 in Höhe von 5.200 Euro geltend gemacht, wobei davon 1.600 Euro erst im Jahr 2022 zuerkannt und ausbezahlt werden. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 werden nicht durch Kostenersätze abgedeckte Werbungskosten für Fahrt- und Reisespesen sowie für Sachspenden in Höhe von 3.600 Euro sowie Partei- und Klubbeiträge in Höhe von 1.800 Euro und beruflich veranlasste Bewirtungsspesen in Höhe von 400 Euro (50% der tatsächlichen Kosten von 800 Euro) geltend gemacht. In diesem Fall hat der Abgeordnete seine gesamten Werbungskosten gegenüber dem FA nachzuweisen (in Summe 5.200 Euro + 3.600 Euro + 1.800 Euro + 400 Euro = 11.000 Euro). Von der Summe der Werbungskosten in Höhe von 11.000 Euro ist der gesamte für das Jahr 2021 gewährte Kostenersatz in Höhe von 5.200 Euro abzuziehen, sodass die übersteigenden 5.800 Euro im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen sind.

Werden von Mitgliedern des Europäischen Parlaments für das Kalenderjahr, für das sie als Mitglieder des Europäischen Parlaments Kostenersätze vom Europäischen Parlaments sowie Kostenersätze gemäß § 10 Bundesbezügegesetz erhalten haben, nur Partei- und Klubbeiträge und keine anderen (zusätzlichen) Werbungskosten geltend gemacht, hat eine Prüfung der Verwendung der Kostenersätze nicht zu erfolgen und sind lediglich die beantragten Partei- und Klubbeiträge belegmäßig nachzuweisen. Sofern Mitglieder des Europäischen Parlaments zusätzliche Werbungskosten geltend machen, haben sie auch die Verwendung ihrer (pauschalen) Kostenersätze in den Nachweis zusätzlicher Werbungskosten miteinzubeziehen. Besteht die Mitgliedschaft zum Europäischen Parlament nicht ganzjährig, ist bei der zeitlichen Zuordnung auf einen Verwendungs nachweis der gesamten Kostenersätze zu verzichten, wenn für das restliche Kalenderjahr keine Werbungskosten auf Grund einer Tätigkeit als politischer Funktionär geltend gemacht werden (ausgenommen Partei- und Klubbeiträge) oder die Werbungskosten, die für den restlichen Zeitraum als politischer Funktionär geltend gemacht werden, zeitlich eindeutig zugeordnet werden können (zB Reisekosten oder Kosten anlässlich bestimmter politischer Veranstaltungen). Bei Kosten, die zeitraumbezogen aufzuteilen wären (also jeweils teilweise die Zeit der Mitgliedschaft bzw. Nichtmitgliedschaft zum Europäischen Parlament betreffen), ist die Verwendung aller Kostenersätze auf Grund der Funktion als Mitglied des Europäischen Parlaments nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies gilt sinngemäß für Mitglieder des Ausschusses der Regionen sowie für die ständigen Mitglieder des Wirtschafts- und Sozialausschusses.

Wurden für Dienstreisen gemäß § 11 Bundesbezügegesetz Vergütungen bezahlt, können diesbezüglich keine höheren Werbungskosten geltend gemacht werden.

Vorgangsweise, wenn Kostenersätze für die Anschaffung von Arbeitsmitteln gewährt werden, für die Werbungskosten nur in Höhe einer anteiligen Absetzung für Abnutzung zustehen.

Werden Mitgliedern des Nationalrates oder Bundesrates Kosten für die Anschaffung von Arbeitsmitteln ersetzt, deren Anschaffungskosten höher als **1.000 Euro (bis 2022: 800 Euro; bis 2019: 400 Euro)** sind und deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr ist, liegt im Ausmaß des Ersatzes der Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Zahlung des Kostenersatzes ein steuerpflichtiger Bezug vor. Werbungskosten in Höhe der Absetzung für Abnutzung können bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden.

Beispiel:

Ein Mitglied des Nationalrates schafft im November des Jahres 2021 einen PC an. Die Anschaffungskosten betragen 2.400 Euro, die Nutzungsdauer 4 Jahre (Absetzung für Abnutzung = 25%), die Nutzung des PC erfolgt - beginnend ab dem Tag der Anschaffung - ausschließlich für die Tätigkeit als Mitglied des Nationalrates. Im Februar 2022 wird hiefür ein Kostenersatz gemäß § 10 Bundesbezügegesetz für die Anschaffung im Jahr 2021 in Höhe von 2.400 Euro geleistet.

Der Ersatz der Anschaffungskosten im Februar 2022 stellt in Höhe von 2.400 Euro einen steuerpflichtigen (sonstigen) Bezug dar, der im Rahmen der Lohnverrechnung für den Monat Februar 2022 zu erfassen ist.

Für das Jahr 2021 steht im Rahmen der Veranlagung eine Halbjahres-Absetzung für Abnutzung in Höhe von 300 Euro zu, für das Jahr 2022 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 600 Euro.

52.5 Rz 248a wird aufgrund einer Verweisanpassung aktualisiert

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

248a

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

	Freibetrag/ Absetzbetrag/ Gutschrift	Anspruchsvoraussetzung	LStR 2002
Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis	Rz 807
Pendlerpauschale	Freibetrag	Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte zumindest 2 km bzw. 20 km und mind. vier Fahrten zur Arbeitsstätte im Kalendermonat	Rz 249 ff

Pendlereuro	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale	Rz 808a ff
erhöhter Verkehrsabsetzbetrag	Absetzbetrag	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommen maximal 12.200 Euro (Einschleifregelung bei Einkommen zwischen 12.200 und 13.000 Euro)	Rz 807
SV-Rückerstattung	Gutschrift	Anspruch auf das Pendlerpauschale und Einkommensteuer von unter 0	Rz 811 ff

52.6 Die Rz 344, 839, 841, 842, 848, 868, 870, 899, 899a und 1179 werden aufgrund des Teuerungs-Entlastungspaketes Teil II (BGBl. I Nr. 163/2022) aktualisiert

5.9.9.3 Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

344

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst am Familienwohnsitz steuerlich relevante, ortsgebundene Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988](#) aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** jährlich erzielt (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](#)).

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

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

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 Ehepartners oder des eingetragenen Partners gemäß [§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#), wenn dieser Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** erzielt (siehe Rz 774) oder
- bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes ([§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988](#)),

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

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

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

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

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

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

12.5.2.1 Allgemeines

841

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung

- des Steuerpflichtigen selbst,
- seines (Ehe-)Partners
 - bei Bestehen des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder
- seines Ehepartners oder eingetragenen Partners
 - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und
 - wenn die Einkünfte ([§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) des Ehepartners oder des eingetragenen Partners nicht mehr als **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** jährlich betragen

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

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von	
	ab 2019	bis 2018
25% bis 34%	124,00 Euro	75,00 Euro
35% bis 44%	164,00 Euro	99,00 Euro
45% bis 54%	401,00 Euro	243,00 Euro
55% bis 64%	486,00 Euro	294,00 Euro

65% bis 74%	599,00 Euro	363,00 Euro
75% bis 84%	718,00 Euro	435,00 Euro
85% bis 94%	837,00 Euro	507,00 Euro
ab 95%	1.198,00 Euro	726,00 Euro

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

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

842

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

848

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

übernommene Mehraufwendungen für den behinderten Ehepartner/eingetragenen Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz.

870

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der 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 steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) (**11.693 Euro jährlich; bis 2022: 11.000 Euro jährlich**) unterschritten würde.

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:

	<i>Partner/in A</i>	<i>Partner/in B</i>
<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](#)).

12.8.15a Häusliche Betreuung

899

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

Beispiel:

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

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

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 nicht mehr als **6.312 Euro (bis 2022: 6.000 Euro)** jährlich betragen, ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Zusätzlich können Aufwendungen für Hilfsmittel, sowie Kosten der Heilbehandlung (Arzkosten, 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.

899a

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, siehe Rz 887a) dann möglich, wenn das Einkommen (siehe Rz 887a) der pflegebedürftigen Person hiefür nicht ausreicht. Pflegebedingte Geldleistungen (zB Pflegegeld, Zuschuss zur häuslichen Betreuung) sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der pflegebedingten Kosten heranzuziehen.

Wird eine alleinstehende pflegebedürftige Person zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Der pflegebedürftigen Person muss der Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen verbleiben. Der Rest ist für die Besteitung der Pflegekosten zu verwenden.
- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen Angehörigen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung im Jahr 2017 betragen € 24.000. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Das Einkommen beträgt € 12.000.

<i>Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung</i>		<i>€ 24.000,00</i>
<i>- Pflegezuschuss</i>		<i>€ 6.600,00</i>
<i>- Pflegegeld</i>		<i>€ 12.800,00</i>
	<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 4.600,00</i>
<i>Einkommen Pflegling</i>	<i>€ 12.000,00</i>	
<i>Ausgleichszulagenrichtsatz alleinstehende Personen € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08</i>	<i>- € 10.678,08</i>	
<i>- Kostenübernahme Pflegling</i>	<i>€ 1.321,92</i>	<i>€ 1.321,92</i>
<i>Rest für kostentragenden Angehörigen</i>		<i>€ 3.278,08</i>

Ist eine pflegebedürftige Person verheiratet/lebt in Partnerschaft und wird zu Hause betreut, gilt Folgendes:

- Es kommt die Regelung der Rz 870 zur Anwendung. Die das steuerliche Existenzminimum übersteigenden Einkommensteile sind für die Besteitung der Pflegekosten zu verwenden.
- Ein etwaiger Fehlbetrag kann vom (Ehe)Partner abgesetzt werden.
- Eine etwaige Unterdeckung stellt bei den übrigen unterhaltsverpflichteten Personen gegebenenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung betragen im Jahr 2023 € 24.000. An Ersätzen wird gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Das Einkommen beträgt € 12.000. Der (Ehe)Partner verfügt über ein Einkommen iHv € 32.000.

<i>Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung</i>		€ 24.000,00
<i>- Pflegezuschuss</i>		€ 6.600,00
<i>- Pflegegeld</i>		€ 12.800,00
	<i>Zwischensumme</i>	€ 4.600,00
<i>Einkommen Pflegling</i>	€ 12.000,00	
<i>Steuerliches Existenzminimum gem. Rz 870 (Unterhaltsergänzungsanspruch)</i>	- € 11.693,00	
<i>- Kostenübernahme Pflegling</i>	€ 307,00	€ 307,00
<i>Rest für (Ehe)Partner</i>		€ 4.293,00

Für den Fall, dass die pflegebedürftige Person zu Hause in der gemeinsamen (Ehe)Wohnung lebt, die sich im gemeinsamen Eigentum der (Ehe)Partner befindet, stellt selbst dann, wenn der Partner als potentieller Erbe feststeht, die Wohnung kein verwertbares Vermögen dar (siehe Rz 823). Der (Ehe)Partner, der weiterhin in der Wohnung lebt, kann daher einen etwaigen Fehlbetrag als außergewöhnliche Belastung abziehen (unter Berücksichtigung des Selbstbehaltens).

Wohnt eine pflegebedürftige Person zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), gilt Folgendes:

- Da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt sind, müssen der pflegebedürftigen Person - in Anlehnung an die Regelungen für Pflegeheimbewohner - 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen verbleiben.
- Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen.

- Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden.

Beispiel:

Die Kosten für die häusliche Betreuung im Jahr 2017 betragen € 30.000. An Ersätzen werden gewährt: Pflegegeld iHv € 12.800 und Pflegezuschuss iHv € 6.600. Der zu pflegenden Person wurde ein unentgeltliches Wohnrecht einschließlich Verpflegung eingeräumt. Das Einkommen beträgt € 12.000.

Pflegekosten f. 24 Stundenbetreuung		€ 30.000,00
- Pflegezuschuss		€ 6.600,00
- Pflegegeld		<u>€ 12.800,00</u>
	Zwischensumme	€ 10.600,00
Einkommen Pflegling	€ 12.000,00	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz € 889,84 (2017) x 12 = € 10.678,08 davon 20%	<u>- € 2.135,62</u>	
- Kostenübernahme Pflegling	€ 9.864,38	<u>€ 9.864,38</u>
Rest für kostentragenden Angehörigen		€ 735,62

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

1179

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

Ebenso steht der Familienbonus Plus beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern nicht zu.

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif kommt es zu keiner Hinzurechnung des Betrages von **9.567 Euro (bis 2022: 9.000 Euro)** zum Einkommen. Zur Besteuerung im Falle einer Antragsveranlagung siehe Rz 1241l und Rz 1241m.

52.7 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
2018	12.300
2019	12.600
2020	12.600
2021	12.900
2022	13.200

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.

52.8 In Rz 1304 wird die Bausparprämie aktualisiert

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 Prämienschwankungen zwischen 1,5% und 4% ergeben. Der auf Grund des Beobachtungszeitraumes errechnete Prämiensatz 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
2018	1,5%	1.200 Euro	18 Euro	Nr. 143/2017
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

52.9 Die Rz 12034 wird aufgrund einer Zuständigkeitsänderung aktualisiert

42.6.5.2 Ermittlung des vbPK SA

12034

Die Vergabe des vbPK SA erfolgt auf Grund einer Anfrage an das Stammzahlenregister für natürliche Personen (Zentrales Melderegister - ZMR, Ergänzungsregister natürliche Personen - ERnP), das **von der** Stammzahlenregisterbehörde geführt wird.

Der angegebene Vor- und Zuname und das Geburtsdatum wird dabei mit den im Stammzahlenregister gespeicherten Daten verglichen. Um ein eindeutiges Ergebnis zu gewährleisten, ist es wichtig, dass die Daten (Vor- und Zuname sowie Geburtsdatum) korrekt bekannt gegeben werden.

Sollte auf Grundlage der bekannt gegebenen Identifikationsdaten und nach Ausschöpfung der bei der übermittlungspflichtigen Organisation bereits vorhandenen Daten (zB Postleitzahl) kein vbPK SA ermittelt werden können, hat eine Datenübermittlung (auf anderem Weg) zu unterbleiben; das wäre zB der Fall, wenn der betreffende Steuerpflichtige mangels eines Wohnsitzes in Österreich zu Recht nicht gemeldet und daher im ZMR nicht erfasst ist und eine Eintragung im Ergänzungsregister natürliche Personen (ERnP) noch nicht erfolgt ist. Siehe dazu auch Rz 12063.

Bundesministerium für Finanzen, 19. Dezember 2022