

1. Grundsätzliche Bestimmungen

1.1. Lohnsteuer

Arbeitnehmer im Steuerrecht

Arbeitnehmer i. S. d. EStG ist gemäß § 47 Abs. 1 EStG eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, wozu auch Bezüge aus einem Dienstverhältnis gehören. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 47 Abs. 2 EStG).

Aus dieser Definition lassen sich drei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ableiten (VwGH 24. 6. 1999, 96/15/0099):

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber,
- organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers,
- kein Unternehmerwagnis.

Maßgebend für die steuerliche Beurteilung sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223). Im Rahmen dieser Wesensmerkmale sprechen folgende – allenfalls zu gewichtende – Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. LStR 2002, Rz. 938 ff.):

- vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel und -kleidung;
- vom Auftraggeber vorgegebene Arbeitszeit und vorgegebener Arbeitsort;
- Auslagenersätze durch Auftraggeber;
- Entlohnung, die weitgehend erfolgsunabhängig ist;
- Entlohnung auch bei Arbeitsverhinderung (Krankheit, Urlaub usw.);
- keine Haftung des Auftragnehmers;
- persönliche Arbeitsverpflichtung (keine Vertretungsmöglichkeit und keine Heranziehung von Hilfskräften).

Ein Dienstverhältnis kraft gesetzlicher Bestimmung (§ 47 Abs. 2 EStG) liegt auch vor bei

- Personen, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind und mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllen,
- Personen, die Bezüge nach dem Bezügegesetz oder dem Verfassungsgerichtshofgesetz beziehen,
- Nebentätigkeiten von Beamten und Vertragsbediensteten,
- politischen Funktionären (z. B. Mitglieder eines Landtags, Bürgermeister, Gemeinderäte) sowie bei
- Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die nach vorgegebenem Studien-, Lehr- oder Stundenplan tätig sind.

Neben den Bezügen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind u. a. noch als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen (§ 25 EStG):

- Bezüge aus der Kranken- oder Unfallversorgung,
- Bezüge aus inländischen Pensionskassen, aus betrieblichen Kollektivversicherungen und aus ausländischen Pensionskassen,

- bestimmte Bezüge von Privatstiftungen und Unterstützungskassen,
- Pensionen aus der inländischen, der ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern sowie Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen,
- Bezüge aus betrieblichen Vorsorgekassen inkl. Bezügen aus der Selbständigenvorsorge,
- Insolvenz-Entgelt,
- Rückzahlungen von Weiterversicherungen und nachgekauften Versicherungszeiten.

Freie Dienstverträge und Werkverträge

2

Im Steuerrecht ist zu unterscheiden, ob eine Tätigkeit nichtselbständig – das heißt im Rahmen eines („echten“) Dienstverhältnisses – oder selbständig – das heißt als Unternehmer – ausgeübt wird. Die selbständige (unternehmerische) Tätigkeit kann dabei sowohl im Rahmen eines freien Dienstvertrags als auch eines Werkvertrags ausgeübt werden. Den Auftraggeber treffen hinsichtlich der Auszahlung von Honoraren aus derartigen selbständigen Auftragsverhältnissen keinerlei steuerliche Verpflichtungen. Die Auftragnehmer müssen ihre Einkünfte mit einer Einkommensteuererklärung erklären und im Veranlagungsweg versteuern. Für freie Dienstverträge besteht aber SV-Pflicht sowie DB-, DZ- und KommSt-Pflicht.

Betreffend Verpflichtung zur Übermittlung von Mitteilungen für bestimmte Honorare (§ 109a und § 109b EStG) siehe Tz. 18.

Hinsichtlich der Beurteilung von Tätigkeiten (Selbständigkeit–Nichtselbständigkeit) siehe das Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz, Tz. 19.

Anmeldung des Arbeitnehmers bei der Lohnsteuer (§ 128 EStG)

3

Der Arbeitnehmer hat bei Dienstantritt dem Arbeitgeber seine steuerrelevanten persönlichen Daten bekanntzugeben. Unter Vorlage eines amtlichen Identitätsausweises (z. B. Reisepass, Personalausweis, Führerschein, Geburtsurkunde in Verbindung mit Meldezettel) sind dem Arbeitgeber folgende Daten mitzuteilen:

- Name,
- Sozialversicherungsnummer (falls noch nicht vergeben, das Geburtsdatum),
- Wohnsitz.

Die Anmeldung zur Sozialversicherung gilt auch als Anmeldung des Arbeitnehmers beim Arbeitgeber für Zwecke der Lohnsteuer.

Freibeträge sind aufgrund der auf dem Freibetragsbescheid basierenden Mitteilung, die der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber vorlegt, zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer kann auf dieser Mitteilung erklären, dass anstelle des ausgewiesenen Freibetrags ein niedrigerer Betrag bei der Lohnverrechnung angesetzt werden soll. Die Mitteilung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Lohnsteuertarif inkl. Absetzbeträge und Familienbonus plus (§§ 33, 66 EStG)

4

Die Lohnsteuer wird durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes auf das hochgerechnete Jahreseinkommen ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag ist nach Abzug der Absetzbeträge durch den Hochrechnungsfaktor (das Jahr ist mit 360 Tagen bzw. zwölf Monaten zu rechnen) zu dividieren und auf volle Cent zu runden. Eine Rundung des Einkommens ist nicht vorgesehen. Für die Lohnverrechnung folgt daraus:

1. Grundsätzliche Bestimmungen

- Grundsätzlich ist die Steuer für die jeweilige ungerundete Bemessungsgrundlage exakt zu ermitteln.
- Die LStR 2002, Rz. 813c sehen aber vor, dass es für die Ermittlung der Monats- und Tageslohnsteuer auch zulässig ist, von einem auf ganze Euro aufgerundeten Monatsarbeitslohn bzw. von einem auf zehn Cent aufgerundeten Tagesarbeitslohn auszugehen und davon die Steuerberechnung anhand einer Lohnsteuertabelle („Annäherungstabelle“) vorzunehmen. Die daraus resultierende geringfügige Abweichung dieser Lohnsteuer von der exakten Lohnsteuer wird also toleriert. Die genaue Lohnsteuerberechnung erfolgt über eine eventuelle Aufrollung durch den Arbeitgeber oder durch eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung.

Im Anhang sind sowohl die Lohnsteuertabellen (Annäherungstabellen) als auch die Erläuterungen zur Berechnung abgedruckt.

Für nachstehende Absetzbeträge bzw. Freibeträge ist ein entsprechender Antrag beim Arbeitgeber abzugeben, wenn diese bereits im Zuge der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden sollen (anderenfalls können diese immer noch im Zuge der Veranlagung beim Finanzamt beantragt werden):

Erklärung zur Berücksichtigung beim Arbeitgeber (Formular E 30):

1. Alleinverdienerabsetzbetrag
2. Alleinerzieherabsetzbetrag
3. Familienbonus Plus
4. Behinderungsbedingte Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen
5. Erhöhter Pensionistenabsetzbetrag

Der Wegfall der Voraussetzungen ist vom Arbeitnehmer innerhalb eines Monats dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 31) zu melden.

Steuerpflichtigen steht ab 2019 auf Antrag der Familienbonus Plus als Steuerabsetzbetrag zu und zwar für Kinder, für die Familienbeihilfe gewährt wird. Er beträgt pro Kind

- bis zum 18. Lebensjahr 125 € monatlich (1.500 € jährlich) und
- ab dem Folgemonat 41,68 € monatlich (500 € jährlich).

Der Familienbonus Plus ist, wenn für ein Kind im jeweiligen Monat kein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, in der Veranlagung oder bei Berücksichtigung in der Lohnverrechnung entsprechend der Antragstellung durch den Steuerpflichtigen wie folgt zu berücksichtigen:

- beim Familienbeihilfenberechtigten oder dessen (Ehe-)Partner zu 100 % oder
- beim Familienbeihilfenberechtigten und dessen (Ehe-)Partner jeweils zur Hälfte.

Steht im jeweiligen Monat ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, kann der Familienbonus Plus wie folgt berücksichtigt werden:

- beim Familienbeihilfenberechtigten oder beim Steuerpflichtigen, dem für das Kind der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, zu 100 % oder
- beim Familienbeihilfenberechtigten und dem Steuerpflichtigen, dem für das Kind der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, jeweils zur Hälfte.

Für die Berücksichtigung muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 30) erklären, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Zu Kontrollzwecken sind dabei Name und Versicherungsnummer des (Ehe-)Partners bzw. der Kinder anzugeben. Der Wegfall der Voraussetzungen ist vom Arbeitnehmer innerhalb eines Monats dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular E 31) zu melden, der

ab diesem Zeitpunkt den Familienbonus Plus, den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag oder den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nicht mehr oder in geänderter Höhe berücksichtigen darf.

Außerdem ist dem Arbeitgeber für die Inanspruchnahme eines Familienbonus Plus ein Nachweis über den Familienbeihilfenanspruch oder über die Unterhaltsleistung vorzulegen. Der Arbeitgeber hat die Erklärung sowie die Nachweise zum Lohnkonto zu nehmen.

Die Erklärung für die Inanspruchnahme eines Familienbonus Plus darf von jedem Anspruchsberechtigten für ein Kind nur einem Arbeitgeber vorgelegt werden. Bei gleichbleibenden familiären Verhältnissen entfaltet eine Erklärung über eine Änderung der Höhe des zu berücksichtigenden Familienbonus Plus erst ab Beginn des folgenden Kalenderjahres Wirkung. Der Arbeitgeber darf einen Familienbonus Plus nur bis zu dem Monat berücksichtigen, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet. Nach Ablauf dieses Monats darf ein Familienbonus Plus nur berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitgeber neuerlich eine Erklärung mit den vorgesehenen Nachweisen vorgelegt wird.

Für Kinder in Mitgliedstaaten der EU, des EWR sowie der Schweiz werden der Familienbonus Plus, der Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag, der Unterhaltsabsetzbetrag sowie der Kindermehrbetrag und die Familienbeihilfe anhand der tatsächlichen Lebenshaltungskosten indexiert. Als Berechnungsgrundlage werden die vom Statistischen Amt der Europäischen Union publizierten „Vergleichenden Preisniveaus des Endverbrauchs der privaten Haushalte einschließlich indirekter Steuern (EZ28=100)“ herangezogen. Diese Beträge werden alle zwei Jahre angepasst und mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgelegt (siehe BGBl. II Nr. 257/2018 vom 27.9.2018).

Allen aktiven Arbeitnehmern steht jährlich ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 € zu. Damit ist grundsätzlich auch der Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgedeckt. Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von 690 € steht zu, wenn der Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen nicht höher als 12.200 € im Jahr ist. Bei Einkommen zwischen 12.200 € und 13.000 € wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von 400 € eingeschliffen (§ 33 Abs. 1 Z 2 EStG).

Von dem sich nach Anwendung der Steuersätze ergebenden Betrag sind in folgender Reihenfolge abzuziehen:

- der Familienbonus Plus,
- der Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag,
- der Unterhaltsabsetzbetrag,
- der (erhöhte) Verkehrsabsetzbetrag (bei allen aktiven Arbeitnehmern),
- der (erhöhte) Pensionistenabsetzbetrag (soweit der Verkehrsabsetzbetrag nicht zusteht),
- der Pendlereuro.

Der Familienbonus Plus wird als erster Absetzbetrag von der aufgrund des Einkommensteuertarifs errechneten Steuer abgezogen, jedoch maximal bis zum Betrag der tarifmäßigen Steuer. Alle anderen genannten Absetzbeträge können zu einem Betrag unter null und somit zu einer Abgabengutschrift bzw. zu einer SV-Rückerstattung führen. Wenn infolge niedriger Einkünfte eine entsprechende Steuerleistung nicht vorliegt, sind gem. § 33 Abs. 8 EStG sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind als auch der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit gutzuschreiben.

Geringverdienende Alleinerziehende bzw. Alleinverdienende, die keine oder eine geringe Steuer bezahlen, erhalten im Wege der Veranlagung einen Kindermehrbetrag in Höhe von bis zu 250 € pro Kind und Jahr.

Ergibt sich für Steuerpflichtige, die

- Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag oder
- Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag

haben, bei der Steuerberechnung ein Betrag unter null, sind 50 % bestimmter Werbungskosten zu erstatten (**SV-Rückerstattung**).

Bei aktiven Arbeitnehmern sind das 50 % der Sozialversicherungsbeiträge – höchstens 400 € jährlich, bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale höchstens 500 €.

Bei Pensionisten sind 50 % der Sozialversicherungsbeiträge – höchstens 110 € jährlich – zu erstatten. Die Rückerstattung vermindert sich jedoch um steuerfreie Ausgleichs- und Ergänzungszulagen.

Hierbei

- werden Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt,
- bleibt ein Kinderabsetzbetrag außer Ansatz.

Die Erstattung erfolgt nicht im Zuge der Lohnverrechnung, sondern immer nur im Wege der Veranlagung und ist mit dem nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG berechneten Betrag unter null begrenzt.

Lohnzahlungszeitraum (§ 77 EStG)

Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Er darf einen Kalendermonat nicht überschreiten (einheitlicher Lohnzahlungszeitraum bei durchgehender Beschäftigung). Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Der Kalendertag ist auch dann Lohnzahlungszeitraum, wenn im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder einer Steuerentlastung gem. § 48 BAO ein Teil des im Kalendermonat bezogenen Lohns aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wird. Damit sind nur zwei Arten von Lohnzahlungszeiträumen zulässig:

- der **Kalendermonat** bei regelmäßiger Beschäftigung (aufrechtes Dienstverhältnis) – selbst wenn für einzelne Tage kein Lohn bezogen wird (z. B. einmal wöchentlich tätiges Reinigungspersonal) – und
- der **Kalendertag**, wenn das Dienstverhältnis während eines Kalendermonats beginnt – oder endet (sowie in Doppelbesteuerungsfällen).

Der Monat ist mit 30 Tagen, das Kalenderjahr mit 360 Tagen zu rechnen („Tagesteiler“; § 66 EStG). Bei der Abrechnung für einen mehrtägigen Zeitraum ist das Einkommen durch die Anzahl der Tage zu dividieren und in der Folge die Tagestabelle anzuwenden. Arbeitsfreie Tage sind mit einzubeziehen (eine Woche = sieben Tage). Freibeträge wie das Pendlerpauschale oder der Freibetrag für Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG müssen bei tageweiser Umrechnung jeweils mit 1/30 pro Tag berücksichtigt werden. Persönliche Freibeträge der Arbeitnehmer sind in Höhe der auf der Mitteilung ausgewiesenen Beträge zu übernehmen.

Ein aliquotes Pendlerpauschale (siehe unten Tz. 7) darf nur berücksichtigt werden, wenn der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen im Kalendermonat von der Woh-

nung zur Arbeitsstätte fährt. Ist der Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen (§ 77 Abs. 1 EStG), 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 unter Berücksichtigung der Aliquotierungsvorschriften gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG aufgrund der Hochrechnungsvorschrift des § 66 Abs. 3 EStG (360 „Lohnsteuertage“ pro Jahr) anzusetzen. Gleiches gilt, wenn ein Teil des für den Kalendermonat bezogenen Gehalts aus der inländischen Bemessungsgrundlage ausgeschlossen wird (§ 77 Abs. 1 EStG).

- **Beispiel**

Ein Dienstverhältnis beginnt am 25. April, 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:

$696 \text{ €} \times 1/3 = 232 \text{ €}; 232 \text{ €} : 360 \text{ Tage} \times 6 \text{ Tage (6 Kalendertage: 25. bis 30. April)} = 3,87 \text{ €}.$

Berechnung der Lohnsteuer, Nettolohnvereinbarung (§§ 62 und 62a EStG)

6

Vor Anwendung des Lohnsteuertarifs sind folgende Beträge vom Arbeitslohn abzuziehen:

1. Pauschbetrag für Werbungskosten (132 € jährlich; in Lohnsteuertabellen bereits eingearbeitet);
2. Pauschbetrag für Sonderausgaben (60 € jährlich; in Lohnsteuertabellen bereits eingearbeitet);
3. Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen, soweit sie nicht auf mit dem festen Steuersatz versteuerte sonstige Bezüge entfallen, und vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (Gewerkschaftsbeiträge, nicht aber Betriebsratsumlagen!);
4. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (inkl. des Zusatzbeitrags für Angehörige und des Entgelts für die E-Card und vergleichbare Beiträge (z. B. Krankenversicherung aufgrund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht), soweit sie nicht auf mit einem festen Steuersatz versteuerte Bezüge entfallen;
5. der entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag, soweit er nicht auf mit einem festen Steuersatz versteuerte Bezüge entfällt;
6. das Pendlerpauschale bzw. eventuelle Kosten des Arbeitnehmers für den Werkverkehr (maximal bis zur Höhe des Pendlerpauschales);
7. die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn (bei aufrechtem Dienstverhältnis, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Rückzahlung willkürlich festgesetzt wurden);
8. Freibeträge aufgrund eines Freibetragsbescheids (für beschränkt Steuerpflichtige gibt es keinen Freibetragsbescheid);
9. ein gewährter Zuzugsfreibetrag;
10. pauschale Freibeträge für Behinderte sowie Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen bei Pensionsbezügen.

Hat der Arbeitgeber die Anmeldeverpflichtung zur Sozialversicherung nicht erfüllt oder

den gezahlten Arbeitslohn nicht im Lohnkonto erfasst, und die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt, obwohl er weiß oder wissen musste, dass dies zu Unrecht unterblieben ist, gilt gem. § 62a EStG ein Nettoarbeitslohn als vereinbart (außer wenn die Bezüge als selbständige bzw. gewerbliche Einkünfte der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt bzw. dem Finanzamt gemeldet wurden).

Ein Nettolohn gilt gem. § 62a EStG auch dann als vereinbart, wenn der Arbeitnehmer gem. § 83 Abs. 3 EStG unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird. Dies ist der Fall, wenn Arbeitnehmer und Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.

Blöße Bewertungs- oder Rechenfehler bzw. die nicht wissentliche unrichtige Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen sind von der gesetzlichen Fiktion einer Nettolohnvereinbarung nicht umfasst. Die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gilt zudem nicht für geldwerte Vorteile (Sachbezüge). Ist für Zahlungen des Arbeitgebers eine Nettolohnvereinbarung anzunehmen, ist das ausbezahlte Arbeitsentgelt unter Beachtung der bereits ausbezahlten und abgerechneten Bezüge auf einen Bruttolohn in einer „Auf-Hundert-Rechnung“ hochzurechnen (siehe auch Tz. 152).

Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG), Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG)

Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden durch den (erhöhten) Verkehrsabsetzbetrag und – unter gewissen Voraussetzungen – durch das Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro berücksichtigt. 7

Der Verkehrsabsetzbetrag (ab 1. 1. 2016: 400 € jährlich) stellt eine Tarifmaßnahme dar, die allen aktiven Arbeitnehmern zusteht und bereits in den Lohnsteuertabellen eingearbeitet ist. Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag von 690 € steht zu, wenn der Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen nicht höher als 12.200 € im Jahr ist. Bei Einkommen zwischen 12.200 € und 13.000 € wird der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gleichmäßig auf den Verkehrsabsetzbetrag von 400 € eingeschliffen (§ 33 Abs. 1 Z 2 EStG).

Das Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG) kann unter folgenden Voraussetzungen beantragt werden:

- Das **kleine Pendlerpauschale**, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Folgende Pauschsätze sind seit Jänner 2011 anzusetzen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km:	696 € jährlich,	58 € monatlich
40 km bis 60 km:	1.356 € jährlich,	113 € monatlich
über 60 km:	2.016 € jährlich,	168 € monatlich

- Das **große Pendlerpauschale**, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

In diesem Fall werden folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km:	372 € jährlich,	31 € monatlich
20 km bis 40 km:	1.476 € jährlich,	123 € monatlich
40 km bis 60 km:	2.568 € jährlich,	214 € monatlich
über 60 km:	3.672 € jährlich,	306 € monatlich

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall, gilt Folgendes:

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Dritteln zu.
- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu.

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht auch ein Pendlereuro in Höhe von 2 € jährlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu (siehe LStR 2002, Rz. 808a ff). Während das Pendlerpauschale ein Freibetrag ist, der die Bemessungsgrundlage vermindert, ist der Pendlereuro ein Absetzbetrag, d. h. er vermindert direkt die Lohnsteuer. Für die Berücksichtigung des Pendlereuro gelten die Bestimmungen zum Pendlerpauschale sinngemäß. Wie das Pendlerpauschale wird daher auch der Pendlereuro je nach Anzahl der Tage, an denen die Entfernung zurückgelegt wird, aliquotiert.

- **Beispiel**

Die Wegstrecke Wohnung–Arbeitsstätte beträgt 20 km (kleines Pendlerpauschale). Der Arbeitnehmer A fährt diese Wegstrecke viermal monatlich. Es steht daher das aliquote kleine Pendlerpauschale (ein Drittel des Freibetrages) für eine Wegstrecke von 20 bis 40 km zu. Weiters steht ein aliquoter Pendlereuro (ein Drittel des Absetzbetrags) zu.

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

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

Mit dem (erhöhten) Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen im obigen Sinne vorzulegen. Der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners, Formular L 34 EDV, (mit Abfragedatum nach 24. Juni 2014) gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG.

Das Pendlerpauschale steht auch während desurlaubes, des Krankenstands (außer bei ganzjährigem Krankenstand, vgl. LStR 2002, Rz. 250) und für Feiertage zu. Für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß ein Pendlerpauschale zusteht, ist nicht maßgeblich, ob die Wohnung und/oder die Arbeitsstätte im Inland oder Ausland gelegen ist/sind (VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0102). Nach Ablauf des Kalenderjahres ist eine Beantragung im Rahmen einer Veranlagung möglich.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (drei Drittel) zu. Der Pendlereuro ist dabei im entsprechenden Ausmaß zu berücksichtigen. Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, zu prüfen, ob ein anderer Ar-

1. Grundsätzliche Bestimmungen

beitgeber dieses Arbeitnehmers ebenfalls ein Pendlerpauschale berücksichtigt (LStR 2002, Rz. 273). Eine allfällige Korrektur erfolgt im Wege der Veranlagung.

Unter der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist bei zumutbarer Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels die sich daraus ergebende Fahrtstrecke (Streckenkilometer) zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen zu verstehen. Ein öffentliches Verkehrsmittel ist auch dann zumutbar, wenn weniger als die halbe Fahrtstrecke mit dem PKW zurückgelegt wird und die Gesamtzeit zumutbar ist (VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0319, betreffend Park & Ride; 4. 2. 2009, 2007/15/0053). Ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar, wird die schnellste Straßenverbindung herangezogen.

Bei mehreren Wohnsitzen ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG) maßgeblich, wenn die entsprechende Wegstrecke tatsächlich zurückgelegt wird. Im Kalendermonat kann für die Berechnung des Pendlerpauschales nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden. Liegt kein Familienwohnsitz vor, ist der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz maßgeblich.

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

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

seine engsten persönlichen Beziehungen (z. B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Wohnung, deren Einrichtung den Lebensbedürfnissen entspricht) hat. Ein eigener Hausstand liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en) mitbewohnt, die nicht (Ehe-)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht.

Die Frage der Unzumutbarkeit ist ausschließlich nach der objektiven Verkehrslage und Verkehrsfrequenz zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Arbeitnehmer für die Dienstausübung den eigenen PKW benötigt, begründet nicht die Unzumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn

- zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
- der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b StVO 1960 verfügt oder
- die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass eingetragen ist.
- Darüber hinaus gilt:
 - Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
 - Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.
 - Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten, nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Die Zeitdauer umfasst die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitseende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten.

Beträgt die gesamte nicht gerundete einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest 2 km (großes Pendlerpauschale) bzw. 20 km (kleines Pendlerpauschale), ist auf ganze Kilometer aufzurunden. Diese Wegstrecke ist auch für Zwecke des Pendlereuro heranzuziehen. Ist die Entfernung bei der Hin- oder Rückfahrt unterschiedlich lang, gilt die längere Entfernung (§ 2 Abs. 3 Pendlerverordnung).

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

Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats unterschiedlich, ist jene Entfernung maßgebend, welche im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird bzw. jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw. von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung bzw. Zeitdauer maßgebend.

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden. Hierbei werden für die Ermittlung der Entfernung die Verhältnisse zugrunde gelegt, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte bzw. die Wohnung in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht bzw. vom tatsächlichen Arbeitseende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.

Wird der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners dem Arbeitgeber zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros bei Anwendung des Lohnsteuertarifs nicht vorgelegt, hat der Arbeitnehmer diesen Ausdruck für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung aufzubewahren.

Kein Pendlerpauschale steht zu, wenn

- dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur Verfügung steht, den er auch für die Strecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz und retour verwenden darf (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG, VfGH 9. 6. 2016, E 110/2016) und zwar auch dann nicht, wenn er Kostenbeiträge leistet. Diese Kostenbeiträge (ausgenommen Treibstoffkosten) mindern grundsätzlich den Sachbezugswert;
- für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG) zur Arbeitsstätte Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt werden;
- die Beförderung der Arbeitnehmer im Rahmen eines Werkverkehrs erfolgt und ihnen daraus keine Kosten erwachsen. Bezahlen die Dienstnehmer hingegen für den Werkverkehr, können diese Kosten bis zur Höhe des (fiktiven) Pendlerpauschales als Werbungskosten beim Arbeitgeber geltend gemacht werden.

Hat ein Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben oder ist er seiner Verpflichtung, etwaige Änderungen zu melden, nicht nachgekommen, liegt gemäß § 41 Abs. 1 Z 6 EStG ein Grund für eine Veranlagung vor.

Steuerbefreiungen (§ 3 EStG)

Die nachfolgende Aufstellung soll nur einen Überblick über die in § 3 EStG normierten Steuerbefreiungen bieten. Die Voraussetzungen für die wichtigsten Begünstigungen werden im ABC der Lohnarten erläutert. **8**

Von der Steuer befreit sind (§ 3 Abs. 1 EStG):

1. Versorgungsleistungen an Kriegsbeschädigte;
2. Opferrenten;
3. Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung wegen Hilfsbedürftigkeit sowie zur Förderung der Wissenschaft, Forschung und Kunst sowie wegen Hilfsbedürftigkeit; Beihilfen nach dem Studienförderungsgesetz, dem Kunstförderungsgesetz und dem Schülerbeihilfengesetz sowie Stipendien zur Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland, wenn keine Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit vorliegen und keine Steuererklärungspflicht gegeben ist; Bezüge oder Beihilfen aus Mitteln der Innovationsstiftung für Bildung sowie aus Mitteln von Substiftungen;
4. Wochengeld, Erstattungsbeiträge sowie Sachleistungen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung, Ausgleichszulagen oder Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden;
5. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, Karenzgeld, Kinderbetreuungsgeld, Familienzeitbonus nach dem FamZeitbG, Beihilfen nach dem AMFG, Beihilfen nach dem AMMSG, Beihilfen nach dem BAG, das dem Arbeitgeber bezahlte Altersteilzeitgeld nach dem AIVG, Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz, das Pflegekarenzgeld (Krankengeld während Arbeitslosigkeit, Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz und bei Freistellung gegen Entfall des Arbeitsentgelts sowie vom Sozialfonds der Österreichischen Notariatskammer analog den Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes ausbezahltes Arbeitslosengeld der nicht-selbständigen Notariatskandidaten);
6. Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln für Investitionen;
7. Leistungen aufgrund des Familienlastenausgleichsgesetzes (Familienbeihilfe, Geburtenbeihilfe usw.);
8. Bestimmte Zulagen und Ersätze für Auslandsbeamte;
9. Einkünfte von Auslandsbeamten, deren Bezüge am Dienstort versteuert werden;
10. 60 % der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn bis zur Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern unter bestimmten Voraussetzungen (Entsendung aus EU, EWR oder Schweiz, mindestens 400 km Luftlinie, Entsendung nicht in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, vorübergehender Charakter, Mindestdauer ein Monat, Arbeiten unter erschwerenden Umständen i. S. d. § 68 Abs. 5 EStG);
11. Einkünfte einer vollversicherten Personen als Aushilfskraft mit geringfügigem Beschäftigungsverhältnis an nicht mehr als 18 Tagen im Kalenderjahr und von Entwicklungshelfern;
12. Bezüge ausländischer Ferialpraktikanten, soweit vom Ausland Gegenseitigkeit gewährt wird;
- 13a. Geldwerte Vorteile aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen des Arbeitgebers (Kurheime, Sportanlagen usw.) sowie Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsvorsorge, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt;