

1. Grundsätzliche Bestimmungen

1.1. Lohnsteuer

Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Steuerrecht

1

Arbeitgeber ist gemäß § 47 Abs. 1 EStG, wer Arbeitslohn i. S. d. § 25 EStG auszahlt. Besteht im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers nach § 81 EStG, wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer).

Besteht im Inland keine Betriebsstätte des Arbeitgebers, gilt Folgendes:

- a) für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Einrichtungen i. S. d. § 5 Z 4 Pensionskassengesetz ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) zu erheben;
- b) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) kann die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben werden. Wenn die Abfuhr der Lohnsteuer erfolgt, sind die Einkünfte wie lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu behandeln und der Arbeitgeber hat die Pflichten gemäß § 76 bis § 79, § 84 und § 87 wahrzunehmen;
- c) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die ihren Mittelpunkt der Tätigkeit für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in Österreich haben, hat der Arbeitgeber dem Finanzamt eine Lohnbescheinigung gemäß § 84a zu übermitteln, außer es kommt lit. b zur Anwendung.

Arbeitnehmer i. S. d. EStG ist gemäß § 47 Abs. 1 EStG eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) 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,
- Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen, die aufgrund sozialversicherungs- oder pensionsrechtlicher Vorschriften gewährt werden, ausgenommen jener Teil der Ausgleichs- oder Ergänzungszulage, der ausschließlich aufgrund der Richtsatz-erhöhungen nach den Sozialversicherungsgesetzen gewährt wird (siehe Tz. 8),
- Bezüge aus betrieblichen Vorsorgekassen inkl. Bezügen aus der Selbständigenvorsorge,
- Insolvenz-Entgelt,
- Rückzahlungen von Weiterversicherungen und nachgekauften Versicherungszeiten insoweit, als die Beiträge als Sonderausgaben das Einkommen vermindert haben.

Freie Dienstverträge und Werkverträge

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

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

Anmeldung des Arbeitnehmers bei der Lohnsteuer (§ 128 EStG)

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:

- 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.

Mit dem Teuerungs-Entlastungspaket, BGBl. I Nr. 163/2022 („Abschaffung der kalten Progression“) normiert § 33a EStG eine jährliche Inflationsanpassung.

Damit gilt für das Kalenderjahr 2025 (PrAG 2025, BGBl. I Nr. 144/2024) folgender Steuertarif:

für die ersten 13.308 €	0 %
für Einkommensteile über 13.308 € bis 21.617 €	20 %
für Einkommensteile über 21.617 € bis 35.836 €	30 %
für Einkommensteile über 35.836 € bis 69.166 €	40 %
für Einkommensteile über 69.166 € bis 103.072 €	48 %
für Einkommensteile über 103.072 €	50 %
für Einkommensteile über 1.000.000 € (befristet bis 2025)	55 %

Für nachstehende Absetzbeträge bzw. Freibeträge ist ein entsprechender Antrag beim Arbeitgeber abzugeben oder elektronisch zu übermitteln, 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 Formular (Formular E 31) zu melden (abzugeben oder elektronisch zu übermitteln).

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 bei mindestens einem Kind sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag als auch der Alleinerzieherabsetzbetrag insoweit gutzuschreiben.

Der **Familienbonus Plus** steht auf Antrag als Steuerabsetzbetrag für Kinder, für die Familienbeihilfe gewährt wird, zu. Er beträgt pro Kind

- bis zum 18. Lebensjahr 166,68 € monatlich (2.000,16 € jährlich) und
- ab dem Folgemonat 58,34 € monatlich (700,08 € jährlich).

Der Familienbonus Plus ist, wenn für ein Kind im jeweiligen Monat kein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, bei Berücksichtigung in der Lohnverrechnung oder in der Veranlagung 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 Formular (Formular E 30) erklären, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Zu Kontroll-

zwecken sind dabei Name und Versicherungsnummer des (Ehe-)Partners bzw. der Kinder, für welche ein Familienbonus Plus beantragt wird, anzugeben. Der Wegfall der Voraussetzungen ist vom Arbeitnehmer innerhalb eines Monats dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular (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 Nachweise können gemeinsam mit dem Formular E 30 elektronisch übermittelt werden.

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.

Wird von den Anspruchsberechtigten die Berücksichtigung in einer Höhe beantragt, die insgesamt über das volle Ausmaß hinausgeht, ist im Rahmen der (Arbeitnehmer-) Veranlagung jeweils die Hälfte des monatlich zustehenden Betrages zu berücksichtigen. Wirkt sich der Familienbonus bei einer anspruchsberechtigten Person im Rahmen der Veranlagung auf Grund der Einkommenshöhe nicht aus, kann dieser Antrag bis fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides zurückgezogen werden. Die Zurückziehung gilt sowohl für den Zurückziehenden als auch für den anderen Antragsberechtigten als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO und der andere Antragsberechtigte kann den ganzen Familienbonus beantragen.

Wurde der Familienbonus Plus gewährt und stellt sich nach Eintritt der Rechtskraft heraus, dass kein oder ein niedrigerer Anspruch auf den Familienbonus Plus besteht, gilt dies als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO. Dies ist z. B. der Fall, wenn dem Partner des Beihilfenbeziehers der Familienbonus Plus bescheidmäßig zuerkannt wurde und nachträglich eine Person, welcher für das Kind der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, den Familienbonus Plus im Wege der Veranlagung geltend macht, weil in diesem Fall für jene Monate, für welche der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, § 33 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG (nachträglich) nicht anwendbar ist.

Der **Alleinverdienerabsetzbetrag** steht zu, wenn Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG)

- mehr als sechs Monate im Kalenderjahr
- verheiratet oder eingetragene Partner sind, und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder
- mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben.

Der **Alleinerzieherabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 4 EStG) steht Personen zu, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG) mehr als sechs Monate im Kalender nicht in einer Partnerschaft leben.

Zur Berücksichtigung im Wege der Lohnverrechnung ist ein entsprechender Antrag (Formular E 30) beim Arbeitgeber abzugeben oder elektronisch zu übermitteln.

Der **Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5 EStG) stellt eine Tarifmaßnahme dar, die allen aktiven Arbeitnehmern zusteht und bereits in den Lohnsteuertabellen eingearbeitet ist.

Damit ist grundsätzlich auch der Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgedeckt. Ein erhöhter Verkehrsabsetzbetrag steht zu, wenn der Anspruch auf ein Pendlerpauschale besteht und das Einkommen bestimmte Grenzen im Jahr nicht übersteigt. Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag wird gleichmäßig auf den Betrag des Verkehrsabsetzbetrages eingeschliffen (§ 33 Abs. 1 Z 2 EStG).

Bei geringem Einkommen gebührt nur im Wege der Veranlagung ein **Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag**, weil § 33 Abs. 5 Z 3 EStG in § 66 Abs. 1 EStG nicht angeführt ist. Auch der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag reduziert sich bei steigendem Einkommen gleichmäßig einschleifend auf null.

Übersicht zum Verkehrsabsetzbetrag (VAB):

Einkommen (Euro)	VAB (Euro)	Zuschlag zum VAB (Euro)	Anmerkung
bis 14.812	838	790	Erhöhter VAB bei Anspruch auf das Pendlerpauschale
14.812 bis 15.782	838 bis 487		Erhöhter VAB wird eingeschliffen
15.782 bis 19.424	487	790	
19.424 bis 29.743	487	790 bis 0	Zuschlag zum VAB wird eingeschliffen
ab 29.743	487	0	

Der **Pensionistenabsetzbetrag** beträgt ab 2025 1.002 € und vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen laufenden Pensionseinkünften von 21.245 € und 30.957 € auf null; der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt 1.476 € und vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen Einkünften von 24.196 € und 30.957 € auf null.

Geringverdienende Alleinerziehende bzw. Alleinverdienende, die keine oder eine geringe Steuer bezahlen, erhalten im Wege der Veranlagung einen **Kindermehrbetrag** in Höhe von bis zu 700 € pro Kind und Jahr. Voraussetzung für den Kindermehrbetrag ist, dass zumindest an 30 Tagen steuerpflichtige Einkünfte erzielt wurden oder ganzjährig Kinderbetreuungsgeld, (Sonder-)Wochengeld oder Pflegekarenzgeld bezogen wurde und der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht oder sich auch beim (Ehe)Partner eine Einkommensteuer unter 700 € ergibt. Der Kindermehrbetrag und der Familienbonus Plus schließen einander nicht aus. Demnach kann einem Elternteil der Kindermehrbetrag und dem anderen Elternteil der Familienbonus Plus zustehen.

Ergibt sich für Steuerpflichtige, die

- Anspruch auf einen Verkehrsabsetzbetrag oder
- Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag

haben, bei der Steuerberechnung ein Betrag unter null, sind im Wege der Veranlagung der Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag und bestimmte Werbungskosten insoweit zu erstatten (**SV-Rückerstattung**).

Bei aktiven Arbeitnehmern sind das 55 % der Sozialversicherungsbeiträge – höchstens 487 € jährlich, bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale höchstens 608 €. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag haben, ist der maximale Betrag der SV-Rückerstattung um 790 € zu erhöhen (**SV-Bonus**).

Bei Pensionisten sind 80 % der Sozialversicherungsbeiträge – höchstens 669 € jährlich – zu erstatten. Die SV-Rückerstattung gilt auch für Personen mit Anspruch auf

Ausgleichszulage! Die Rückerstattung vermindert sich jedoch um jene Teile der Ausgleichs- oder Ergänzungszulage, welche ausschließlich aufgrund von Richtsatzerhöhungen nach sozialversicherungs- oder pensionsrechtlichen Vorschriften für Kinder gewährt werden (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG).

Hierbei

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

Die SV-Rückerstattung sowie der SV-Bonus werden nicht im Zuge der Lohnverrechnung, sondern immer nur im Wege der Veranlagung berücksichtigt und sind mit dem nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG berechneten Betrag unter null begrenzt.

Lohnzahlungszeitraum (§ 77 EStG)

5

Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Er darf einen Kalendermonat nicht überschreiten (einheitlicher Lohnzahlungszeitraum bei durchgehender Beschäftigung). Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, 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 Wohnung 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 sowie 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 ausgeschieden 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:

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

Der Arbeitgeber **kann** bei Arbeitnehmern, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn erhalten haben, in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausgezahlt wird, die Lohnsteuer für die im Kalenderjahr zugeflossenen sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG sowie für Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG, die gemäß § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern sind, neu berechnen, wenn das Jahressechstel 2.570 € übersteigt. ■

Wurde im laufenden Kalenderjahr insgesamt mehr als ein Sechstel der zugeflossenen laufenden Bezüge mit den festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG versteuert, **hat der Arbeitgeber** bei Auszahlung des letzten laufenden Bezuges im Kalenderjahr die übersteigenden Beträge durch Aufrollen nach § 67 Abs. 10 EStG zu versteuern (Ausnahmen von der Aufrollungsverpflichtung siehe Tz. 14).

Werden Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar ausgezahlt, kann der Arbeitgeber durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres die Lohnsteuer neu berechnen. Erfolgt keine Aufrollung, sind die Bezüge dem Lohnzahlungszeitraum Dezember des Vorjahres zuzuordnen.

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

Vor Anwendung des Lohnsteuertarifs sind folgende Werbungskosten des Arbeitnehmers bereits im Zuge der Lohnverrechnung zu berücksichtigen und vom Arbeitslohn abzuziehen: **6**

1. Pauschbetrag für Werbungskosten (132 € jährlich; in Lohnsteuertabellen bereits eingearbeitet);
2. 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!);
3. 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;
4. der entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag, soweit er nicht auf mit einem festen Steuersatz versteuerte Bezüge entfällt;
5. das Pendlerpauschale bzw. eventuelle Kostenbeiträge des Arbeitnehmers für den Werkverkehr (maximal bis zur Höhe des Pendlerpauschales);
6. die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn (bei aufrechtem Dienstverhältnis, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens noch der Zeitpunkt der Rückzahlung willkürlich festgesetzt wurden);
7. Freibeträge aufgrund eines Freibetragsbescheids (für beschränkt Steuerpflichtige gibt es keinen Freibetragsbescheid);
8. ein gewährter Zuzugsfreibetrag;
9. pauschale Freibeträge für Behinderte sowie Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen bei Pensionsbezügen.
10. Werbungskostenpauschale für Expatriates.

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 die Bezüge wurden als selbständige bzw. gewerbliche Einkünfte der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt bzw. dem Finanzamt gemeldet (**Fiktion einer Nettolohnvereinbarung**).

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.

Bloße 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)

7

Aufwendungen des Arbeitnehmers für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** werden durch den (erhöhten) Verkehrsabsetzbetrag (vgl. Tz. 4) und – unter gewissen Voraussetzungen – durch das Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro berücksichtigt.

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 anzusetzen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

mindestens 20 km bis 40 km:	696 € jährlich,	58 € monatlich
mehr als 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

mindestens 2 km bis 20 km:	372 € jährlich,	31 € monatlich
mehr als 20 km bis 40 km:	1.476 € jährlich,	123 € monatlich
mehr als 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:

- Führt 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.
- Führt 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 Formular eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen im obigen Sinne vorzulegen oder ausgedruckt und unterschrieben oder elektronisch signiert zu übermitteln. Der Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners, Formular L 34 EDV, gilt als amtliches Formular im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer das Ergebnis des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.

Das Pendlerpauschale steht auch während des Urlaubes, 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 Arbeitgeber 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