

Abgabenrechtliche Besonderheiten im Zusammenhang mit der (E-)Mobilität von Dienstnehmern

Evelyn Wurm/Claudia Sonnleitner

1. Einleitung

Die österreichische Bundesregierung bekennt sich zu einer Beitragsleistung für die Einhaltung der nationalen und internationalen Energie- und Klimaziele. Dies ist vor dem Hintergrund der sich gravierend verändernden klimatischen Bedingungen und einhergehenden schwerwiegenden Folgen in ökologischer, ökonomischer und sozialer Hinsicht erforderlich. Durch eine Reduktion der Treibhausgasemissionen, insbesondere im Verkehrssektor, kann die Tragweite der globalen Erderwärmung abgemildert werden. Vom Gesetzgeber wurden daher unterschiedliche steuerliche Anreize und Maßnahmen für umweltfreundliches Verhalten, insbesondere im Bereich der E-Mobilität, geschaffen, damit es zu einer wesentlichen Reduktion der verkehrsbedingten CO₂-Emissionen kommt. Unter anderem wurde durch die Änderung der Sachbezugswerteverordnung mit Jänner 2023 ein zusätzlicher Anreiz für Unternehmer zur Umstellung auf emissionsfreie Fahrzeuge geschaffen.

Der folgende Beitrag bietet einen Gesamtüberblick über die unterschiedlichen Möglichkeiten, wie die nachhaltige Mobilität des Dienstnehmers durch den Arbeitgeber steuerlich gefördert werden kann, zudem werden die damit einhergehenden Fragestellungen in Bezug auf die abgabenrechtlichen Besonderheiten und deren Auswirkungen näher beleuchtet.

2. (E-)Kraftfahrzeug und Sachbezugserfassung am Lohnkonto

Grundsätzlich gilt: Erhält der Dienstnehmer für die Bereitstellung seiner Arbeitskraft neben seinem Arbeitslohn auch die Möglichkeit, ein (elektrobetriebenes) Fahrzeug des Arbeitgebers privat zu nutzen, so handelt es sich gemäß § 15 Abs 2 Z 1 EStG um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Aus steuerlicher Sicht sind unter Entgelt sämtliche Geld- und Sachbezüge zu verstehen, die einem Dienstnehmer anlässlich seines Dienstverhältnisses gewährt werden. Folglich erhöht der geldwerte Vorteil der Nutzungsüberlassung eines firmeneigenen PKW die Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer, Beitragsgrundlage für die Sozialversicherung sowie die Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt). In welcher Höhe der geldwerte Vorteil für die Nutzungsüberlassung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges in Geldwert umzurechnen ist, wird in der Sachbezugswerteverordnung festgelegt.¹ Die in der Sachbezugswerteverordnung festgelegten Werte gelten gleichfalls auch für die Bestimmung der Sozialversicherungs-Beitragsgrundlage.²

Die Sachbezugswerteverordnung differenziert bei der Festlegung des Sachbezugswerts für die Nutzung des firmeneigenen Fahrzeuges danach, wie hoch die (Erst-)Anschaffungskosten und der CO₂-Emissionswert des Kraftfahrzeuges sind und wie viele privat gefahrene Kilometer mit dem Firmenfahrzeug jährlich zurückgelegt werden. Im Allgemeinen ist für Kraftfahrzeuge ein monatlicher Sachbezugswert von 2 % der tatsächlichen (Erst-)Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe,

¹ Siehe § 15 Abs 2 Z 2 EStG.

² Siehe § 15 Abs 2 Z 2 EStG, § 50 ASVG; Kunesch/Platzer, Sachbezüge in der Personalverrechnung, taxlex 2022, 194 (196).

maximal jedoch 960 €, anzusetzen. Handelt es sich um ein schadstoffarmes Kraftfahrzeug, bei welchem der CO₂-Emissionswert von 132g pro km nicht überschritten wird (gilt für Fahrzeuge, die ab dem Jahr 2023 angeschafft werden), so verringert sich der monatliche Sachbezugswert auf 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten. Vorsicht ist geboten, wenn ein Fahrzeughändler seinen Mitarbeitern ein Vorführkraftfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt. In diesem Fall sind die tatsächlichen Anschaffungskosten um 15 % dieser Kosten zu erhöhen.³ Sofern der firmeneigene PKW nachweislich im Durchschnitt monatlich maximal 500 km zu privaten Zwecken verwendet wird, verringert sich der prozentuelle Ansatz des Sachbezugswerts nochmals um die Hälfte. Als entsprechenden Nachweis der beschränkten Privatnutzung wird von der Finanzverwaltung die Führung eines Fahrtenbuchs oder zumindest eine Darstellung der jährlichen Kilometerlaufleistung, aus welcher sich die Differenzkilometerleistung für private Fahrten ermitteln lässt – beispielsweise indem die beruflich veranlasste Kilometerleistung für Dienstfahrten, die durch Reiserechnungen oder Reiseberichte nachgewiesen werden von der Jahreskilometerleistung abgezogen werden –, akzeptiert.⁴ In einem jüngst ergangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts⁵ wurde als Nachweis für den Hälfteansatz des Sachbezugswerts auch eine tabellarische Aufzeichnung der Diensttage sowie die Arbeitgeberbestätigung über die eingeschränkte Fahrzeugnutzung anerkannt.

Händlerrabatte und öffentliche Förderungen sind zu berücksichtigen und der dadurch verringerte Kaufpreis bildet die Grundlage der tatsächlichen Anschaffungskosten für die Berechnung des Sachbezugswerts.⁶ Leistet der Dienstnehmer einen einmaligen oder laufenden Kostenbeitrag für die Nutzung des firmeneigenen Fahrzeugs, ist dieser auf den Sachbezugswert anzurechnen.⁷ Zeiten, in denen der Dienstnehmer verhindert ist, das firmeneigene Fahrzeug zu benutzen, wirken sich nicht auf die Höhe des Sachbezugswerts aus.⁸ Der Sachbezugswert ist weiterhin in voller Höhe anzusetzen, selbst wenn das Fahrzeug nur fallweise benutzt wird.⁹ Soeben Gesagtes gilt auch für sämtliche Fälle, in denen der Verhinderungsgrund der Sphäre des Dienstnehmers zuzurechnen ist, wie beispielsweise Urlaub oder Krankenstand des Dienstnehmers. Steht das Fahrzeug aufgrund eines technischen Gebrechens oder Fahrzeugunfalls für längere Zeit (ab einem Kalendermonat) nicht mehr zur Verfügung, ist kein Sachbezugswert mehr hinzuzurechnen.¹⁰ Eine Aliquotierung des Sachbezugswerts ist steuerlich nur möglich, wenn das Dienstverhältnis während eines Abrechnungszeitraums beginnt oder endet.¹¹

Für E-Fahrzeuge gilt eine Sonderregelung. Seit 2016 sind firmeneigene Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer mit einem Sachbezugswert von null anzusetzen.¹² Diese steuerbegünstigte Regelung gilt auch für angemietete oder geleaste E-Fahrzeuge vom Arbeitgeber.¹³ Hybridfahrzeuge unterliegen nicht

³ Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl II 2022/303; § 4 Abs 6 Sachbezugswerteverordnung.

⁴ Richtlinie des BMF vom 20.12.2021, 2021-0.834.943, Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 177.

⁵ Erkenntnis des BFG vom 10.2.2022, RV/1100288/2019.

⁶ Ähnlich bei Flottenrabatte, Serie in PVP 2010, Heft 10, 275, Wissenswertes zum PKW-Sachbezug (Teil 2).

⁷ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 186.

⁸ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 177.

⁹ VwGH 7.8.2001, 97/14/017.

¹⁰ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 175, 177 e contrario.

¹¹ Richtlinie des BMF vom 19.12.2022, 2022-0.882.742 (Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2022, gültig ab 19.12.2022) Rz 175.

¹² Vgl Sachbezugswerteverordnung § 4 Abs 1 Z 3.

¹³ Shubshizky, Praxis-News aus Sozialversicherungs-, Lohnsteuer- und Arbeitsrecht in Kurzform, Bezugsumwandlung zugunsten der Privatnutzung arbeitgebereigener Elektrofahrzeuge, ASoK 2021, 438 (438).

diesem steuerbegünstigten Sachbezugswert von null.¹⁴ Trotz Elektromotor ist hingegen ein Sachbezug anzusetzen, wenn das E-Fahrzeug einen Reichweitenverlängerer eingebaut hat. Es handelt sich dabei um reichweitenverlängernde Aggregate, die zusätzlich als Sonderausstattung in das E-Fahrzeug eingebaut werden. Da der sogenannte Range Extender einen – wenn auch minimalen – CO₂-Ausstoß hat, ist daher ein Sachbezug anzusetzen.¹⁵

Die Regelungen der Sachbezugswerteverordnung gelten sinngemäß auch für wesentlich beteiligte Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG¹⁶ sowie für geringfügige Beschäftigte.¹⁷ Für freie Dienstnehmer kann die Sachbezugswerteverordnung nicht herangezogen werden.¹⁸ Welcher Geldwert beim freien Dienstnehmer für die Nutzungsüberlassung eines firmeneigenen PKW anzusetzen ist, ist von der Finanzverwaltung bzw dem VwGH noch nicht abschließend geklärt. Möglich wäre es, die Sachbezugswerteverordnung analog auch auf freie Dienstnehmer anzuwenden. Schwierigkeiten bereitet die Festsetzung der Höhe des geldwerten Vorteils, wenn ein elektrobetriebenes Kraftfahrzeug benutzt wird. Nach Rechtsansicht *Artners*¹⁹ wären ausgehend von den Anschaffungskosten und Laufzeit des E-Fahrzeuges jene Kosten zu ermitteln und anzusetzen, die der freie Dienstnehmer aufwenden müsste, wenn er das entsprechende E-Fahrzeug selbst kaufen und erhalten müsste. Denkbar wäre aber auch – im Lichte der Rechtsprechung des OG²⁰, wonach durch das Kilometergeld sämtliche mit der Verwendung des KFZ anfallenden Kosten abgegolten sind –, die gefahrenen Privatkilometer mit dem Kilometergeld zu multiplizieren, um einen angemessenen Geldwert für die Nutzungsüberlassung heranziehen zu können.

Im Übrigen ist zu beachten, dass die Nutzung eines firmeneigenen Fahrzeuges zu privaten Zwecken die Inanspruchnahme der Pendlerpauschale und des Pendlereuros ausschließt.²¹ Keine Nachteile bestehen, wenn dem Dienstnehmer zusätzlich neben der Überlassung des firmeneigenen Fahrzeugs vom Arbeitgeber auch ein Öffi-Ticket eingeräumt wird. Eine derartige Kombination ist steuerlich zulässig, da die steuerliche Begünstigung des Öffi-Tickets nicht an einen bestimmten Verwendungszweck anknüpft.²²

Das Einkommensteuergesetz verpflichtet den Arbeitgeber für jeden Dienstnehmer spätestens ab dem 15. Tag des Monats, der dem Beginn des Dienstverhältnisses folgt, ein Lohnkonto zu führen. Die Lohnkontenverordnung regelt, dass in das Lohnkonto des jeweiligen Dienstnehmers der gezahlte Arbeitslohn einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile iSd § 25 EStG ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes einzutragen ist. Bei CO₂ ausstoßenden Kraftfahrzeugen ist der Sachbezug logischerweise in das Lohnkonto aufzunehmen. Fraglich ist nur, ob auch der Sachbezugswert von einem E-Fahrzeug mit einem Nullbetrag im Lohnkonto auszuweisen ist, zumal für diesen Bezug ja gar kein steuerpflichtiger Ar-

¹⁴ Vgl Sachbezugswerteverordnung § 4 Abs 1 Z 4.

¹⁵ Vgl *Löscher/Passegger*, Was ist beim E-Auto als Firmen-Kfz aus arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht zu beachten? PVP 2020, 253 (254).

¹⁶ Vgl § 22 Abs 2 letzter Absatz EStG sowie die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl II 2022/468.

¹⁷ *Steiger*, Sonderfragen Sachbezugswerte-VO und Elektroauto, taxlex 2021, 303 (304).

¹⁸ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 930, ebenso *Artner*, Bezugsumwandlung: Weniger Brutto, dafür Privatnutzung Firmen-E-Fahrzeug ohne Sachbezug? Was wird abgabenrechtlich anerkannt, was nicht? (Teil 2), PVP 2021, 274 (276).

¹⁹ Vgl *Artners*, PVP 2021, 276.

²⁰ OGh 29.11.2016, 9 ObA 25/16s.

²¹ Vgl § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG.

²² Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 750a.

beitslohn anfällt. Diesbezüglich wird in § 1 Abs Z 13 Lohnkontenverordnung klar gestellt, dass die Kalendermonate, in denen dem Dienstnehmer ein arbeitgebereignes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird, in das Lohnkonto aufzunehmen sind. Auch der Sachbezug eines elektronisch betriebenen Kraftfahrzeugs ist daher im Lohnkonto ersichtlich zu machen. Der Zweck dieser Erfassung begründet sich darin, dass für diese relevanten Zeiträume keine Pendlerpauschale zusteht.²³ Für die Führung des Lohnkontos bestimmt das EStG bzw die Lohnkontenverordnung keine formalen Vorschriften, entscheidend ist nur, dass die gesetzlich festgelegten Mindestangaben im Lohnkonto enthalten sind. Eine ordnungsgemäße Führung des Lohnkontos ist zwingend anzuraten, da das Lohnkonto die Basis für den zu erstellenden Jahreslohnzettel bildet und das Lohnkonto bei GPLBs (Gemeinsame Prüfung Lohnabgaben und Beiträge durch die Österreichische Gesundheitskasse oder das Finanzamt) als zentrale Grundlage für die Beurteilung und Nachprüfung der Richtigkeit des Lohnsteuerabzuges herangezogen wird.²⁴ Etwaige Verstöße gegen die Vorschriften über das Lohnkonto berechtigen die Behörde zur Schätzung der Lohnsteuer, was zu unliebsamen Überraschungen im Zuge einer GPLB führen kann.

3. Benutzung eines E-Fahrzeuges im Rahmen einer Gehaltsumwandlung

Zunehmend überlegen Arbeitgeber, Gehaltserhöhungen oder bestehende Ansprüche ihrer Mitarbeiter durch die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereignen E-Fahrzeugs zu ersetzen. Solche Gehaltsumwandlungen sind attraktiv und beliebt, zumal sie den positiven Nebeneffekt mit sich bringen, dass sich die Lohnabgaben sowohl für den Arbeitnehmer als auch für den Arbeitgeber verringern. Aus arbeitsrechtlicher Sicht bestehen keine Bedenken gegen eine solche Bezugsumwandlung, sofern das kollektivvertragliche Mindestentgelt weiterhin vollständig in einem Barentgelt besteht.²⁵ Aus lohnsteuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht ist der Vorgang der teilweisen Substituierung des Geldanspruchs in einem Anspruch auf Sachleistung differenziert zu betrachten.

Bis Ende 2022 war gesetzlich unklar, ob Gehaltsumwandlungen zugunsten der Privatnutzung arbeitgebereigner Elektrofahrzeuge steuerlich akzeptiert und zulässig sind. Im Hinblick darauf, dass das Gesetz steuerfreie Gewährungen von bestimmten Zuwendungen anstelle von Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen ausdrücklich ausschließt – wie beispielsweise beim Öffi-Ticket²⁶ –, ist davon auszugehen, dass Gehaltsumwandlungen zugunsten der Privatnutzung arbeitgebereigner Elektrofahrzeuge steuerlich anerkannt werden und zulässig sind. Ebenso lässt sich diese Rechtsansicht auf die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien zur steuerbegünstigten Gehaltsumwandlung bei Privatnutzung eines arbeitgebereignen E-Fahrrads stützen.²⁷ Im Gegensatz zum Steuerrecht wurde im Sozialversicherungsrecht eine Gehaltsumwandlung zugunsten der Nutzung von E-Fahrzeugen bis Ende 2022 nicht anerkannt, wenn nach dem Ende der Zurverfügungstellung des E-Fahrzeugs der Gehaltsanspruch wieder automatisch in einem erhöhten Geldbetrag auflebt. Die Sozialversicherung vertrat bisher die Rechtsansicht, dass bei derartigen Gehaltsumwandlungen keine echte Bezugskürzung vorliegt, son-

²³ Prodinger, Dienstfahrräder und Nutzungsdauer, Sachbezug und Gehaltsumwandlung, SWK 2022, 722 (723).

²⁴ Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz²² (2021) § 76 Rz 4 ff.

²⁵ Egermann, Arbeitsrechtliche Aspekte der Bezugsumwandlung, ecolex 2005, 588 (590).

²⁶ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 750g.

²⁷ Vgl Shubshizky, ASoK 2021, 438.

dern eine Kostenbeteiligung des Dienstnehmers in Form einer Einkommensverwendung.²⁸ Die Sozialversicherungs-Beitragsgrundlage reduzierte sich bei derartigen Gehaltsumwandlungen nicht, obwohl sich der Monatsbruttobezug steuerlich vermindert hat. In Anlehnung an das VwGH-Erkenntnis zur Bezugsumwandlung iZm Zukunftssicherungsmaßnahmen²⁹ wurde sozialversicherungsrechtlich eine Gehaltsumwandlung nur mit ernstlichem Verzicht anerkannt, bei dem sich der Entgeltanspruch des Dienstnehmers für die Zukunft auf Dauer reduziert und sich auf alle entgeltabhängigen Ansprüche (Sonderzahlungen, Abfertigung alt, Urlaubersatzleistung) auswirkt, und darüber hinaus eine gesonderte Nutzungsvereinbarung am arbeitgebereignen Fahrzeug abgeschlossen wird.³⁰ Im Rahmen einer GPLB wurde eine beitragsfreie Bezugsumwandlung daher nur dann akzeptiert, wenn eine echte Verschlechterungsvereinbarung mit dem Dienstnehmer getroffen wurde, wonach ein Teil des bisherigen Geldanspruchs tatsächlich pro futuro reduziert wird und eine separate Vereinbarung über die Einräumung des Nutzungsrechts am arbeitgebereignen Fahrzeug getroffen wurde.

Infolge der Änderung der Sachbezugswerteverordnung³¹ wird nunmehr eindeutig klar gestellt, dass ein Sachbezugswert von null auch für die Zurverfügungstellung emissionsfreier Kraftfahrzeuge im Rahmen einer (befristeten oder unbefristeten) Umwandlung überkollektivvertraglich gewährter Bruttobezüge anzusetzen ist. Eine vereinbarte Reduktion der Bruttobezüge und eine damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezugs stellt keine Bezugsverwendung dar. Die gesetzliche Klarstellung zur unschädlichen Gehaltsumwandlung bei vereinbarter Reduktion der Bruttobezüge wirkt sich nunmehr auch auf die Sozialversicherungs-Beitragsgrundlage aus. Die Sozialversicherungsträger sind an die in der Verordnung festgelegten Werte zur Höhe des geldwerten Vorteils für die Bewertung von Sachbezügen gebunden.³² Im Übrigen bestätigte die ÖGK in ihrem Newsletter 1/2023 zum Thema Firmenfahrräder gegen Gebühr, dass eine Reduktion der Bruttobezüge und eine damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezuges bei solchen Fahrzeugen keine Bezugsverwendung mehr darstellt und nunmehr das verbleibende Bruttoentgelt als Beitragsgrundlage gilt.

Dies hat zur Folge, dass sich ab 2023 bei derartigen Gehaltsumwandlungen sowohl die steuerliche als auch die sozialversicherungsrechtliche Bemessungsgrundlage verringert. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der verringerte Monatsbruttobezug sich gegebenenfalls auf die Höhe der Sonderzahlungen³³ sowie aufgrund der verringerten Sozialversicherungs-Beitragsgrundlage auch auf die zukünftigen Geldleistungsansprüche, wie beispielweise Krankengeld³⁴, Wochengeld, auswirkt. Durch die anerkannte Bezugsumwandlung wird die Sozialversicherungs-Beitragsgrundlage geschmälert, wodurch automatisch auch die zukünftigen Geldleistungen gekürzt werden. Von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen wurden ua Zweifelsfragen iZm der Bezugsumwandlung und der neuen Sachbezugswerteverordnung beantwortet und wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es aus steuerrechtlicher Sicht gestattet

²⁸ Vgl Artner, PVP 2021, 274 ff; Lexer/Schnittler, E-Mobilität aus abgabenrechtlicher Sicht, BMD PV Profi 2022, 10 (11) Luxbacher/Schrenk, Personalverrechnung 2022, 25. Auflage (2022), 1.9.8. Elektroauto und Bezugsumwandlung, 44.

²⁹ VwGH 16.6.2004, 2001/08/0028.

³⁰ Vgl Artner, PVP 2021, 274 ff; Lexer/Schnittler, BMD PV Profi 2022, 11.

³¹ Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Sachbezugswerteverordnung geändert wird, BGBl II 2022/504, kundgemacht am 30.12.2022.

³² Vgl § 50 Abs 2 ASVG.

³³ Abhängig von den kollektivvertraglichen Bestimmungen des Entgeltbegriffs für Sonderzahlungen. Soweit der Kollektivvertrag vorsieht, dass die Sonderzahlung in Höhe eines Grundgehalts bzw Monatslohns gebührt, ist der Wert des Sachbezugs – im Gegensatz zum Entgeltbegriff des Monatsentgelts – nicht für die Bemessung der Sonderzahlung zu berücksichtigen.

³⁴ Siehe § 141 iVm § 125 ASVG.

ist, dass nur der laufende Bezug umgewandelt wird und andere Ansprüche, wie Sonderzahlungen, in ursprünglicher Höhe weiter gewährt werden dürfen. Dies wird üblicherweise zu Sechstelüberschreitungen führen, schadet jedoch der Bezugsumwandlung als solcher nicht.³⁵

Zusammenfassend müssen für eine unschädliche Gehaltsumwandlung nachstehende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Der Dienstgeber kauft oder least ein Kraftfahrzeug mit einem CO₂-Emissionswert von null;
2. das bisherige Entgelt des Dienstnehmers liegt über dem kollektivvertraglichen Mindestlohn und
3. es erfolgt eine schriftliche Dienstvertragsänderung über eine befristete oder unbefristete Reduktion des Bruttobezuges, wobei das verbleibende Bruttoentgelt zumindest dem kollektivvertraglichen Mindestentgelt entsprechen muss.

4. Ersatz von Ladekosten als Auslagenersatz

In der Praxis stellt sich oft die Frage, ob die (teilweise) Refundierung der vom Dienstnehmer getragenen Ladekosten für das arbeitgebereigene Elektrofahrzeug, welches auch privat benutzt wird, durch den Arbeitgeber als steuerfreier Auslagenersatz erfolgen kann. Hierzu sind insbesondere zwei Fälle denkbar: Der Dienstnehmer verfügt über eine eigene Ladestation und tankt auf seine Kosten das firmeneigene Fahrzeug zu Hause auf oder der Ladevorgang erfolgt bei einer öffentlichen Ladestation, wobei die entstandenen Kosten sodann vom Arbeitgeber (teilweise bzw vollständig) ersetzt werden.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung³⁶ war bis Ende 2022 in derartigen Fällen der Kostenersatz für die angefallenen Ladekosten beim Dienstnehmer durch den Arbeitgeber nicht als Auslagenersatz zu qualifizieren, sondern lag abgabenpflichtiger Arbeitslohn vor. Das galt selbst dann, wenn ein Herausschälen aus der Gesamtstromrechnung (wie beispielsweise mit einer Ladekarte) des Dienstnehmers möglich war. Nur das unentgeltliche Aufladen³⁷ eines arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges beim Arbeitgeber oder die unmittelbare Tragung der Ladekosten³⁸ an einer öffentlichen Ladestation, beispielsweise, indem der Arbeitgeber dem Dienstnehmer eine arbeitgebereigene Tankkarte zur Verfügung stellte, wurde als abgabenfreier Bezug bzw Vorteil gegenüber dem Dienstnehmer gewertet. Die vom Dienstnehmer auf eigene Rechnung bezahlten Ladekosten für berufliche Fahrten konnten aber im Rahmen der Veranlagung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Mit 1. Jänner 2023 ist die Finanzverwaltung erfreulicherweise von dieser strengen Beurteilung abgegangen. In § 4c der neuen Sachbezugswerteverordnung³⁹ finden sich nunmehr Regelungen betreffend das Aufladen emissionsfreier Kraftfahrzeuge. Demzufolge ist keine Einnahme anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die nachgewiesenen Kosten des Aufladens an einer öffentlichen Ladestation ersetzt oder die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung die Zuordnung der Lademenge zum firmeneigenen Kraftfahrzeug sicherstellt und die Höhe des Kostenersatzes auf Basis des von der Energie-Control Austria für die Regulierung der Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft

³⁵ Vgl Fachinformationen – Lohnsteuer, Zweifelsfragen zur Sachbezugswerteverordnung – Laden von Elektroautos, BMF, Anfragebeantwortung vom 8.3.2023.

³⁶ Beantwortung einer §-90-ESTG-Anfrage des BMF vom 11.3.2022.

³⁷ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 175.

³⁸ Beantwortung einer §-90-ESTG-Anfrage des BMF vom 11.3.2022.

³⁹ Vgl Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Sachbezugswerteverordnung geändert wird, BGBl II 2022/504.

(E-Control) für das erste Halbjahr des vorherigen Kalenderjahres festgelegten durchschnittlichen Strom-Gesamtpreises (Cent pro kWh) der Haushaltspreise (öffentliches Netz) ermittelt wird. Für das Kalenderjahr 2023 beträgt der für einen Kostenersatz maßgebliche Strompreis 22,247 Cent/kWh. Ab dem Jahr 2024 wird der Strompreis vom Bundesminister für Finanzen spätestens bis 30.11. veröffentlicht.⁴⁰

Sofern die vom Arbeitnehmer verwendete Ladeeinrichtung auch für das Aufladen nicht arbeitgebereigener Fahrzeuge verwendet wird, ist zu beachten, dass eine exakte Erfassung der Kosten für das Aufladen des arbeitgebereigenden Fahrzeugs unabdingbar ist. Denn von dieser Begünstigung ist der Kostenersatz oder die Kostentragung für das Aufladen eines Elektrofahrzeugs, welches dem Arbeitnehmer selbst oder einer anderen Person gehört, nicht umfasst. Werden derartige Kosten für das Aufladen nicht arbeitgebereigener Elektrofahrzeuge durch den Arbeitgeber ersetzt, liegt beitrags- und steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Für Lohnzahlungszeiträume bis Ende 2025 besteht eine gewisse Lockerung, sofern die verwendete Ladeeinrichtung des Arbeitnehmers die Zuordnung der Lademenge zum firmeneigenen Elektrofahrzeug nachweislich nicht sicherstellen kann. Als Nachweis kommt beispielsweise die Rechnung der Ladeeinrichtung, aus welcher die technischen Eigenschaften in der Regel ableitbar sind, in Frage.⁴¹ In diesem Fall können die Ladekosten des arbeitgebereigenden Kraftfahrzeugs pauschal bis zu einem Betrag von 30 € pro Kalendermonat vom Arbeitgeber ersetzt werden, ohne dass dieser Betrag einen Sachbezug darstellt.

Mit einem Sachbezugswert von null ist weiterhin das unentgeltliche Aufladen von arbeitnehmereigenen Elektrofahrzeugen beim Arbeitgeber anzusetzen.

In der neuen Sachbezugswerteverordnung ist weiters verankert, dass die Zurverfügungstellung einer Ladestation durch den Arbeitgeber sowie der Kostenersatz für die Anschaffung einer solchen Ladestation durch den Arbeitnehmer selbst bis zu einem Betrag von 2.000 € keinen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt und somit kein Sachbezug anzusetzen ist. Vorausgesetzt wird allerdings, dass zum Zeitpunkt der Anschaffung der erforderlichen Ladeeinrichtung bereits ein firmeneigenes Elektrofahrzeug überlassen worden ist. Ein Kostenersatz für die Anschaffung der Ladeeinrichtung bleibt daher nur dann steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer bereits über ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verfügt und die Ladeeinrichtung nach Erhalt des firmeneigenen Fahrzeuges installiert wurde, wobei zu berücksichtigen ist, dass die Anschaffungskosten einschließlich Zusatzkosten für die Installation der Ladeeinrichtung den Betrag von 2.000 € nicht übersteigen dürfen. Übersteigen die Kosten für die Anschaffung der Ladeeinrichtung den Grenzbetrag, ist der diesen Betrag übersteigende Teil als Sachbezug zu erfassen. In den Erläuterungen des Entwurfs zur neuen Sachbezugswerteverordnung findet sich zur steuerfreien Behandlung der Anschaffungskosten nachfolgendes Beispiel:

- **Beispiel**

Der Arbeitnehmer verfügt über ein arbeitgebereigenes Elektroauto und lässt sich eine Wallbox einbauen. Die Kosten dafür betragen 1.800 € bzw 3.500 €. Sein Arbeitgeber ersetzt diese Kosten zur Gänze. Der Kostenersatz in Höhe von 1.800 € bleibt zur Gänze steuerfrei. Im zweiten Fall übersteigen die Kosten den Betrag von 2.000 €, sodass der übersteigende Betrag von 1.500 € als Sachbezug zu erfassen ist. Würde der Arbeitgeber nur 2.000 € Euro ersetzen, wäre dieser Ersatz ebenfalls zur Gänze steuerfrei.

⁴⁰ ÖGK-Newsletter 1/2023 https://www.gesundheitskasse.at/cdscontent/?contentid=10007.889926&portal=oegkdgportal&trk=public_post_main-feed-card_feed-article-content.

⁴¹ Vgl Fachinformationen – Lohnsteuer, Zweifelsfragen zur Sachbezugswerteverordnung – Laden von Elektroautos, BMF, Anfragebeantwortung vom 8.3.202.

Der Anschaffungszeitpunkt der Ladeeinrichtung beim Arbeitnehmer ist unseres Erachtens für den Kostenersatz durch den Arbeitgeber nicht relevant, da die Regelungen zum Kostenersatz eindeutig nur auf den vorherigen Zeitpunkt der Einräumung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges abstellen, sodass auch eine nachträgliche Refundierung der Anschaffungskosten für eine bereits vor dem 1.1.2023 errichtete Ladestation durch den Arbeitnehmer vom Arbeitgeber lohnsteuer- und beitragsfrei möglich ist.

Mit BGBI II 2023/55 zur Änderung der Lohnkontenverordnung wurde festgehalten, dass ab 28.2.2023 die vom Arbeitgeber geleisteten Ersätze für Kosten des Aufladens (an einer öffentlichen Ladestation, an einer Ladeeinrichtung, die die Zuordnung der Lademenge zum Kfz sicherstellt, pauschale Monatsbeträge) sowie die Ersätze der Anschaffungskosten einer Ladeeinrichtung in das Lohnkonto aufzunehmen sind. Auch hierzu gab es seitens des BMF eine Klarstellung, in der betont wird, dass der Zeitpunkt der Auszahlung des Kostenersatzes relevant ist (§ 4c Abs 1 Z 3 der Sachbezugswerteverordnung gilt für Kostenersätze ab 1. Jänner 2023).⁴²

Die ÖGK bestätigte in ihrem Newsletter Nr 1/2023 zum Thema Aufladen von Elektrofahrzeugen die steuerliche und damit einhergehend identische beitragsrechtliche Behandlung zu den seit 1.1.2023 gültigen Änderungen der Sachbezugswerteverordnung, sodass zu den steuerlichen Regelungen der Sachbezugswerteverordnung keine abweichenden beitragsrechtlichen Änderungen mehr bestehen.

5. Abstellplatz iZm Elektrofahrzeugen

Besteht für den Dienstnehmer die Möglichkeit, das von ihm genutzte mehrspurige Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, der im gebührenpflichtigen Bereich der Parkraumbewirtschaftung liegt, ist hierfür ein monatlicher Sachbezug in Höhe von 14,53 € pauschal anzusetzen.⁴³ Der festgelegte Sachbezugswert ist unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Kosten, die dem Arbeitgeber für seine eigenen oder angemieteten Garagen- oder Abstellplätze erwachsen, anzusetzen.⁴⁴ Weiters macht es für den Sachbezugswert keinen Unterschied, ob es sich beim Fahrzeug um ein arbeitnehmereigenes bzw. arbeitgebereigenes Fahrzeug oder Elektrofahrzeug handelt.⁴⁵ Im Hinblick darauf, dass die Lohnsteuerrichtlinien bei der Festlegung des Sachbezugs für einen Abstellplatz auf das Kriterium einer Gebührenpflicht abstellen, fällt kein Sachbezug an, wenn das Parken von E-Fahrzeugen in einer an sich gebührenpflichtigen Zone ausgenommen wird bzw der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit das Fahrzeug stets außerhalb der Gebührenpflicht am Abstellplatz parkt.⁴⁶ Weiters ist für die Zurverfügungstellung von Abstellplätzen für einspurige Kraftfahrzeuge wie Motorräder, Mopeds, Mofas, E-Bike kein Sachbezug anzusetzen.⁴⁷

6. Carsharing

Für Arbeitgeber besteht seit 1. Jänner 2023 die Möglichkeit, ihren Mitarbeitern einen steuerfreien Zuschuss in Höhe von maximal 200 € pro Kalenderjahr für nicht beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen von Carsharing zu gewähren. Carsharing ist gesetz-

⁴² Vgl Fachinformationen – Lohnsteuer, Zweifelsfragen zur Sachbezugswerteverordnung – Laden von Elektroautos, BMF, Anfragebeantwortung vom 8.3.2023.

⁴³ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 188 ff.

⁴⁴ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 195.

⁴⁵ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 198.

⁴⁶ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 202.

⁴⁷ Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 196.

lich⁴⁸ definiert als die Nutzung von Kraftfahrzeugen, Fahrrädern oder Krafträder, die einer unbestimmten Anzahl von Fahrern auf der Grundlage einer Rahmenvereinbarung und einem die Energiekosten miteinschließenden Zeit- oder Kilometertarif oder Mischformen solcher Tarife angeboten und vom Arbeitnehmer selbstständig reserviert und genutzt werden können. Aus den Erläuterungen in der Regierungsvorlage⁴⁹ ist zu entnehmen, dass auch die Nutzung von E-Scootern vom Zuschuss umfasst ist und das Kriterium der selbstständigen Reservierung und Nutzung auch dann erfüllt ist, wenn keine physische Interaktion des Kunden (des Dienstnehmers) mit dem Anbieter des Fahrzeuges notwendig ist, um das Fahrzeug zu nutzen (typischerweise, weil das Fahrzeug mit Hilfe einer Online-Plattform gebucht wird).

Die Gewährung eines derartigen steuerfreien Zuschusses ist an zwei Bedingungen geknüpft: Erstens darf der Dienstnehmer nur Kraftfahrzeuge, Fahrräder oder Krafträder mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer verwenden. Zweitens darf der Zuschuss dem Dienstnehmer nicht in Geld, sondern nur in Gutscheinform zur Verfügung gestellt werden oder ist der Zuschuss direkt an den Carsharing-Anbieter zu leisten.

Nachdem die Höhe des Zuschusses betragsmäßig auf 200 € pro Kalenderjahr steuerfrei begrenzt wird, ist davon auszugehen, dass der Zuschuss dem Dienstnehmer nicht pro Arbeitsverhältnis zusteht. Sofern der Freibetrag jedoch nicht vollständig ausgeschöpft ist, kann ein allfälliger Restbetrag nebeneinander bzw. hintereinander der jeweiligen Arbeitsverhältnisse gewährt werden. Allerdings gilt es zu beachten, dass ein allfällig überschreitender Betragsteil über 200 € automatisch der Lohnsteuerpflicht unterworfen ist. Ebenso ist der Zuschuss nur bis zu einem Betrag von 200 € von den Lohnnebenkosten und der Kommunalsteuer befreit. In der Sozialversicherung ist bis dato noch keine Beitragsbefreiung vorgesehen, es wird jedoch in Fachkreisen diskutiert, ob eine Harmonisierung erfolgt. Anzumerken ist außerdem, dass seit 28.2.2023 der an Mitarbeiter gewährte Zuschuss im Rahmen von Carsharing in das Lohnkonto aufzunehmen ist.

7. Öffi-Ticket

Eine weitere Möglichkeit, die ökologische Mobilität von Dienstnehmern zu fördern, besteht in der Zurverfügungstellung von Wochen-, Monats- oder Jahreskarten für öffentliche Verkehrsmittel durch den Arbeitgeber. Die steuerliche Begünstigung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Arbeitgeber das Ticket kauft und dem Dienstnehmer überlässt oder der Dienstnehmer das Ticket kauft und die Kosten (teilweise) ersetzt erhält. Relevant für die steuerliche Begünstigung ist nur, dass das Ticket Fahrten zum Wohnort und/oder Arbeitsort umfasst, sodass das Öffi-Ticket nicht auf eine bestimmte Wegstrecke festgelegt werden muss.

Die Höhe des zugewendeten Betrags für das Ticket ist im Lohnkonto einzutragen, wobei der Wert für ein auf mehrere Monate gültiges Ticket gleichmäßig auf die jeweiligen Kalendermonate aufzuteilen ist.⁵⁰ Sollte sich die Gültigkeit eines Tickets über ein Kalenderjahr erstrecken, so sind die Kosten ebenso auf den laut Ticket ausgestellten Gültigkeitszeitraum anteilmäßig aufzuteilen und im Lohnkonto zu erfassen. Damit der Arbeitnehmer die Begünstigung erhält, muss er dem Arbeitgeber eine Kopie der Rechnung des Tickets oder eine Kopie des Tickets selbst vorlegen.⁵¹

⁴⁸ § 3 Abs 1 Z 16d EStG.

⁴⁹ Vgl Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, 1662 der Beilagen XVII. GP.

⁵⁰ § 2 Lohnkontenverordnung iVm § 26 Z 5 lit b EStG.

⁵¹ Hofer/Seidl/Kreimer-Kletzenbauer, Sozialversicherung 2022, 23. Auflage (2022), 1.41.

Bis 31.12.2022 führte, sofern der Arbeitgeber die Kosten des Öffi-Tickets übernommen hat und das Ticket dem Dienstnehmer an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Kalendermonat zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berechtigte, automatisch zum Wegfall der Pendlerpauschale und des Pendlereuro.⁵² Dies änderte sich mit Jänner 2023. Der Anspruch auf Pendlerpauschale bleibt seitdem grundsätzlich trotz Zurverfügungstellung eines Öffi-Tickets bestehen, jedoch vermindert sich die Höhe der Pendlerpauschale um den vom Arbeitgeber zugewendeten Wert des Tickets.⁵³ 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 der Pendlerpauschale führt.⁵⁴ Keine negativen Auswirkungen hat dies für den Pendlereuro, dieser steht ungeteilt zu. Macht der Dienstnehmer erst nachträglich im Wege der Veranlagung die Pendlerpauschale geltend, wird wohl von Amts wegen eine Kürzung der Pendlerpauschale stattfinden müssen. Als Arbeitgeber ist die Pendlerpauschale in der laufenden Personalverrechnung iZm der Übernahme der Kosten des Öffi-Tickets – anhand des in der neuen Lohnsteuerrichtlinien angeführten Beispiels⁵⁵ – wie folgt betragsmäßig zu erfassen:

- **Beispiel**

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 € pro Jahr (168 € pro Monat) sowie der Pendlereuro iHv 142 € pro Jahr zu. Der Arbeitgeber wendet ihr ab Jänner 2023 die Kosten einer Wiener Jahreskarte im Wert von 365 € zu.

Die Kosten des Öffi-Tickets sind auf 12 Monate aliquot aufzuteilen, sodass pro Monat ein Betrag von 30,42 € (= 365/12) von der monatlichen Pendlerpauschale abzuziehen ist. Somit erhält A monatlich 137,58 € (168 – 30,42) an Pendlerpauschale, der Pendlereuro steht für die gesamte Strecke ungeteilt zu.

8. Zurverfügungstellung E-Fahrrad

Die Einführung von Jobrädern in ihren unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten ist sowohl aus Arbeitgebersicht als auch aus Arbeitnehmersicht steuerlich attraktiv. Denn die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen⁵⁶ E-Fahrrads, worunter auch elektrisch betriebene Motorfahrräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller zu verstehen sind, stellt zwar einen geldwerten Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis dar, wird aber im Lohnsteuerrecht mit einem Sachbezugswert von null angesetzt. Dies gilt auch im Falle der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen E-Fahrrades im Rahmen einer Gehaltsumwandlung. Durch die ergänzende Klarstellung im Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2022 in der Randzahl 206 ist eine steuerpflichtige Gehaltsumwandlung erst durch eine im Rahmen der Privatautonomie vorgenommene Dienstvertragsänderung für die Zukunft (Barlohnreduktion und Überlassung [Elektro-]Fahrrad) anzuerkennen.

Im Allgemeinen ist, sofern das Elektrofahrrad vom Dienstgeber käuflich erworben bzw. geleistet und einem Dienstnehmer zusätzlich zu seinem bisherigen Gehalt kostenlos zur Verfügung gestellt wird, ein Sachbezugswert von null anzusetzen. Auch sind für die private Benützung eines solchen E-Fahrrads keine Sozialversicherungsbeiträge zu

⁵² Vgl Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 750d.

⁵³ Vgl Richtlinie des BMF vom 19.12.2022, 2022-0.882.742 (Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2022) Rz 271a.

⁵⁴ Vgl Richtlinie des BMF vom 19.12.2022, 2022-0.882.742 (Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2022) Rz 271a.

⁵⁵ Vgl Richtlinie des BMF vom 19.12.2022, 2022-0.882.742 (Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2022) Rz 271a.

⁵⁶ Darunter sind auch vom Arbeitgeber angemietete oder geleaste E-Fahrräder zu verstehen.