

Abschaffung der kalten Progression – Vorteile für Arbeitnehmer

Claudia Sonnleitner/Stefan Brandstätter

1. Einleitung

Die Preissteigerungen und die hohe Inflation im letzten Jahr stell(ten) viele Bürger vor eine finanzielle Zerreißprobe. Vielen fällt es zunehmend schwer, ihre Bedürfnisse des täglichen Lebens abzusichern. Eine besondere Belastung sind dabei die Wohn- und Energiekosten. Daneben steht auch der Arbeitsmarkt vor Herausforderungen, wobei der Fachkräftemangel und der Teilzeit-Boom besonders prekär wirken. Die Politik hat es sich zum Ziel gesetzt, all diesen Herausforderungen zu begegnen. In einer Zeit, in der eine negative Schlagzeile und Prognose der anderen folgt, sind die finanziellen Erleichterungen durch die Abschaffung der kalten Progression daher nicht nur begrüßenswert, sondern dringend notwendig.

Der folgende Beitrag bietet einen Überblick über die (steuerlichen) Vorteile aus der Abschaffung der kalten Progression, wobei insbesondere die Vorteile aus der Verwendung des „variablen Drittels“ für das Jahr 2024 dargestellt werden. Besonderes Gewicht wird auf Fragestellungen in Bezug auf die arbeits- und abgabenrechtlichen Besonderheiten und deren Auswirkungen gelegt und es werden mögliche Auswirkungen in der praktischen Umsetzung der Maßnahmen skizziert. Letztlich wird ein Ausblick gewagt, ob die Maßnahmen geeignet sind, der herausfordernden Ambivalenz, mit der sich der Arbeitsmarkt konfrontiert sieht – Fachkräftemangel bei gleichzeitigem Teilzeit-Boom – entgegenzutreten und ob tatsächlich Steuerungseffekte zur Konsolidierung des Arbeitsmarktes eintreten.

2. Es war einmal ... die kalte Progression

2.1. Phänomen der kalten Progression

Die kalte Progression ist das Phänomen, dass bei einer inflationsbedingten Lohnerhöhung über die Zeit der durchschnittliche Steuersatz steigt. Dies geschieht, weil die Steuerprogression nicht ausreichend an die Inflation angepasst wird, was dazu führt, dass das höhere Einkommen in eine höhere Progressionsstufe fällt – die steuerliche Belastung steigt damit an und von der Lohnerhöhung bleibt wenig beim Arbeitnehmer übrig. Der Progressionseffekt tritt auch dadurch ein, dass der bisherige Grenzsteuersatz auf das Mehreinkommen wirkt und damit einhergehend mehr Einkommen der Progressionsstufe unterliegt.¹

Bereits mit dem Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, das mit 1.1.2023 in Kraft getreten ist, hat die Regierung die **kalte Progression abgeschafft**. Dazu wurde mit § 33a Abs 2 EStG erstmals eine **Legaldefinition** der kalten Progression in das (Einkommen-) Steuerrecht aufgenommen und der Modus der automatischen Inflationsanpassung ab dem Jahr 2024 festgelegt. Korrespondierend dazu werden im § 33 Abs 1a EStG die zu erhöhenden Beträge definiert, wobei das Hauptaugenmerk auf dem **Steuertarif bzw den Grenzbeträgen** des Steuertarifs, die für den Durchschnittssteuersatz maßgeblich sind, liegt.²

¹ Vgl Kanduth-Kristen, SWK 2023, 294 f.

² RV 1662 BlgNR 27. GP 1 ff.

Daneben sind **jährlich automatisch** anzupassen:³

- Der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag sowie der Unterhaltsabsetzbetrag (Abs 4),
- der Verkehrsabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (Abs 5 Z 1 bis 3),
- die Pensionistenabsetzbeträge (Abs 6) und
- die Erstattung des Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrages sowie die SV-Rückerstattung und der SV-Bonus (Abs 8).

Zusätzliche Entlastungsmaßnahme ab 1.1.2023 ist die **jährliche Inflationsanpassung** folgender Leistungen im Sozialversicherungs-, Arbeitslosenversicherungs-, Studienförderungs- und Familienrecht:

- Kranken-, Rehabilitations- und Wiedereingliederungsgeld;
- Umschulungsgeld;
- Studienbeihilfe;
- Kinderbetreuungsgeld und Familienzeitbonus, Familienbeihilfe, Mehrkindzuschlag und Kinderabsetzbetrag.⁴

2.2. Die automatische Inflationsanpassung

Zur Umsetzung der Inflationsanpassung wurde mit § 33a Abs 3 EStG die jeweils maßgebende Inflationsrate definiert. Es wird auf die von der Bundesanstalt Statistik Österreich veröffentlichten Jahresinflationsraten des Verbraucherpreisindexes abgestellt. Herzstück der Inflationsanpassung sind zwei miteinander einhergehende ergänzende Maßnahmen:⁵

- Die **automatische Anpassung der Steuertarife** auf Grundlage des § 33a Abs 4 EStG, mit der „**zwei Drittel** der Inflationsrate“ abgegolten werden sollen und
- die **zusätzliche Abgeltung** durch Beschluss des Gesetzgebers (Abs 5 leg cit), der verpflichtend bis 15. September jeden Jahres gefasst werden muss und mit dem das „**verbleibende Drittel**“ der Inflation abgegolten werden soll.

Für **2023** wurde die Inflationsanpassung der Steuertarifstufen unmittelbar im Gesetz geregelt, wobei eine abzugeltende Inflationsrate mit 5,2 % angenommen wurde. Die ersten beiden Tarifstufen wurden um 6,3 % und die übrigen Tarifstufen um 3,46 % angehoben.⁶

2.3. Progressionsabgeltungsgesetz 2024⁷ und Verwendung des „freien Drittels“

Im Jahr **2024** erfolgte erstmals eine automatische Anpassung nach dem neuen § 33a EStG, wobei die abzugeltende Inflationsrate mit 9,9 % ermittelt wurde. Die Steuertarife und mitumfassten Beträge waren daher um 6,6 % anzupassen – so geschehen mit der Inflationsanpassungsverordnung 2024⁸, in der die um die 6,6 % erhöhten Beträge (Steuertarifgrenzen und Absetzbeträge) kundgemacht wurden.⁹

³ Vgl Mayr, RdW 2022, 714.

⁴ RV 1663 BlgNR 27. GP, 1 ff.

⁵ RV 1662 BlgNR 27. GP 3.

⁶ RV 1662 BlgNR 27. GP 3.

⁷ BGBl I 2023/153.

⁸ BGBl II 2023/251.

⁹ RV 2217 BlgNR 27. GP 1 f.

Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen der zusätzlichen Abgeltung des „verbleibenden Drittels“ dazu entschieden,

- sämtliche mit der Berechnung der **Absetzbeträge** zusammenhängenden Beträge, einschließlich der **maximalen Sozialversicherungs-Rückerstattung**, um die volle Inflationsrate von 9,9 % anzuheben und
- die **Grenzbeträge** der ersten bis vierten Tarfstufe im folgenden Ausmaß gestaffelt anzupassen:
 - die erste Tarfstufe um 9,6 %,
 - die zweite Tarfstufe um 8,8 %,
 - die dritte Tarfstufe um 7,6 % und
 - die vierte Tarfstufe um 7,3 %.¹⁰

Die Steuergrenzbeträge und Tarfstufen stellen sich gemäß § 33 Abs 1 EStG für **2024** dar wie folgt:

Einkommen in EUR		Grenzsteuersatz
über	bis	
0	12.816,00	0 %
12.816,00	20.818,00	20 %
20.818,00	34.513,00	30 %
34.513,00	66.612,00	40 %
66.612,00	99.266,00	48 %
99.266,00	1.000.000,00	50 %
> 1.000.000,00		55 %

3. Kinderbetreuung

Mit dem Progressionsabgeltungsgesetz 2024 wurde einerseits der maximal mögliche Zuschuss von Arbeitgebern zur Kinderbetreuung pro Jahr erhöht und wurden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erweitert und andererseits die Steuerfreiheit von Betriebskindergärten ausgedehnt. Der Fokus des Gesetzgebers auf die Entlastung von Kindern und Familien kann insbesondere in diesen Neuerungen gesehen werden, da sie Anreiz für die Fremdbetreuung von Kindern und damit ein Schritt in Richtung bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf sind. Beim Kinderbetreuungskostenzuschuss wurde nämlich nicht nur der Betrag um EUR 1.000 erhöht, sondern – durch das Anheben der Altersgrenze für anspruchsberechtigte Kinder – auch der Anwendungsbereich der Steuerbegünstigung wesentlich ausgedehnt.¹¹

3.1. Zuschüsse von Arbeitgebern zur Kinderbetreuung

Arbeitgeber haben gemäß § 3 Abs 1 Z 13 lit b EStG die Möglichkeit, Arbeitnehmern – laufend oder einmalig – einen steuerfreien Zuschuss für die Kinderbetreuung zu bezahlen. Neben der Lohnsteuerbefreiung sind diese Zuschüsse auch von der Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 49 Abs 3 Z 11 lit d iVm Abs 9 ASVG) und den Lohnnebenkosten befreit. Dafür müssen folgende **Voraussetzungen** vorliegen:¹²

¹⁰ RV 2217 BigNR 27. GP 1 f.

¹¹ RV 2217 BigNR 27. GP 1.

¹² RV 2217 BigNR 27. GP 1 ff; vgl Stögerer, Sachbezug Betriebskindergarten und Kinderbetreuungskostenzuschuss (Stand 12.1.2024, Lexis Briefings in lexis360.at); LStR 2002, Rz 77c–77h.

- Der Zuschuss wird **allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern** gewährt. Eine Gruppe muss anhand objektiver Kriterien gebildet werden und diese müssen nachvollziehbar sein.
- Die Höhe des steuerfreien Zuschusses beträgt **ab 2024 EUR 2.000 pro begünstigtem Kind** und Kalenderjahr; bisher waren es EUR 1.000.
- Die Betreuung muss in einer **öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung** oder in einer **privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung**, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine **pädagogisch qualifizierte Person**, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige, erfolgen.
- Das begünstigte **Kind darf** zu Beginn des Kalenderjahres **das 14. Lebensjahr** – bisher war es das 10. Lebensjahr – **noch nicht vollendet haben**.
- Der Elternteil, der die Steuerbegünstigung in Anspruch nimmt, muss mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag haben. Der Zuschuss kann nur jenem Elternteil gewährt werden, dem auch der Kinderabsetzbetrag zusteht.
- Der Elternteil muss dem Dienstgeber schriftlich – mit Formular L35 – erklären, dass ihm der Kinderabsetzbetrag zusteht und, dass von keinem anderen Dienstgeber gleichzeitig ein steuerfreier Zuschuss zu den Kinderbetreuungskosten geleistet wird. Darüber hinaus muss mit diesem Formular die Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes und das Geburtsdatum des Kindes bekannt gegeben werden. Diese Erklärung gilt bis zur Vollendung des 14. Lebensjahrs des Kindes. Nur anhand dieser Erklärung darf der Dienstgeber den Zuschuss steuerfrei ausbezahlen.

Liegen die Voraussetzungen für den Zuschuss nicht mehr vor, ist das dem Dienstgeber innerhalb der Frist von einem Monat mitzuteilen. Diese Erklärung ist dem Lohnkonto hinzuzufügen. Außerdem darf der Zuschuss nicht steuerfrei anstelle von Arbeitslohn oder Lohnerhöhungen, die auf einem arbeitsrechtlichen Anspruch beruhen, ausbezahlt werden.¹³

Der Zuschuss musste bisher entweder in Form von Gutscheinen oder direkt an die Kinderbetreuungseinrichtung bzw die qualifizierte Person geleistet werden. Die Auszahlung in Form von Geld direkt an den Dienstnehmer führte bisher zum Verlust der Steuerbefreiung.¹⁴ **Ab 2024** besteht aber die Möglichkeit, dass der **Arbeitnehmer die Kosten** der den Voraussetzungen entsprechenden Kinderbetreuung **selbst verausgabt** und diese (gegen Vorlage der Rechnung, die zum Lohnkonto zu nehmen ist) durch den Arbeitgeber **ersetzt erhält**.¹⁵

Im Zusammenhang mit dem Ersatz der Kosten für die Kinderbetreuung durch den Arbeitgeber stellt sich eine spannende Frage: Muss der Ersatz der nachgewiesenen Kosten durch den Arbeitgeber direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt werden oder ist auch eine Auszahlung der nachgewiesenen Kosten an Dritte (bspw eine Agentur, die selbständige Betreuungspersonen vermittelt und das Entgelt für die Kinderbetreuung an die jeweilige Betreuungsperson weiterleitet) möglich? Die Frage mag für viele nicht von Relevanz sein. Denkt man jedoch an Arbeitgeber mit einer sehr großen Belegschaft, ist nachvollziehbar, dass die gesamte organisatorische Abwicklung samt Auszahlung der Kinderbetreuungskosten an einzelne Kinderbetreuer ausgelagert werden soll.

Ausgehend vom Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 13 lit b TS 4 EStG („[...] oder es werden die nachgewiesenen Kosten für die Kinderbetreuung vom Arbeitgeber ganz oder teilweise

¹³ Vgl LStR 2002, Rz 77g.

¹⁴ Vgl Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. EL 2016) § 3 Rz 125.

¹⁵ Vgl LStR 2002, Rz 77h.

ersetzt“) sollte der Ersatz der nachgewiesenen Kosten vom Arbeitgeber **nicht nur direkt an Arbeitnehmer, sondern auch an Dritte** steuerfrei möglich sein.

Die Gesetzesmaterialien sehen dazu aber folgende Einschränkung vor:

Darüber hinaus soll es, um die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung zu erleichtern, möglich sein, dass der Arbeitnehmer die Kosten der den Voraussetzungen entsprechenden Kinderbetreuung selbst verausgabt und diese (gegen Vorlage der Rechnung, die zum Lohnkonto zu nehmen ist) zumindest teilweise durch den Arbeitgeber ersetzt werden. Dies soll in der Abwicklung ebenso gehandhabt werden wie die Regelung des § 26 Z 5 lit b hinsichtlich der Zurverfügungstellung einer Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für ein Massenbeförderungsmittel.¹⁶

Betrachtet man den **Gesetzeswortlaut für sich**, ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nur Voraussetzung, dass die Kosten für die Kinderbetreuung vom Arbeitgeber ganz oder teilweise ersetzt werden; dass ein Ersatz nur an Arbeitnehmer direkt möglich ist, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht.

Unseres Erachtens ist für eine Attraktivierung der Steuerbefreiung eine extensive Auslegung der Neuregelung erforderlich, sodass möglichst viele Formen der Organisation und Umsetzung von Kinderbetreuungen unter die Neuregelung subsumiert werden können. Nur mit attraktiven Kinderbetreuungsmöglichkeiten für arbeitende Eltern können diese frühzeitig an den Arbeitsplatz zurückgeholt werden. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Neuregelungen im Alltag Anklang finden.

3.2. Betriebskindergarten

Die Vereinbarkeit von Familie und Beruf ist für Eltern eine große Herausforderung. An die Arbeitsstätte angegliederte Betriebskindergärten sind mitunter praktikable Lösungen für die Sicherstellung der Kinderbetreuung während der Arbeit. Mit den gesetzlichen Neuerungen soll die Errichtung von Betriebskindergärten für Arbeitgeber attraktiver gemacht werden.¹⁷

Wie bisher gilt auch weiterhin, dass der geldwerte Vorteil aus der Benutzung steuerfrei ist, sofern der Kindergarten – neben anderen Voraussetzungen – vom Arbeitgeber selbst betrieben wird und diese Form der Kinderbetreuung allen Arbeitnehmern oder einer nach sachlichen Gesichtspunkten differenzierten **Gruppe an Arbeitnehmern** (zB allen Angestellten, Innen- und Außendienstmitarbeitern) angeboten wird.¹⁸

Ab 2024 ist in § 3 Abs 1 Z 13 lit c EStG geregelt, dass der geldwerte Vorteil aus der Benützung einer arbeitgebereigenen elementaren Bildungseinrichtung steuerfrei ist, auch wenn diese durch **betriebsfremde Kinder besucht wird**. Der Anteil der Kinder von Arbeitnehmern unter den Kindern insgesamt spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle.¹⁹

Es wäre wünschenswert gewesen, die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auch auf die „Anmietung“ von Kinderbetreuungsplätzen in öffentlichen/privaten Kinderbetreuungseinrichtungen, die nicht vom Arbeitgeber betrieben werden, auszudehnen. Damit wäre unseres Erachtens arbeitenden Eltern die Vereinbarkeit von Familie und Beruf noch mehr erleichtert worden.

¹⁶ RV 2217 BlgNR 27. GP 1; vgl auch: LStR 2002, Rz 77h.

¹⁷ RV 2217 BlgNR 27. GP 2.

¹⁸ Vgl *Gensluckner*, RdW 2023, 822 f.

¹⁹ Vgl LStR 2002, Rz 77h.

4. SEG- und SFN-Zulagen

Mit 2024 wurden die steuerfreien Beträge für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (**SEG-Zulagen**) und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit (**SFN-Zulagen**) und damit zusammenhängende Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs 1 EStG auf **EUR 400 erhöht** (von EUR 360 im Jahr 2023). Die steuerfreien Beträge sind für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2024 anzuwenden.²⁰

In Hinblick auf eine Gemeinsame Prüfung von Lohnabgaben und Beiträgen ist bei SEG-Zulagen neben der Ermächtigung im Kollektivvertrag eine Dokumentation über das Vorliegen der besonders erschwerenden Bedingungen, die über das übliche Maß hinausgehen, erforderlich, damit bei der Prüfung der Nachweis darüber erbracht werden kann. Gelingt ein Nachweis nicht, werden die (vermeintlich zu Unrecht ausgenützten) Freibeträge aufgrund der strengen Prüfpraxis der Finanzverwaltung im Falle einer Prüfung regelmäßig nachversteuert. Das kann beim Arbeitgeber zu einer erheblichen Lohnsteuernachforderung führen.

5. Homeoffice

Angestoßen durch die Corona-Pandemie wurden die steuerlichen Regelungen zum Homeoffice **ursprünglich** befristet bis 31.12.2023 eingeführt.²¹ Aufgrund der Beliebtheit des Homeoffice auch nach der Pandemie wurden mit dem Progressionsabgeltungsgesetz 2024 die steuerlichen Regelungen zum Homeoffice unbefristet verlängert. Arbeitnehmer können die damit einhergehenden steuerlichen Vorteile auch in den kommenden Jahren nutzen.²² Finanzielle Vorteile sind insbesondere die Bereitstellung digitaler Arbeitsmittel, die mögliche Zahlung eines Homeoffice-Pauschales durch Arbeitgeber und die Anschaffung von ergonomisch geeignetem Mobiliar durch Arbeitnehmer.

5.1. Bereitstellung digitaler Arbeitsmittel

Für die Arbeit im Homeoffice hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer sämtliche erforderlichen digitalen Arbeitsmittel zur Verfügung zu stellen. Werden diese vom Arbeitnehmer selbst bereitgestellt, hat der Arbeitgeber für die angemessenen und erforderlichen Kosten einen Ersatz zu leisten. Diese Kosten dürfen auch pauschal abgegolten werden.²³

Der OGH stellte zum Aufwandersatzanspruch eines Arbeitnehmers im Homeoffice fest, dass beim Homeoffice der Aufwandersatz nicht allein auf die durch das Homeoffice verursachten Mehrkosten beschränkt ist, sondern dieser auch anteilige Strom- und Heizkosten sowie einen Anteil an der Miete umfasst. Bei Anwendung des § 273 ZPO sind die Umstände des Einzelfalls für die Festsetzung der Höhe des Homeoffice-Pauschales maßgeblich. Der OGH erachtete einen monatlichen Aufwandersatzanspruch in Höhe von netto EUR 135 für angemessen. Im zugrundeliegenden Fall wurde der Büroarbeitsplatz der Arbeitnehmerin aufgelassen und sie arbeitete ständig im Homeoffice.²⁴

Die Entscheidung des OGH zeigt, dass eine Unterscheidung zwischen den arbeitsrechtlichen Anspruchsgrundlagen einerseits und der steuerlichen Behandlung andererseits wesentlich ist. Die Auszahlung eines Homeoffice-Pauschales in der steuerlich

²⁰ Lindmayr, Progressionsabgeltungsgesetz 2024 (Stand 1.1.2024, Lexis Briefings in lexis360.at).

²¹ Vgl. Neumann/Brandstätter/Draschnig/Mäder in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 16 Rz 1 und § 124b Rz 1.

²² RV 2217 BlgNR 27. GP 3.

²³ Vgl. Dullinger in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 12h AVRAG Rz 43 ff.

²⁴ Vgl. Lindmayr, ARD 6852/8/2023 (8).

maximal möglichen Höhe von EUR 300 wird für die arbeitsrechtliche Anspruchsabgeltung wohl nicht (immer) ausreichend sein. Arbeitgeber sind daher angehalten, sich bereits bei der Vereinbarung des (pauschalen) Kostenersatzes für die Aufwendungen im Homeoffice konkrete Gedanken über die Angemessenheit des Ersatzanspruches zu machen und die Höhe an den tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers auszurichten.

Durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellte digitale Arbeitsmittel (wie zB Computer, Bildschirme, Tastatur, Drucker, Smartphone oder die dafür erforderliche Datenanbindung) stellen keinen steuerpflichtigen Sachbezug beim Arbeitnehmer dar und zählen zu den nicht steuerbaren Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn die überlassenen Arbeitsmittel vom Arbeitnehmer teilweise auch für private Zwecke verwendet werden.²⁵

5.2. Homeoffice-Pauschale und Differenzwerbungskosten

Sofern der Arbeitnehmer weniger als die max möglichen EUR 3 pro Homeoffice-Tag an Homeoffice-Pauschale leistet, kann er für die kommenden Jahre den Differenzbetrag zwischen dem vom Arbeitgeber erhaltenen Pauschale und dem Maximalbetrag in Höhe von EUR 3 für jeden tatsächlich geleisteten Homeoffice-Tag innerhalb der Höchstgrenze von 100 Tagen als pauschale Werbungskosten in der Veranlagung geltend machen.²⁶

5.3. Anschaffung von ergonomisch geeignetem Mobiliar

Vorausgesetzt, dass zumindest 26 Tage im Jahr ausschließlich im Homeoffice gearbeitet wurden, können Arbeitnehmer bis zu EUR 300 pro Kalenderjahr für belegmäßig nachgewiesene Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar als Werbungskosten geltend machen. Es bedarf dafür keines steuerlich anerkannten Arbeitszimmers mehr – ein eingerichteter Arbeitsplatz in der Wohnung auf Grundlage einer Homeoffice-Vereinbarung genügt.²⁷ Zum ergonomisch geeigneten Mobiliar zählen nicht nur Schreibtische und Drehstühle und Beleuchtungskörper, sondern auch andere Gegenstände, die dazu dienen, das Arbeiten am Schreibtisch in ergonomischer Hinsicht zu verbessern wie zB eine Fußstütze oder eine Vorlagehalterung.

§ 16 Abs 1 Z 7 lit a (Kosten für ergonomisches Mobiliar) und lit b EStG (Differenzwerbungskosten für Homeoffice) sind nicht anzuwenden, sofern ein steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG besteht, weil die Berücksichtigung des Arbeitszimmers als Werbungskosten ohnedies sämtliche Kosten aus der Nutzung des Arbeitszimmers einschließlich der Einrichtungsgegenstände abdeckt.²⁸

6. Begünstigung von Überstunden

Als weitere Maßnahme im Rahmen der „Drittelverwendung“ wurde die steuerliche Begünstigung der Überstundenzuschläge durch eine Erhöhung des monatlichen Freibetrages von EUR 86 auf EUR 120 ausgeweitet. Zusätzlich zur dauerhaften Änderung und Erhöhung des § 68 Abs 2 EStG gilt für die **Kalenderjahre 2024 und 2025** jedoch

²⁵ Vgl. Neumann/Brandstätter/Draschnig/Mäder in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 16 Rz 3.

²⁶ Vgl. Neumann/Brandstätter/Draschnig/Mäder in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 16 Rz 10 und § 26 Rz 9.

²⁷ Vgl. Neumann/Brandstätter/Draschnig/Mäder in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 16 Rz 16 ff.

²⁸ Vgl. Neumann/Brandstätter/Draschnig/Mäder in Köck (Hrsg.), Der Homeoffice-Kommentar (2021) § 16 Rz 2.

eine befristete Sonderregelung: Die Zuschläge für die ersten 18 statt den bisherigen 10 Überstunden im Monat sind im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt jedoch höchstens mit EUR 200 steuerfrei.²⁹

In Hinblick auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung sollte nicht darauf vergessen werden, dass dafür die tatsächlich im jeweiligen Monat geleisteten Überstunden nachgewiesen werden müssen.

Vor Auslaufen der Befristung soll nach § 124b Z 440 EStG die Wirkung der Maßnahme auf den Arbeitsmarkt evaluiert werden, um die weitere Ausgestaltung fundiert beurteilen zu können.³⁰

Die Befreiung bezieht sich – wie bisher – lediglich auf die **Lohnsteuer der Überstundenzuschläge**, alle anderen Abgaben (Sozialversicherung, Beitrag zur Betrieblichen Vorsorgekasse, Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichslastenfond, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) sind – wie auch der Überstundengrundlohn selbst – weiterhin steuerpflichtig.

Gemäß § 124b Z 440 EStG ist die Neuregelung für **Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2023** anzuwenden. Das führt dazu, dass für ein Gleitzeitguthaben, das aus einer Gleitzeitperiode von 1.1.2023 bis 31.12.2023 resultiert und im Jänner 2024 ausbezahlt wird, die neue Steuerbegünstigung nicht anwendbar ist.

6.1. Aufzeichnungspflicht bei Pauschalvergütungen?

Für Arbeitgeber führt die vorübergehende Erhöhung des Freibetrages bzw der Anzahl der Überstunden bei Arbeitnehmern mit **All-In-Verträgen bzw Pauschalentgeltvereinbarungen** unter Umständen zu einer Handlungspflicht, wenn zukünftig der höhere Freibetrag beansprucht werden soll:

Bisher war ein Herausrechnen der steuerfreien Anteile aus dem All-In-Gehalt zulässig, wenn im Jahresdurchschnitt mindestens 120 Überstunden (10 Überstunden mal 12 Monate) tatsächlich geleistet wurden. In diesem Fall können die Überstundenzuschläge in allen zwölf Monaten, also auch in jenen mit Urlaub oder einer Erkrankung, steuerfrei ausbezahlt werden. Es ist zwar nicht notwendig, dass die Überstunden regelmäßig geleistet werden, eine missbräuchliche Gestaltung – zB regelmäßige Überstundenleistung in nur sechs Monaten mit gleichmäßiger Verteilung aus steuerlichen Gründen über das ganze Jahr – darf in dieser Jahresdurchschnittsbetrachtung allerdings nicht erfolgen.³¹

Grundsätzlich mussten bisher nur Aufzeichnungen über vergangene Lohnzahlungszeiträume vorhanden sein, in denen ein Arbeitnehmer Überstunden in jenem Ausmaß geleistet hat, in dem diese steuerfrei bezahlt werden können (dh in einem Ausmaß von mindestens EUR 86 für maximal zehn Stunden) – danach brauchten für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit keine Aufzeichnungen mehr geführt werden.³²

In den LStR 2002 wird zur Neuregelung ausdrücklich ausgeführt, dass keine gesonderten Arbeitszeitaufzeichnungen erforderlich sind, wenn schon bisher Überstunden in einem solchen Ausmaß geleistet wurden, dass die darauf entfallenden Überstundenzuschläge den Freibetrag in Höhe von EUR 200 (maximal für 18 Stunden) übersteigen.³³

²⁹ Vgl *Gensluckner*, RdW 2023, 822.

³⁰ RV 2217 BlgNR 27. GP 3.

³¹ Vgl LStR 2002, Rz 1162a.

³² Vgl LStR 2002, Rz 1161.

³³ Vgl *Thöny/Maier*, Überstundenzuschläge – Abgabenrechtliches (Stand 4.1.2024), Lexis Briefings in lexis360.at.

Nunmehr kann es sein, dass sich aus den vorliegenden Nachweisen über die bisher geleisteten Überstunden nicht ergibt, dass die Anzahl der für die Inanspruchnahme des neuen maximalen Freibetrages erforderlichen Überstunden erbracht wurden, obwohl sie tatsächlich in dem erforderlichen Ausmaß erbracht worden sind. Für die Inanspruchnahme des neuen maximal möglichen Freibetrages müssen in diesem Fall neue Arbeitszeitaufzeichnungen für einen Zeitraum von zumindest sechs Monaten geführt werden. Erst danach kann wiederum von der Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen abgesehen werden.³⁴

6.2. Grundlohnermittlung – Überstundenteiler

Im Zusammenhang mit Gesamtgehaltsvereinbarungen und dem Herausschälen von steuerfreien Überstundenzuschlägen regeln die LStR 2002 Folgendes:

Für das Herausschälen von steuerfreien Zuschlägen nach § 68 Abs 2 EStG aus einer Gesamtgehaltsvereinbarung entfällt ebenfalls die Nachweispflicht, sofern weiter wie bisher die Anzahl der steuerbegünstigten Überstunden in diesem Ausmaß herausgerechnet und nur zehn (2024 und 2025: achtzehn) Überstunden von der herausgerechneten Überstundenanzahl mit einem 50-prozentigen Zuschlag steuerbegünstigt behandelt werden.

Die für die Grundlohnermittlung bei Gesamtgehaltsvereinbarungen erforderliche Anzahl der 50-prozentigen Überstunden ist – sofern kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt – glaubhaft zu machen. In diesen Fällen sind für die Ermittlung der Zuschläge gemäß § 68 Abs 2 EStG 20 Überstunden als Durchschnittswert für die Ermittlung des Grundlohnes zu unterstellen. Unabhängig von der kollektivvertraglichen Normalarbeitszeit ist in diesen Fällen von der gesetzlichen Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche (173 Stunden monatlich zuzüglich 20 Überstunden zuzüglich 10 Stunden für Überstundenzuschläge) auszugehen, wodurch sich ein Teiler von 203 ergibt“.³⁵

Fraglich ist, ob mit der Erhöhung der Anzahl der Überstunden auf 18 pro Monat auch die Berechnung der Grundlohnermittlung zu synchronisieren ist und der Teiler der Rz 1161 der LStR 2002 auf 211 anzupassen ist (173 Stunden monatlich zuzüglich 20 Überstunden zuzüglich 18 Stunden für Überstundenzuschläge). Mangels entsprechender Anpassung der Rz 1161 der LStR 2002 und in Hinblick darauf, dass die vorübergehende Erhöhung eine arbeitsmarktfördernde Maßnahme ist³⁶ und dem Umstand, dass für den Freibetrag im Beispiel in den LStR 2002, Rz 1161 auch die Erbringung von 16 Stunden ausdrücklich als für die Ausschöpfung des Freibetrags von EUR 200 ausreichen, ist wohl davon auszugehen, dass die bisherige Berechnung unverändert weiter gilt.

7. Abgabenfreie Mitarbeiterprämie

Aus der Teuerungsprämie der Jahre 2022 und 2023 wurde im Jahr **2024** mit dem Start-Up-Förderungsgesetz die abgabenfreie **Mitarbeiterprämie** (§ 124b Z 447 EStG, § 49 Abs 3 Z 30 ASVG). Im Unterschied zur Teuerungsprämie muss die gesamte Mitarbeiterprämie **auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 5 oder 6 EStG** ausbezahlt werden.³⁷

³⁴ Vgl LStR 2002, Rz 1161.

³⁵ LStR 2002, Rz 1162.

³⁶ RV 2217 BlgNR 27. GP, 3.

³⁷ Vgl Kunesch, PV-Info 1/2024, 2.

Voraussetzung für die abgabenfreie Auszahlung ist weiterhin, dass diese **zusätzlich** erfolgt und somit **üblicherweise bisher nicht gewährt wurde**. Daher können Leistungs-/Zielerreichungsprämien und bereits mehrmalige Bonuszahlungen nicht als abgabenfreie Mitarbeiterprämie behandelt werden. Eine in den Jahren 2022 und 2023 ausbezahlte Teuerungsprämie ist keine Zahlung, die bisher üblicherweise gewährt wurde und ist daher kein Hindernis für die Auszahlung einer abgabenfreien Mitarbeiterprämie im Jahr 2024.³⁸

Wenn ein Kollektivvertrag für das Jahr 2024 statt „Mitarbeiterprämie“ die Bezeichnung „Teuerungsprämie“ verwendet, ist das – sofern die übrigen Voraussetzungen der Mitarbeiterprämie vorliegen – für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ausreichend.³⁹ Hintergrund dieser Regelung ist wohl, dass zum Zeitpunkt der Einführung der Mitarbeiterprämie einige Kollektivvertragsverhandlungen für das Jahr 2024 bereits abgeschlossen waren und in diesen Kollektivverträgen eine entsprechende Bezeichnung als Mitarbeiterprämie daher nicht enthalten sein wird, der Anwendungsbereich für diese aber dennoch eröffnet werden soll.

Darüber hinaus muss die Zahlung aufgrund einer der im Folgenden aufgezählten **lohn-gestaltenden Vorschriften** erfolgen:⁴⁰

- Unmittelbar aufgrund eines Kollektivvertrages, der die Zahlung einer Mitarbeiterprämie (in einer bestimmten Höhe) vorschreibt.
- Aufgrund einer mit dem Betriebsrat abgeschlossenen Betriebsvereinbarung, die auf Basis einer kollektivvertraglichen Ermächtigung abgeschlossen wurde.
- Aufgrund einer mit dem Betriebsrat abgeschlossenen Betriebsvereinbarung, wenn es auf Seiten des Arbeitgebers keinen kollektivvertragsfähigen Arbeitgeberverband gibt.
- Aufgrund einer für sämtliche Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarung, wenn beim Arbeitgeber kein Betriebsrat besteht und
 - eine kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung besteht, oder
 - es auf Seiten des Arbeitgebers keinen kollektivvertragsfähigen Arbeitgeberverband gibt.

Das Bundesministerium für Finanzen hat klargestellt, dass im Falle des Fehlens eines Betriebsrates oder eines kollektivvertragsfähigen Arbeitgeberverbandes eine **Vereinbarung für alle Arbeitnehmer, nicht aber mit allen Arbeitnehmern** abgeschlossen werden muss. Daraus folgt, dass auch eine (schriftliche) Selbstverpflichtung des Arbeitgebers zur Auszahlung einer Mitarbeiterprämie als Anspruchsgrundlage denkbar ist.⁴¹

Zur strittigen Frage, ob eine **Differenzierung hinsichtlich der Höhe** zulässig ist bzw auch nur einzelne Gruppen von Arbeitnehmern eine Mitarbeiterprämie erhalten dürfen, ist eine Tendenz des Bundesministeriums für Finanzen erkennbar, wonach grundsätzlich ein Anspruch für sämtliche Mitarbeiter bestehen muss, es aber zulässig ist, dass einzelne Arbeitnehmer in Folge einer sachlichen Differenzierung keinen Anspruch haben. Eine sachliche Differenzierung der Höhe nach ist hingegen zulässig. Da das Bundesministerium für Finanzen in seinen Aussagen dazu vage bleibt, ist davon auszugehen,

³⁸ AB 11408 BlgBR 27. GP, 3.

³⁹ AB 11408 BlgBR 27. GP, 3.

⁴⁰ Vgl Praxis-News, ASoK 2024, 75.

⁴¹ Dazu und zum Folgenden: Anfragebeantwortung des BMF vom 20.2.2024, <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---Lohnsteuer/Mitarbeiterpr%C3%A4mie-2024-gem%C3%A4%C3%9F-%C2%A7-124b-Z-447-ESTG-1988.html>, abgerufen am 23.2.2024.