



ART.-NR.: 700

STEUERRECHT AKTUELL

Stefan Frank, MSc (WU)/Franziska Uedl, MSc (WU)

Steuerreformgesetz und Abgabenänderungsgesetz 2020: ausgewählte Änderungen im Einkommensteuerrecht

» ÖStZ 2019/700

Mit dem Steuerreformgesetz 2020 und dem Abgabenänderungsgesetz 2020 wurden ua Bestimmungen im Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) geändert bzw neu eingeführt. Die Änderungen im Einkommensteuerrecht beziehen sich schwerpunktmäßig auf die Umsetzung von Teilen der im Mai 2019 von der damaligen Bundesregierung im Ministerrat beschlossenen Steuerreform 2020/23.

Kernpunkt der Novellierungen im EStG sind die Anhebung der betraglichen Grenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, die Ergänzung zu den bestehenden Pauschalierungsregelungen um eine Pauschalierung für (Klein-)Unternehmer sowie die Ausweitung der Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug auf (ausländische) Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich.

1. Verdoppelung der Betragsgrenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 13 EStG idF StRefG 2020)

Durch das StRefG 2020 kommt es inflationsbedingt¹ zu einer Erhöhung der zuletzt 1982 angehobenen Betragsgrenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern von 400 € auf 800 €. Tatsächlich betrug die Inflation in Österreich, bezogen auf den Verbraucherpreisindex seit 1982, rund 130 %.² Der Gesetzgeber orientiert sich damit wie so oft an Deutschland, das 2018 ebenfalls die Wertgrenze für Sofortabschreibungen von 410 € auf 800 € erhöhte.³ Die Änderung in § 13 EStG idF StRefG 2020 ist gem § 124b Z 342 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2019 beginnen. Für

¹ Vgl IA 984/A 26. GP 38.

² Die Berechnung erfolgte unter Heranziehung des von der Statistik Austria veröffentlichten Verbraucherpreisindex (VPI). Auf Basis der monatlichen Werte seit dem Jahr 1977 betrug die kumulierte Preissteigerung (Inflation) im Zeitraum von 1982–2019 129,42 % (Index Jänner 1982 = 132,9 im Vergleich zu Juli 2019 = 304,9); vgl *Statistik Austria*, https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/verbraucherpreisindex_vpi_hvpi/zeitreihen_und_verkettungen/022810.html (abgefragt am 3. 10. 2019).

³ *Brameshuber*, § 13 EStG – Anpassungsbedarf und Bedeutungszuwachs? taxlex 18, 244.

Steuerpflichtige mit abweichendem Wirtschaftsjahr erhöht sich die Betragsgrenze somit erst ab dem Wirtschaftsjahr 2020/21.

Die Sofortabschreibung ist jedoch nicht nur für Gewinnermittler, sondern auch im außerbetrieblichen Bereich anwendbar (§ 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG).⁴ Dies wirft Fragen bezüglich der für die Erhöhung der Grenze normierten Anwendungsbestimmung auf. Da § 2 Abs 5 EStG im außerbetrieblichen Bereich keine Anwendung findet, bestehen für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte beziehen, keine Wirtschaftsjahre. Dementsprechend kann man uE argumentieren, dass die höhere Betragsgrenze in diesen Fällen dem Wortlaut nach schon mit Ablauf des Tages der Kundmachung des StRefG 2020 im BGBl gilt.⁵

2. Betriebliche Einkünfte

2.1. Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs 3a EStG)

Das StRefG 2020 sieht in Ergänzung zu den schon bisher bestehenden Pauschalierungen im neu eingefügten § 17 Abs 3a EStG eine antragsgebundene Pauschalierungsmöglichkeit für Kleinunternehmer im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit (§ 22 EStG) oder Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) vor. Generell vom Anwendungsbereich ausgenommen sind Gesellschafter-Geschäftsführer, Aufsichtsratsmitglieder sowie Stiftungsvorstände (§ 17 Abs 3a Z 1 EStG). Die Inanspruchnahme der Pauschalierung kann auch erfolgen, wenn der Steuerpflichtige auf die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung verzichtet.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist, dass der Umsatz des betreffenden Jahres korrespondierend zur Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht mehr als 35.000 € betragen hat. Vereinfachend wird dabei an die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG angeknüpft. Allfällige Umsätze, die im Ausland erzielt werden, sind dabei zu berücksichtigen, nicht aber Umsätze aus Entnahmen. In Abweichung zur Kleinunternehmergrenze sind je-

⁴ Vgl IA 984/A 26. GP 38.

⁵ Zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Beitrags ist die Kundmachung im BGBl noch nicht erfolgt. Sie wird für Mitte Oktober erwartet.



doch nur jene Umsätze maßgeblich, die nach § 17 Abs 3a EStG pauschalierungsfähig sind. Daher bleiben bspw Vermietungseinkünfte, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, außer Acht. Ein einmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze um maximal 5.000 € ist unschädlich (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG). Bei Vorhandensein mehrerer der Kleinunternehmer-Pauschalierung zugänglicher Betriebe ist diese anwendbar, wenn die Summe der Umsätze aller Betriebe die Höchstgrenze von 35.000 € nicht übersteigt. Hat ein Steuerpflichtiger daher zwei Betriebe, deren Umsätze insgesamt zB 22.000 € betragen, und erzielt er gleichzeitig Vermietungsumsätze iHv zB 30.000 € ist die Pauschalierung anwendbar. Dabei kann der Steuerpflichtige für jeden einzelnen Betrieb wählen, ob er von der Kleinunternehmer-Pauschalierung Gebrauch machen will.⁶

Die Kleinunternehmer-Pauschalierung erfasst nur Betriebsausgaben. Die Betriebseinnahmen sind daher in jedem Fall in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Dabei wird ebenfalls auf die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG abgestellt (§ 17 Abs 3a Z 3 EStG). Ob die Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder steuerfrei sind, ist nicht relevant. Betriebseinnahmen, die keine Umsätze darstellen, bleiben außer Betracht (zB Schadenersatz oder Versicherungsschädigungen). Dies gilt auch für Umsätze, die gem § 4 Abs 3 EStG keine Betriebseinnahmen darstellen (insb durchlaufende Posten).⁷

Der Betriebsausgabenpauschalsatz beträgt grundsätzlich 45 %. Davon abweichend sind bei Dienstleistungsbetrieben lediglich 20 % pauschal absetzbar (§ 17 Abs 3a Z 4 EStG), da diese im Normalfall eine geringere Kostenbelastung im Verhältnis zum Umsatz aufweisen.⁸ Die branchenbezogene Einstufung erfolgt dabei im Verordnungsweg (§ 17 Abs 3a Z 5 EStG). Liegt ein Mischbetrieb vor, ist auf den höheren Umsatz innerhalb des Betriebes abzustellen.⁹

Da Entnahmen von Anlagegütern nicht zu berücksichtigen sind, ist vorgesehen, dass § 6 Z 4 EStG nicht zur Anwendung kommt (§ 17 Abs 3a Z 6 EStG). Dadurch tritt bei einer Entnahme der Teilwert nicht an die Stelle der Anschaffungskosten. Die bei der Entnahme nicht aufgedeckten betrieblichen stillen Reserven bleiben so grundsätzlich weiterhin steuerhängig. Die Regelung wird jedoch nur in jenen Fällen steuerlich relevant sein, in denen werthaltiges Anlagevermögen entnommen wird, dessen spätere Veräußerung unter die §§ 27, 30 oder 31 EStG innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr subsumiert werden kann.

Neben der Pauschalierung können noch einige weitere Ausgaben abgesetzt werden. Dazu gehören die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Kranken-, Unfall-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung (§ 4 Abs 4 Z 1 lit a EStG), die Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen (§ 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG) sowie an eine betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbei-

träge (§ 4 Abs 4 Z 1 lit c EStG). Darüber hinaus ist ein Abzug von weiteren Betriebsausgaben nicht zulässig. Der Grundfreibetrag steht jedoch nach § 10 Abs 1 Z 6 EStG auch bei Inanspruchnahme der neuen Kleinunternehmer-Pauschalierung zu.

Im Falle der Ausübung einer pauschalierungsfähigen Tätigkeit im Rahmen einer Mitunternehmerschaft soll die Pauschalierung einheitlich für die gesamte Mitunternehmerschaft gelten (§ 17 Abs 3a Z 7 EStG). Dementsprechend ist in Bezug auf die Höchstgrenze von 35.000 € nicht auf die individuellen Umsätze der einzelnen Mitunternehmer, sondern auf den gesamten, von der Mitunternehmerschaft erzielten Umsatz abzustellen. Dieser darf für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmer-Pauschalierung max 35.000 € betragen. Da die individuellen Umsätze der einzelnen Mitunternehmer dadurch ausgeblendet werden, ist die Pauschalierung nur anwendbar, wenn keiner der Mitunternehmer außerhalb der Mitunternehmerschaft von der Pauschalierung Gebrauch macht. Der nach der Kleinunternehmer-Pauschalierung für die Mitunternehmerschaft einheitlich ermittelte Gewinn (Betriebseinnahmen abzüglich des anwendbaren Betriebsausgabenpauschales) ist auf die Beteiligten anteilig aufzuteilen. Sozialversicherungsbeiträge iSd § 4 Abs 4 Z 1 EStG stellen Sonderbetriebsausgaben des jeweiligen Mitunternehmers dar und sind beim Betroffenen in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen. Danach erfolgt der Abzug des Gewinnfreibetrages.

**Beispiel:¹⁰**

Die ABC-OG, an der A, B und C jeweils zu einem Drittel beteiligt sind, erzielt Umsätze von 30.000 €. A ist für die OG als Geschäftsführer tätig und erzielt daraus Einkünfte von 10.000 €. Dafür entfällt eine Sozialversicherung (AN-Anteil) von 2.500 €. Der Gewinn ist wie folgt zu ermitteln:

	ABC-OG	A	B	C
Umsatz	30.000			
Gewinn nach Abzug des BA-Pauschales (45 %)	16.500	5.500	5.500	5.500
Sonderbetriebs-einnahme		10.000		
Sonderbetriebsausgabe		2.500		
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	24.000	13.000	5.500	5.500
Gewinnfreibetrag (13 %)	3.120	1.690	715	715
Gewinn	20.880	11.310	4.785	4.785

Um einen jährlichen Wechsel der Gewinnermittlungsart auszuschließen, ist wie bei anderen Pauschalierungen vorgesehen, dass nach einem freiwilligen Abgehen von der Kleinunternehmer-Pauschalierung eine neuerliche Inanspruchnahme frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig ist (§ 17 Abs 3a Z 9 EStG). Die Kleinunternehmer-Pauschalierung soll pri-

⁶ Vgl IA 984/A 26. GP 39.

⁷ Vgl IA 984/A 26. GP 39.

⁸ Vgl IA 984/A 26. GP 39.

⁹ Vgl IA 984/A 26. GP 40.

¹⁰ Vgl IA 984/A 26. GP 40.



mär im Weg einer (vereinfachten) elektronischen Steuererklärung geltend gemacht werden können. Dem Steuerpflichtigen sollen dabei die notwendigen Eintragungsfelder (Umsatz, Branche, Sozialversicherungsbeiträge sowie Sonderbetriebseinnahmen- und ausgaben) elektronisch angeboten werden. Durch die Anpassung an die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze wird gewährleistet, dass weder eine Umsatzsteuer- noch eine vollumfängliche Einkommensteuererklärung abgegeben werden muss.

Da ein Wareneingangsbuch und ein Anlagenverzeichnis bei der Inanspruchnahme der Kleinunternehmer-Pauschalierung nicht erforderlich sind, entfällt die entsprechende Verpflichtung (§ 17 Abs 3a Z 8 EStG). Die Kleinunternehmer-Pauschalierung soll gem § 124b Z 343 EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anwendbar sein.

2.2. Einkünfte aus übrigem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 21 Abs 1 Z 5 EStG)

Aktuell kann es aufgrund der taxativen Aufzählung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten in § 21 Abs 1 EStG im Bereich der Tierzucht und -haltung in vereinzelt Fällen dazu kommen, dass die Verwendung von Vermögen, welches nach dem Bewertungsgesetz als land- und forstwirtschaftliches Vermögen eingestuft ist, steuerrechtlich dennoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG führt.¹¹

Um dies künftig zu vermeiden, wurde in § 21 Abs 1 Z 5 EStG ein Auffangtatbestand eingefügt, der die Zuordnung von Einkünften aus der Zucht und/oder dem Halten von Tieren unter Verwendung von bewertungsrechtlich land- und forstwirtschaftlichem Vermögen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG sicherstellt. Die Regelung ist gem § 124b Z 343 EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anwendbar.

2.3. Ärztliche Vertretungstätigkeiten (§ 22 Abs 1 lit b EStG idF StRefG 2020)

Bisher war strittig, ob Vertretungsärzte steuerrechtlich als Dienstnehmer gem § 47 Abs 2 EStG oder als selbstständige Ärzte anzusehen sind.¹² Nunmehr wurde in § 22 Abs 1 lit b EStG idF StRefG 2020 normiert, dass Einkünfte aus einer ärztlichen Vertretungstätigkeit, die gem § 2 Abs 2a Z 3 FSVG eine Pflichtversicherung in der Unfall- und Pensionsversicherung nach dem FSVG begründen, auch steuerrechtlich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit darstellen. Die Regelung im FSVG bezieht sich dabei auf § 47a ÄrzteG, wonach Vertretungsärzte freiberuflich tätig sind, wenn sie überwiegend, also zu mehr als 50 %, nicht gleichzeitig

mit dem Ordinationsinhaber ärztlich tätig werden. Die Änderung ist ab Kundmachung des StRefG 2020 im BGBl anwendbar.

3. Kapitaleinkünfte

3.1. Freigrenze für Kapitaleinkünfte aus Agrargemeinschaften (§ 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG idF StRefG 2020)

Bereits nach derzeitiger Verwaltungspraxis sind Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften bis zu 2.000 € steuerfrei (Freigrenze), da diesen Ausschüttungen vielfach in gleicher Höhe Ausgaben gegenüberstehen.¹³ Nunmehr wurde eine solche Freigrenze auch gesetzlich geregelt. Zusätzlich wurde vor dem Hintergrund der klimatischen Veränderungen und der daraus folgenden Schäden, insb in Wirtschaftswäldern, die einen höheren zu leistenden Beitrag seitens der Mitglieder erfordern, bereits ab 1. 10. 2019 die Freigrenze für Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Agrargemeinschaften von derzeit 2.000 € auf 4.000 € erhöht.

Darüber hinaus entfällt in dieser Bestimmung der Verweis auf Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG, da es mit Anfang des Jahres 2019 zu einer Entflechtung der Gesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern kommt, wodurch auch die Grundsatzgesetzgebungskompetenz in Angelegenheiten der Bodenreform entfällt. Die bisherige Rechtslage soll dadurch beibehalten werden.¹⁴

3.2. Wegzugsbesteuerung bei im Privatvermögen gehaltenem Kapitalvermögen (§ 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF StRefG 2020)

Mit dem AbgÄG 2015 wurde das Konzept der Wegzugsbesteuerung dahin gehend verändert, dass das zuvor für alle Steuerpflichtigen geltende Nichtfestsetzungskonzept nur noch für bestimmte Fälle im außerbetrieblichen Bereich anwendbar ist (§ 27 Abs 6 Z 1 EStG). Das Nichtfestsetzungskonzept hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass die Steuer erst bei einer tatsächlichen Veräußerung des Vermögens bzw bei einem sonstigen, in § 27 Abs 6 EStG normierten Ereignis bezahlt werden muss. Dennoch kann es vereinzelt vorteilhafter sein, das Nichtfestsetzungskonzept nicht in Anspruch zu nehmen. Dies gilt bspw im Hinblick auf eine etwaige Liquidation einer Gesellschaft, im Rahmen derer für die Löschung aus dem Firmenbuch eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts vorgelegt werden muss, die erst nach Bezahlung sämtlicher Steuerverbindlichkeiten ausgestellt wird. Auf Wunsch der Praxis wurde daher sowohl für den Wegzug von außerbetrieblichem Kapitalvermögen als auch für Altfälle von wegzugsbedingt entstricktem Betriebsvermögen (Nichtfestsetzung der Steuerschuld nach § 6 Z 6 EStG idF vor AbgÄG 2015) die Möglichkeit geschaffen, einen Antrag auf vorzeitige Festsetzung von weg-

¹¹ Vgl IA 984/A 26. GP 41.

¹² Vgl VwGH 12. 9. 2018, Ra 2017/13/0041; Denk, Können (Vertretungs-)Ärzte steuerliche Dienstnehmer sein? taxlex 2016, 238.

¹³ Vgl EStR 2000 Rz 6218.

¹⁴ Vgl IA 984/A 26. GP 42.



zugsbedingt nicht festgesetzten Steuern zu stellen. Dabei soll der Antrag auf vorzeitige Festsetzung – wie auch die tatsächliche spätere Veräußerung – ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellen. Die Regelung gilt mit Ablauf des Tages der Kundmachung des StRefG 2020 im BGBl.

3.3. Ausschüttungsbefreiung Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (§ 27 Abs 7 EStG idF StRefG 2020)

Die steuerlichen Begünstigungen für die Investoren einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (MiFiG) in § 27 Abs 7 EStG sahen bisher eine Steuerbefreiung für Ausschüttungen an natürliche Personen bis zu einem Nennbetrag von 15.000 € pro Kalenderjahr vor. Diese Begünstigung wurde nun auf 75 % des Ausschüttungsbetrages der MiFiG beschränkt, um den von der Europäischen Kommission gestellten Anforderungen an die Regelung im Hinblick auf die EU-beihilfenrechtlich für deren Inkrafttreten notwendige Nichtuntersagung Rechnung zu tragen. Dementsprechend kann der Investor zukünftig maximal 11.250 € der Ausschüttung einer MiFiG steuerfrei beziehen. Die Grenze ergibt sich aus der Tatsache, dass auch die MiFiG selbst lediglich im – mindestens 75 % des Eigenkapitals betragenden – Finanzierungsbereich steuerliche Begünstigungen gem § 6b KStG 1988 idF MiFiGG 2017 in Anspruch nehmen kann.¹⁵ Da die Europäische Kommission von einer Untersagung der Steuerbegünstigungen für MiFiG abgesehen hat, treten die Änderungen nunmehr gem § 124b Z 326 lit a EStG mit 1. 10. 2019 in Kraft.

4. Immobilien – Grundstückstauschvorgänge in Ausführung eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens (§ 30 Abs 2 Z 4 EStG idF StRefG 2020)

Auch § 30 Abs 2 Z 4 EStG ist von der Entflechtung der Gesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern in den Angelegenheiten der Bodenreform betroffen (siehe 3.1. oben). Aufgrund dieser Änderungen tritt gem Art 151 Abs 63 Z 4 B-VG das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 mit 1. 1. 2020 außer Kraft. An die Stelle des bisherigen Grundsatzgesetzes in § 30 treten die zu dessen Ausführung ergangenen Landesgesetze.

Einkünfte aus Grundstückstauschen in Ausführung eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 waren schon bisher gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG von der Einkommensteuer befreit. Als Folge der oben dargestellten Änderung soll diese Befreiung nunmehr auf die jeweiligen Landesgesetze gestützt werden. Allerdings soll die Steuerbefreiung auch in Zukunft für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten, unabhängig davon, in welchem Bundesland das Grundstück gelegen ist. Um dies zu gewährleisten, soll weiterhin auf die Grundsätze der Vorschriften des Flurverfas-

sungs-Grundsatzgesetzes 1951 abgestellt werden. Im Ergebnis sollen somit auch in Zukunft die derzeit geltenden Voraussetzungen für die Befreiung von Grundstückstauschen in Ausführung von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren gelten.¹⁶

Außerdem wurde klargestellt, dass die Steuerbefreiung nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke anwendbar ist. Die Änderungen sind gem § 124b Z 340 EStG ab 1. 1. 2020 anwendbar.

5. Lohnsteuer

5.1. Sachbezugswerteverordnung (§ 15 Abs 2 Z 2 EStG idF StRefG 2020)

Durch eine Anpassung in § 15 Abs 2 Z 2 EStG soll die Verordnungsermächtigung im Interesse ökologischer Zielsetzungen um eine Befreiung vom Sachbezug für vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Fahrräder und Krafträder mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer erweitert werden. Künftig sollen daher bspw für Motorfahrräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Fahrräder und Selbstbalance-Roller mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb explizite Befreiungen geschaffen werden.¹⁷ Weiters ist zu erwarten, dass die Sachbezugswerteverordnung adaptiert wird.¹⁸ Im Zuge dessen ist eine Anpassung an die Einführung des neuen WLTP (Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure)-Messverfahrens beabsichtigt. Hierdurch kommt es zu einer Erhöhung der ermittelten CO₂-Emissionswerte und somit ggf zu einer Erhöhung des Sachbezuges. Damit es insgesamt zu keiner steuerlichen Mehrbelastung für die Arbeitnehmer kommt, müssen die Grenzwerte des CO₂-Ausstoßes für die Einordnung des Sachbezuges angepasst werden.

5.2. Lohnsteuerabzug für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer auch ohne Lohnsteuer-Betriebsstätte (§ 47 Abs 1 EStG idF AbgÄG 2020)

Aktuell besteht für Arbeitgeber eine Verpflichtung zum Abzug von Lohnsteuer nur dann, wenn sie eine inländische Lohnsteuer-Betriebsstätte unterhalten. Mit der Änderung des § 47 Abs 1 EStG durch das AbgÄG 2020 müssen ab 2020 auch (ausländische) Arbeitgeber ohne inländische Lohnsteuerbetriebsstätte für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer verpflichtend einen Lohnsteuerabzug vornehmen. Zusätzlich wird für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber keine inländische Betriebsstätte unterhalten, die Möglichkeit eines freiwilligen Lohnsteuerabzuges gesetzlich verankert. Betriebliche Pensionskassen waren bereits bisher ohne inländische Betriebsstätte zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.

¹⁵ Vgl IA 984/A 26. GP 42.

¹⁶ Vgl IA 984/A 26. GP 41.

¹⁷ IA 984/A 26. GP 38.

¹⁸ Zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Beitrags wurde die Änderung noch nicht erlassen.



Die Regelung ist gem § 124b Z 346 EStG im Fall der Veranlagung der Einkommensteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anzuwenden. Wird die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt, gilt die Bestimmung erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. 12. 2019 enden.

5.3. Jahressechstel (§ 67 Abs 2 EStG idF StRefG 2020 und § 77 Abs 4a EStG)

Im Falle von starken Bezugsschwankungen (zB durch unterjährige Auszahlung von Prämien, Gehaltsreduktionen oder die Verlagerung von Sonderzahlungen in Monate, in denen mehrere laufende Bezüge anfallen) führte die Hochrechnung des Jahressechstels dazu, dass mehr als ein Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge als sonstiger Bezug mit den festen Steuersätzen besteuert wurden. Das StRefG 2020 sieht vor, dass – ausgenommen in Fällen von Elternkarenz – der Arbeitgeber in einem Kalenderjahr nicht mehr als ein Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge als sonstige Bezüge mit den festen Steuersätzen besteuern darf. Wurde im laufenden Kalenderjahr insgesamt mehr als ein Sechstel der zugeflossenen laufenden Bezüge mit den festen Steuersätzen versteuert, hat der Arbeitgeber bei Auszahlung des letzten laufenden Bezuges im Kalenderjahr die übersteigenden Beträge aufzurollen und den Überhang nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern. Durch den Verweis¹⁹ auf ein Erkenntnis des VwGH²⁰ wird verdeutlicht, dass die Regelung insb auf Fälle der willkürlichen Änderung der Auszahlung (von laufenden oder sonstigen Bezügen) abzielt, durch welche das Jahressechstel unverhältnismäßig erhöht wird. Im Bezug nehmenden VwGH-Erkenntnis wurde eine Jahresprämie statt auf alle Lohnzahlungszeiträume lediglich auf einen zusammenhängenden Teil davon – konkret von Jänner bis Juni – verteilt ausbezahlt. Nach stRsp des VwGH²¹ unterscheiden sich sonstige von laufenden Bezügen sowohl im Rechtstitel als auch durch die tatsächliche Auszahlung.²² Trotz der einschränkenden Gewährung in der ersten Jahreshälfte wurde die Prämie im vorliegenden Fall als laufender Bezug qualifiziert, da das Kriterium für einen sonstigen Bezug hinsichtlich der tatsächlichen Auszahlung nicht erfüllt war. Die Neuregelung soll erstmals für das Kalenderjahr 2020 zur Anwendung kommen.

5.4. Pflichtveranlagung für beschränkt steuerpflichtige Personen (§ 102 Abs 1 Z 2 und 3 EStG idF StRefG 2020)

Beschränkt steuerpflichtige Personen, die gleichzeitig mehrere Dienstverhältnisse in Österreich haben, unterliegen bislang (im

Gegensatz zu unbeschränkt Steuerpflichtigen) nicht der Pflichtveranlagung. Dadurch kann ein Steuervorteil generiert werden: Die Bezüge aus den Dienstverhältnissen im Rahmen der (separaten) Lohnverrechnung werden mit einer niedrigeren Progressionsstufe besteuert als in aggregierter Betrachtung des Einkommens. Daher soll die Pflichtveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige künftig an jene für unbeschränkt steuerpflichtige Personen angeglichen werden. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden derzeit lohnsteuerpflichtige Einkünfte nur auf Antrag veranlagt, wobei – zusätzlich – ein gesonderter Antragsrecht für lohnsteuerpflichtige Einkünfte besteht, die einem Lohnsteuerabzug von 20 % unterliegen. Nunmehr soll es zu einer Pflichtveranlagung in Fällen kommen, in denen daneben noch andere veranlagungspflichtige Einkünfte bezogen wurden, deren Gesamtbetrag 730 € übersteigt. Die Regelung ist gem § 124b Z 344 EStG erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anwendbar.

6. Kinder – Familienbonus Plus (§ 33 Abs 3a Z 4, Abs 10 und Abs 11 EStG idF StRefG 2020)

Die aktuelle Fassung der Bestimmungen zum Familienbonus Plus sieht als Voraussetzung vor, dass eine Lebensgemeinschaft mehr als sechs Monate im Kalenderjahr bestehen muss. Dadurch konnte es bisher bei unterjährigen Trennungen in den ersten sechs Monaten eines Jahres zu dem Härtefall kommen, dass rückwirkend der Anspruch auf den Familienbonus Plus verloren geht. Um dies künftig zu vermeiden, wird in § 33 Abs 3a Z 4 idF StRefG 2020 geregelt, dass die Frist von sechs Monaten nicht gilt, wenn dem nicht die Familienbeihilfe beziehenden Partner in den restlichen Monaten des Kalenderjahres, in denen die Lebensgemeinschaft nicht besteht, der Unterhaltsabsetzbetrag für das Kind zusteht.



Beispiele:²³

Die Steuerpflichtigen A und B haben gemeinsam ein zehnjähriges Kind und leben bis zur Trennung am 25. 5. in einer Lebensgemeinschaft. A bezieht das gesamte Kalenderjahr Familienbeihilfe für das Kind, B zieht am 25. 5. aus der gemeinsamen Wohnung aus und leistet ab Juni den vollen gesetzlichen Unterhalt, weshalb B für sieben Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht. Die Lebensgemeinschaft hat in diesem Kalenderjahr nicht mehr als sechs Monate bestanden. Da B aber für das gesamte restliche Kalenderjahr der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, soll B auch für die ersten fünf Monate den Anspruch auf den Familienbonus Plus nicht verlieren. Der zustehende Familienbonus Plus kann daher entweder von A und B je zur Hälfte beantragt ($12 \times 62,50 = 750$) oder von einem der beiden zur Gänze ($12 \times 125 = 1.500$) beantragt werden.

¹⁹ IA 984/A 26. GP 43f.

²⁰ VwGH 25. 7. 2018, Ro 2017/13/0005.

²¹ Vgl ua VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0097; 20. 2. 2008, 2005/15/0135; 23. 2. 2010, 2008/15/0243.

²² Menhofer, SWK 30/2018, 1313.

²³ Vgl IA 984/A 26. GP 42f.



Die Steuerpflichtigen C und D haben gemeinsam ein zehnjähriges Kind. Am 1. 10. 2019 begründen sie eine Lebensgemeinschaft; von Jänner bis September hat D den Unterhalt für das Kind vollständig geleistet. Die Lebensgemeinschaft hat in diesem Kalenderjahr nicht mehr als sechs Monate bestanden, sodass D kein Familienbonus Plus für die Monate Oktober bis Dezember zustünde. Durch den Wegfall des Erfordernisses der Sechsmonats-Frist für Fälle, in denen in jenen Monaten des Kalenderjahres, in denen die Lebensgemeinschaft nicht besteht, der Unterhalt vollständig gezahlt wurde, kann D auch für diesen Zeitraum einen Familienbonus Plus in Anspruch nehmen. Für Oktober bis Dezember kann der Familienbonus Plus daher entweder von C und D je zur Hälfte ($3 \times 62,50 = 187,5$) oder von einer Person zur Gänze ($3 \times 125 = 375$) in Anspruch genommen werden.

In § 33 Abs 10 und 11 EStG idF StRefG 2020 erfolgte eine Verweisänderung, indem bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes der Verweis um § 33 Abs 3a (Familienbonus Plus) erweitert wird. Die Änderungen gelten gem § 124b Z 345 EStG erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2019 bzw bei Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug oder Festsetzung durch Veranlagung für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. 12. 2018 enden.

Zusätzlich soll in § 84 Abs 5 EStG ergänzend zu § 84 Abs 1 Z 2 EStG, wonach der Lohnzettel alle im amtlichen Formular vorgesehenen, für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten zu enthalten hat, klarstellend ergänzt werden, welche Angaben der Lohnzettel betreffend Familienbonus Plus zu enthalten hat. Die Angaben umfassen die Anzahl, Name, Versicherungsnummer, Geburtsdatum und den Wohnsitzstaat der Kinder, für die ein Familienbonus Plus berücksichtigt wurde, sowie die Monate und die Höhe des berücksichtigten Familienbonus Plus. Dies gilt erstmals für den Lohnzettel 2019.

7. Sonstige Änderungen im EStG

7.1. Pensionen – Steuerpflicht von Pensions-Ausgleichszulagen und Stiftungen nach § 718 Abs 9 ASVG (§ 3 Abs 1 Z 4 lit f EStG idF StRefG 2020 und § 3 Abs 1 Z 36 EStG)

Ab 2020 sind Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen grundsätzlich steuerpflichtig. Steuerfreiheit wird durch die geänderte Befreiungsbestimmung in § 3 Abs 1 Z 4 lit f EStG idF StRefG 2020 nur noch für den Anteil der Richtsatzerhöhung für Kinder bei Gewährung einer Ausgleichszulage gewährt. Mit Ausnahme dieser steuerfreien Beträge erfolgt allerdings eine Besteuerung durch den eingeführten Tatbestand in § 25 Abs 1 Z 3 lit f EStG. Künftig ist keine Gegenrechnung dieser Leistungen im Rahmen der Sozialversicherungs-Rückerstattung vorgesehen.²⁴ Die steuerliche

Mehrbelastung wird sich jedoch aufgrund der niedrigen Höhe der Ausgleichszulage in den überwiegenden Fällen in Grenzen halten.²⁵ Durch diese Maßnahme wird sichergestellt, dass es zu einer weitgehenden Gleichbehandlung von Ausgleichszulagenbeziehern und Personen mit gleich hoher Eigenpension kommt.

Auf Grundlage des § 3 Abs 1 Z 36 EStG sollen künftig Leistungen an die Versicherten von Stiftungen, die im Rahmen der Sozialversicherungs-Organisationsreform aus dem Vermögen der bisherigen Betriebskrankenkassen geschaffen wurden, im Rahmen ihrer gesetzlichen Zwecke von der Einkommensteuer befreit werden.²⁶

7.2. Elektronische Übermittlung (§ 16 Abs 1 Z 6 lit g sowie § 129 Abs 1, Abs 2 Z 4, Abs 5 und Abs 6 Z 1 und 4 EStG idF StRefG 2020)

Im Sinne der Digitalisierung wird mit dem StRefG 2020 gesetzlich klargestellt, dass das Ergebnis des Pendlerrechners, die Erklärung zur Berücksichtigung von Familienbonus Plus sowie Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag dem Arbeitgeber in elektronischer Form übermittelt werden können.

7.3. Entlastung niedriger Einkommen – Sozialversicherungsbeitrags-Rückerstattung sowie Erhöhung des Verkehrsabsetzbetrages und der Pensionsabsetzbeträge (§ 33 Abs 5, 6 und 8 idF StRefG 2020)

Im Rahmen der Steuerreform sollen sowohl Arbeitnehmer als auch Pensionisten entlastet werden. Bei Arbeitnehmern kommt es zu einer Erhöhung der Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen sowie des Verkehrsabsetzbetrages (in Form eines Zuschlags mit Einschleifregelung). Für Arbeitnehmer, denen der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag zusteht, erhöht sich der maximal rückerstattbare Sozialversicherungsbeitrag um bis zu 300 €.²⁷ Pensionisten werden ebenfalls durch eine Erhöhung der Pensionistenabsetzbeträge und der Rückerstattung von SV-Beiträgen entlastet. Diese erhalten im Rahmen der Rückerstattung – statt wie bisher 110 € – maximal 300 €.²⁸ Die Neuregelung tritt zwar 2020 in Kraft, fließen wird das Geld aber erst im Nachhinein – erstmals also 2021.

7.4. Valorisierung der Freibeträge für Menschen mit Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG idF StRefG 2020)

Die Freibeträge für Menschen mit Behinderung in § 35 Abs 3 EStG werden mit dem StRefG 2020 entsprechend dem Wertverlust an die Inflation angepasst.²⁹ Die neuen jährlichen Freibeträge lauten:

²⁵ OV, SWK 28/2019, 1152.

²⁶ AB 10246 BlgNR 26. GP 2.

²⁷ Maximal 50 % der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge.

²⁸ Maximal 75 % der Sozialversicherungsbeiträge.

²⁹ AA-122 26. GP; die Erhöhung um 65 % entspricht dem Wertverlust seit 1988.

²⁴ AB 10246 BlgNR 26. GP 2.



Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	Ein Freibetrag von €
25 % bis 34 %	124
35 % bis 44 %	164
45 % bis 54 %	401
55 % bis 64 %	486
65 % bis 74 %	599
75 % bis 84 %	718
85 % bis 94 %	837
ab 95 %	1.198

7.5. Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG idF StRefG 2020)

§ 107 Abs 2 Z 4 EStG stellt auf Fernwärmeversorgungsunternehmen iSv § 10 Energieförderungsgesetz 1979 ab, welches mit Wirksamkeit ab 2019 aufgehoben wurde. Im Hinblick darauf wurde nunmehr eine eigene Legaldefinition von Fernwärmeversorgungsunternehmen in § 107 Abs 2 Z 4 EStG idF StRefG 2020 aufgenommen, welche sich inhaltlich mit § 10 des aufgehobenen Energieförderungsgesetzes 1979 deckt.

Darüber hinaus soll für den Fall, dass dem Empfänger der Einkünfte die Abzugssteuer gem § 107 Abs 10 EStG ausnahmsweise vorgeschrieben wurde, in § 107 Abs 9 EStG idF StRefG 2020 künftig klargestellt werden, dass bei Entrichtung der Steuer durch den Empfänger ebenfalls Abgeltungswirkung eintritt. Die Änderungen treten gem § 124b Z 340 EStG mit 1. 1. 2020 in Kraft.

7.6. Zuschreibungsrücklage (§ 124b Z 270 lit c EStG idF StRefG 2020)

Um die Umstellung von Einzelwertberichtigungen auf steuerlich möglicherweise nicht anerkannte Pauschalwertberichtigungen bei Kreditinstituten zu erleichtern, kann ein etwaiger Ertrag aus der Auflösung der Einzelwertberichtigungen einer speziellen Zuschreibungsrücklage gem § 124b Z 270 lit c EStG zugeführt werden. Die ursprünglich als Übergangsbestimmung eingeführte Regelung wird auch im StRefG 2020 wieder verlängert. Der Gesetzgeber kündigte jedoch eine umfassende Lösung im Zuge der bevorstehenden Neukodifikation des EStG an.³⁰

³⁰ IA 984/A 26. GP 45.

8. Zusammenfassung

Mit der Verabschiedung der Initiativanträge³¹ am 19. und 20. 9. 2019 wurden ua Bestimmungen im EStG 1988 geändert bzw neu eingeführt, welche sich schwerpunktmäßig auf die Umsetzung von Teilen der im Mai 2019 von der damaligen Bundesregierung im Ministerrat beschlossenen Steuerreform 2020/23 beziehen.

Als positiv für Steuerpflichtige hervorzuheben ist die Verdoppelung der Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 800 € sowie die Einführung einer zusätzlichen Pauschalierungsmöglichkeit für Kleinunternehmer. Insb Letztere ist geeignet, eine vereinfachte Einreichung der Abgabenerklärungen herbeizuführen. Zudem soll die Entlastung geringer Einkommen durch eine erhöhte Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen für Arbeitnehmer und Pensionisten bzw durch eine Erhöhung des Verkehrs- und Pensionistenabsetzbetrages sowie durch die Anpassung der Freibeträge für Behinderte an die Inflation erreicht werden.

³¹ Insb zum Steuerreformgesetz 2020, zum Abgabenänderungsgesetz 2020 sowie zum Pensionsanpassungsgesetz 2020.



Der Autor:

Stefan Frank, MSc ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU sowie Steuerberater bei der PKF Österreicher & Partner GmbH & Co KG in Wien.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan

Foto: privat



Die Autorin:

Franziska Uedl, MSc (WU) ist als Universitätsassistentin an der Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung des Instituts für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien tätig.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Uedl/Franziska

Foto: privat

LexisNexis® Bibliotheksservice – Bibliotheken kompetent beraten!

1030 Wien | Marxergasse 25 | Tel.: +43-1-53452-0 | Fax: +43-1-53452-141