

Vergünstigung gegenüber alter Rechtslage

## Die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016

**Isolierte Ausübungsmöglichkeit für Kapitaleinkünfte der Sondersteuersätze von 25 % bzw 27,5 %!**

VON DR. SEBASTIAN BERGMANN\*)

Das Steuerreformgesetz (StRefG) 2015/2016 hat für Kapitaleinkünfte nicht nur zusätzlich zum vormals einheitlichen 25%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 EStG einen weiteren, hinkünftig im Regelfall zur Anwendung kommenden 27,5%igen Sondersteuersatz eingeführt, sondern auch Neuerungen im Zusammenhang mit der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG gebracht: Diese kann hinkünftig für dem 25%igen Sondersteuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte einerseits und dem 27,5%igen Sondersteuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte andererseits gesondert ausgeübt werden.

### 1. Die Neuregelung im Überblick

Gemäß § 27a Abs 1 EStG idF StRefG 2015/2016<sup>1)</sup> unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs 5 Z 4 EStG) einem besonderen Steuersatz von 25 % bzw in allen anderen Fällen grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 27,5 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung des § 27a Abs 5 EStG anzuwenden ist.

Nach der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG idF StRefG 2015/2016 kann anstelle eines besonderen Steuersatzes gemäß § 27a Abs 1 EStG auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden, wobei die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte ausgeübt werden kann, die dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG unterliegen.

Die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG eröffnet Steuerpflichtigen somit die Möglichkeit, die grundsätzlich von einem besonderen Steuersatz des § 27a Abs 1 EStG erfassten Einkünfte in die Einkommensteuerveranlagung aufzunehmen und solcherart dem allgemeinen Tarif des § 33 EStG zu unterwerfen.<sup>2)</sup> Dies verlangt auch die im Verfassungsrang stehende Bestimmung des § 1 Abs 5 Endbesteuerungsg.<sup>3)</sup>

Gemäß § 124b Z 281 EStG ist § 27a Abs 1 und 5 EStG idF StRefG 2015/2016 ab dem 1. 1. 2016 anzuwenden.

### 2. Isolierte Ausübungsmöglichkeit für Kapitaleinkünfte der Sondersteuersätze von 25 % bzw 27,5 %

Vor dem StRefG 2015/2016 war die antragsgebundene Ausübung der Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche dem vormals einheitlich 25%igen Sondersteuersatz des

\*) Ass.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. MBA ist Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1) BGBl I 2015/118.

2) Vgl EriRV 981 BlgNR 24. GP, 123; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (16. Lfg) § 27a Tz 174.

3) Vgl auch *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (16. Lfg) § 27a Tz 174.

§ 27a Abs 1 EStG unterliegende Einkünfte eines Veranlagungsjahres möglich<sup>4)</sup> und folglich ein „Rosinenpicken“ im Sinne einer bloß auf bestimmte Sondersteuersatz-Kapitaleinkünfte eingeschränkten Optionsausübung unzulässig („Alles-oder-nichts-Prinzip“).<sup>5)</sup>

Seit dem StRefG 2015/2016 dürfte die Regelbesteuerungsoption demgegenüber für die dem 25%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 1 EStG einerseits und die hinsichtlich dem 27,5%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 2 EStG andererseits unterliegenden Kapitaleinkünfte jeweils für sich gesondert ausgeübt werden können. Denn § 27a Abs 5 EStG idF StRefG 2015/2016 ordnet in Singularform an, dass anstelle „*eines besonderen Steuersatzes gemäß Abs. 1*“ auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden und die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte, die „*dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1*“ unterliegen, ausgeübt werden kann. Für den Fall, dass der Gesetzgeber hätte anordnen wollen, dass die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte, die einem beliebigen der beiden besonderen Steuersätze des § 27a Abs 1 EStG unterliegen, einheitlich ausgeübt werden kann, hätte § 27a Abs 5 EStG nämlich in Pluralform dahingehend formuliert werden müssen, dass anstelle „*der besonderen Steuersätze gemäß Abs. 1*“ auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden und die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte, die „*den besonderen Steuersätzen gemäß Abs. 1*“ unterliegen, ausgeübt werden könne.

### **i**

#### **Auf den Punkt gebracht**

Ab 1. 1. 2016 dürfte die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG für dem 25%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 1 EStG unterliegende Kapitaleinkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs 5 Z 4 EStG) einerseits und für alle sonstigen dem 27,5%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 2 EStG unterliegenden Kapitaleinkünfte andererseits gesondert ausgeübt werden können. Für Steuerpflichtige stellt dies eine – womöglich ungewollte<sup>6)</sup> – Vergünstigung der Regelbesteuerungsoption gegenüber jener nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 dar. Die Ausübung der Verlustausgleichsoption des § 97 Abs 2 EStG<sup>7)</sup> erfolgt demgegenüber automatisch sowohl für KEST-pflichtige Kapitaleinkünfte des 25%igen Sondersteuersatzes

---

<sup>4)</sup> Vgl auch Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 27a Rz 48; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 27a Tz 178; EStR 2000, Rz 6227.

<sup>5)</sup> Vgl Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 27a Tz. 178; Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup>, § 27a Rz. 48.

<sup>6)</sup> Die Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/2016 nehmen zum gegenständlichen Problem nicht Stellung, sondern beschränken sich auf Erläuterungen dahingehend, dass „*jene Verweise, die sich derzeit auf ‚den besonderen Steuersatz‘ des § 27a Abs 1 beziehen, sprachlich angepasst und künftig auf einen der beiden besonderen Steuersätze – 25 % oder 27,5 % – bezogen werden*“ sollen (vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 10).

<sup>7)</sup> Nach der Verlustausgleichsoption des § 97 Abs 2 EStG sind auf Antrag die der KEST unterliegenden Kapitaleinkünfte mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG zu veranlagern, womit – nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG – ein Ausgleich zwischen positiven und negativen, einem 25%igen bzw 27,5%igen Sondersteuersatz unterliegenden Einkünften ermöglicht wird (vgl Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 97 Tz 39; EStR 2000, Rz 6226). Der Verlustausgleich des § 97 Abs 2 EStG setzt keine gleichzeitige Ausübung der Option zur Regelbesteuerung voraus (vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 120, 123 f und 130; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 97 Tz 44; EStR 2000, Rz 6226 und 6238) und kann daher unabhängig von der Vorteilhaftigkeit der Anwendung des Regelsteuertarifs ausgeübt werden (vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 130; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 97 Tz 43; EStR 2000, Rz 6226). Der Steuerpflichtige kann die Regelbesteuerungsoption jedoch zusätzlich zur Verlustausgleichsoption ausüben (vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 130; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [16. Lfg] § 97 Tz 44).

als auch für jene des 27,5%igen Sondersteuersatzes. Vor dem StRefG 2015/2016 erübrigte sich bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG eine zusätzliche Ausübung der Verlustausgleichsoption des § 97 Abs 2 EStG, zumal es im Rahmen der Regelbesteuerung ohnehin zu einem Ausgleich sämtlicher positiver wie auch negativer Kapitaleinkünfte kam.<sup>8)</sup> Hinkünftig kann in jenen Fällen, in denen die Regelbesteuerungsoption nicht sowohl für Kapitaleinkünfte, die dem 25%igen Sondersteuersatz unterliegen, als auch für jene, die dem 27,5%igen Sondersteuersatz unterliegen, ausgeübt wird, zusätzlich zur Ausübung der Regelbesteuerungsoption eine Ausübung der Verlustausgleichsoption erforderlich sein, um ein steueroptimales Ergebnis zu gewährleisten.

---

<sup>8)</sup> Vgl Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup>, § 97 Rz 16; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (16. Lfg) § 97 Tz 44.

---

## Sponsorzahlungen als Betriebsausgaben

(B. R.) – Besteht zwischen dem Sponsor und dem gesponserten Fußballverein (Teilnahme an der Meisterschaft der fünfthöchsten Spielklasse; ca 250 Zuschauer pro Spiel) kein schriftlicher Sponsorvertrag, ist dies angesichts der im österreichischen Recht grundsätzlich herrschenden Formfreiheit von Verträgen ohne jede Bedeutung. Der Sponsor hat mehrfach auf das Vorliegen eines mündlichen Sponsorvertrags hingewiesen, der in den Protokollen zur Sitzung der Vereinsleitung auch konkret angesprochen wird. Es trifft auch nicht zu, dass die vom Verein zu erbringenden Werbeleistungen in den Protokollen über die Sitzungen der Vereinsleitung, in denen über die Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin berichtet wird, nur leger umschrieben sind. Im Jahr 2005 hat sich der Verein zur Banden- und Plakatwerbung (drei Werbeschilder Größe fünf Meter mal ein Meter gut sichtbar gegenüber den Zuschauerbereichen angebracht), die vor dem ersten Meisterschaftsspiel hängen musste, und zur Durchsage eines Werbetextes des Sponsors vor und während eines jeden Spiels verpflichtet. Im Jahr 2006 kam das Firmenlogo des Sponsors auf den Spielerdressen und in der Matchzeitung hinzu. Im Jahr 2007 hat sich der Verein weiters dazu verpflichtet, dass die Kampfmannschaft auch alle Freundschaftsspiele mit den Sponsordressen spielen muss. Korrespondierend dazu haben sich auch die Sponsorzahlungen sukzessive erhöht. Im Hinblick darauf scheinen die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Verein hinreichend eindeutig und auch im Vorhinein fixiert, zumal die darüber berichtenden Protokolle zu den Vereinsleitungssitzungen vom Jänner 2005, Jänner 2006 und Jänner 2007 datieren. Es steht dem Betriebsausgabenabzug auch nicht entgegen, dass eine (auf einen marktüblichen Leistungsaustausch ausgerichtete) Vereinbarung auf die Initiative eines Vertragsteiles (bzw hier eines Vereinsmitglieds) zurückzuführen ist (VwGH 1. 9. 2015, 2012/15/0096) (VwGH 1. 9. 2015, 2012/15/0096).

---

## EU-weite Einigung bei Tax Rulings

(BMF) – Die EU-Finanzminister haben am 6. 10. 2015 in Luxemburg eine Einigung über den automatischen Informationsaustausch von Steuervorbescheiden (sogenannte Tax Rulings) erzielt. Eine Rückwirkung gibt es ab 2012 für gültige Bescheide. Nicht mehr gültige Tax Rulings müssen erst ab 2014 ebenfalls noch anderen Staaten mitgeteilt werden. Inkrafttreten wird der Informationsaustausch 2017. Eine Ausnahmeregelung gibt es für Klein- und Mittelbetriebe.