Doch keine Vergünstigung gegenüber alter Rechtslage

Die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG nach dem Abgabenänderungsgesetz 2015

Keine isolierte Ausübungsmöglichkeit für Kapitaleinkünfte der Sondersteuersätze von 25 % bzw 27,5 %!

VON DR. SEBASTIAN BERGMANN*)

In der Fassung des Steuerreformgesetzes (StRefG) 2015/2016 hätte die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG ab 1. 1. 2016 für die dem 25%igen Sondersteuersatz unterliegenden Kapitaleinkünfte einerseits und die dem 27,5%igen Sondersteuersatz unterliegenden Kapitaleinkünfte andererseits gesondert ausgeübt werden können. Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015 hat der Gesetzgeber nunmehr klargestellt, dass eine solche isolierte Ausübung nicht möglich ist.

1. Regelbesteuerungsoption nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016

Gemäß § 27a Abs 1 EStG 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[1]) idF StRefG 2015/2016[2]) hätte anstelle *„eines besonderen Steuersatzes“* gemäß § 27a Abs 1 EStG auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden können, wobei die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte ausübbar gewesen wäre, die *„dem besonderen Steuersatz“* gemäß § 27a Abs 1 EStG unterliegen. Da sich § 27a Abs 5 EStG dabei idF StRefG 2015/2016 der Singularform bediente, hätte die Regelbesteuerungsoption ab 1. 1. 2016 für die dem 25%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 1 EStG einerseits und die dem 27,5%igen Sondersteuersatz des § 27a Abs 1 Z 2 EStG andererseits unterliegenden Kapitaleinkünfte jeweils für sich gesondert ausgeübt werden können.[3])

2. Reaktion des Gesetzgebers im Abgabenänderungsgesetz 2015

Der Gesetzgeber hat zwischenzeitlich mit dem – am 9. 12. 2015 im Plenum des Nationalrats beschlossenen – AbgÄG 2015 auf diesen offenbar unbeabsichtigten Umstand reagiert. Gemäß Art 1 Z 6 lit c AbgÄG 2015[4]) wird in § 27a Abs 5 EStG die Wortfolge *„eines besonderen Steuersatzes“* durch die Wortfolge *„der besonderen Steuersätze“*

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

1) Die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG eröffnet Steuerpflichtigen 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 (vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP 123; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [16. Lfg] § 27a Tz 174). Dies verlangt auch die im Verfassungsrang stehende Bestimmung des § 1 Abs 5 Endbesteuerungsgesetz (vgl auch *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [16. Lfg] § 27a Tz 174).

2) BGBl I 2015/118.

3) Siehe dazu bereits *Bergmann*, Die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, SWK 30/2015, 1359 (1359 ff).

4) Die Bestimmung wurde erst in die Regierungsvorlage zum AbgÄG 2015 (RV 896 BlgNR 25. GP) aufgenommen und war im Ministerialentwurf (159/ME BlgNR 25. GP) noch nicht vorgesehen.

und die Wortfolge *„dem besonderen Steuersatz“* durch die Wortfolge *„einem besonderen Steuersatz“* ersetzt.

§ 27 Abs 5 EStG lautet fortan wie folgt: *„Anstelle der besonderen Steuersätze gemäß Abs. 1 kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). [...] Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.“* Mit dieser Änderung soll ausweislich der ErlRV *„klargestellt werden, dass die Regelbesteuerungsoption ausschließlich für sämtliche Einkünfte, die einem der beiden besonderen Steuersätze des § 27a Abs. 1 unterliegen, einheitlich ausgeübt werden kann“*.[5])

Auf den Punkt gebracht

Ein „Rosinen-Picken“ im Sinne einer bloß auf bestimmte Sondersteuersatz-Kapitaleinkünfte eingeschränkten Optionsausübung ist nicht möglich (*„Alles-oder-nichts-Prinzip“*).[6]) Die Neufassung des § 27 Abs 5 EStG durch das AbgÄG 2015 ist ab 1. 1. 2016 anzuwenden (§ 124b Z 303 EStG).

[5]) ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 7.
[6]) Vgl in diesem Sinne bereits zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [16. Lfg] § 27a Tz 178; Jakom/*Marschner*, EStG[8] (2015) § 27a Rz 48.

Kinderbetreuungskosten: Anforderungen an die Qualifikation der Betreuungsperson

„Oma-Kurse“ sind nach Auffassung des VwGH nicht ausreichend

(*B. R.*) – Gemäß § 34 Abs 9 EStG gelten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern ua dann als außergewöhnliche Belastung, wenn die Betreuung 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, erfolgt.

Nach den Gesetzesmaterialien sollen durch diese Regelung Eltern durch die Absetzbarkeit von Betreuungskosten entlastet werden, es wird aber auch insoweit auf das Kindeswohl Bedacht genommen, indem nur bestimmte qualifizierte Betreuungsleistungen gefördert werden. Kindern soll eine Betreuung zukommen, bei der anzunehmen ist, dass sie pädagogischen Erfordernissen entspricht. Die Betreuung kann dabei auch außerhalb institutioneller Einrichtungen erfolgen, im Hinblick auf das Kindeswohl wird aber auch hier auf die pädagogische Qualifikation abgestellt.

Im Hinblick auf den Zweck der Gesetzesbestimmung des § 34 Abs 9 Z 3 EStG 1988 (steuerliche Förderung der Eltern unter entsprechender Berücksichtigung des Kindeswohls) ist der Begriff der pädagogisch ausgebildeten Person so auszulegen, dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, wie sie bei Tagesmüttern- und -vätern verlangt wird (VwGH 30. 9. 2015, 2012/15/0211, zu einer Au-pair-Kraft).

Anmerkung: *Der VwGH folgt damit der Entscheidung des UFS vom 11. 10. 2011, RV/1801-W/11 (siehe dazu Wanke/Borgmann, UFSjournal 2011, 385; Renner, BFGjournal 2015, 178; Lachmayer, SWK 27/2015, 1217).*

Jene Anforderungen, wie sie die LStR 2002, Rz 884, vorsehen (Nachweis einer Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von acht Stunden bzw bei Betreuungspersonen vom vollendeten 16. Lebensjahr bis zum vollendeten 21. Lebensjahr im Mindestausmaß von 16 Stunden), sind somit nicht ausreichend.