

Inhaltsverzeichnis

- Immobilienertragsteuer – Aufgabe des Hauptwohnsitzes als zwingende Voraussetzung
- Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers bei einer angestellten Produktmanagerin
- Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen aus Stock Option Programmen
- Eine der ausländischen Betriebsstätte zugeordnete (ausländische) Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung
- BFG zur Werbeabgabepflicht von „Huckepackwerbung“ an personalisierte Adressaten
- Beschränkung maximal abzugsfähiger ausländischer Sozialversicherungsbeiträge?

Immobilien­ertragsteuer – Aufgabe des Hauptwohnsitzes als zwingende Voraussetzung

Eine bedeutsame **Ausnahme** von der Besteuerung im Rahmen der **Immobilien­ertragsteuer** liegt dann vor, wenn die so genannte **Hauptwohnsitzbefreiung** geltend gemacht werden kann. So ist der **Veräußerungserlös** aus Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen samt Grund und Boden **steuerfrei**, wenn das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung von der Anschaffung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung **für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient hat und der **Hauptwohnsitz aufgegeben** wird. Gleiches gilt, wenn der Hauptwohnsitz aufgegeben wird und das Objekt **innerhalb der letzten zehn Jahre** vor der Veräußerung **mindestens fünf Jahre durchgehend** als Hauptwohnsitz gedient hat. Hinsichtlich der zeitlichen Nähe zwischen Veräußerung und Aufgabe (dieses) Hauptwohnsitzes gilt eine **Toleranzfrist von 1 Jahr ab Kaufvertragsdatum**.

Das **BFG** hatte sich (GZ RV/7104377/2017 vom 21.2.2019) mit dem Fall auseinanderzusetzen, in dem eine **Wohnung** aufgrund finanzieller Schwierigkeiten **veräußert** werden musste und die Steuerpflichtige die **Wohnung** vom Käufer **in Folge zurückmietete**, um weiterhin in der Wohnung bleiben zu können. Demnach war sowohl vor als auch nach der Veräußerung der **Hauptwohnsitz in dieser Wohnung**. Die von ihr geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung wurde vom Finanzamt allerdings nicht anerkannt. Im Zuge der Entscheidungsfindung betonte das BFG, dass der **Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung** darin besteht, dass der **Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes** zur Verfügung steht. Dies deshalb, da **regelmäßig** mit der Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes, zusammen mit dessen Verlegung, **hohe finanzielle Aufwendungen** verbunden sind, wie etwa der **Erwerb** selbst oder auch die Ausstattung (auch bei der Einrichtung einer neu angemieteten Wohnung).

Ein solches **Finanzierungserfordernis** besteht gerade dann **nicht**, wenn eine **Wohnung** unmittelbar **nach der Veräußerung** im Rahmen eines **Mietverhältnisses weiterbenutzt** wird. Das BFG ging davon aus, dass **im konkreten Fall** nämlich keine höheren Belastungen durch Erwerb von Eigentum bzw. Ausstattung einer neuen Mietwohnung entstanden, sondern dass **beabsichtigt** wurde, die durch den Verkauf der Eigentumswohnung **freiwerdenden Mittel für andere Zwecke verwenden** zu können (beispielsweise zur Entschuldung von auf der Liegenschaft befindlichen Lasten). Im Endeffekt ist die **Hauptwohnsitzbefreiung** bei Weiterbenutzung der veräußerten Wohnung (als Hauptwohnsitz) nicht anwendbar – daran ändert auch nichts, dass die Hauptwohnsitzbefreiung im Falle der Veräußerung und nachgehender Nutzung als Nebenwohnsitz zur Anwendung kommen würde. Ob der **Verfassungsgerichtshof** den von der Steuerpflichtigen ins Treffen geführten **Verstoß gegen** den

Gleichheitsgrundsatz teilt und somit eine Befreiung von der Immobilienertragsteuer trotz Beibehaltung des Hauptwohnsitzes ermöglicht, bleibt allerdings **abzuwarten**.

Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers bei einer angestellten Produktmanagerin

Die **steuerliche Abzugsfähigkeit** von **in der Wohnung** gelegenen **Arbeitszimmern** ist generell und vor allem bei Dienstnehmern nur unter **sehr restriktiven Voraussetzungen** möglich. Schließlich muss das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit** bilden. Einen solchen Fall, bei welchem diese Vorgaben letztlich zugetroffen haben, hatte das **BFG** (GZ RV/7100104/2014 vom 2.1.2019) dieses Jahr zu entscheiden. Eine **angestellte Produktmanagerin**, die für die Entwicklung, Herstellung und Einführung neuer Produkte für Implantate in der Gefäß- und Herzchirurgie zuständig ist, führte ihre Arbeiten im Arbeitszimmer in ihrer Wohnung durch. Maßgeblich ist dabei auch, dass **seitens des Arbeitgebers kein Büro** bereitgestellt wurde. Die Arbeiten bestanden in Tätigkeiten, die typischerweise in einem Arbeitszimmer durchgeführt werden können wie z.B. das Abhalten von Telefonkonferenzen, Erstellen von Unterlagen (Verkaufsstrategien, Marktanalysen) oder Literaturstudium.

Zu den **Tätigkeiten** zählten aber **auch** der Besuch von Kongressen sowie **Dienstreisen zu Niederlassungen** des Arbeitgebers und zur **außerhalb Österreichs** gelegenen **Hauptniederlassung**. Derartige berufliche **Aktivitäten**, die sich **außerhalb des Arbeitszimmers** abspielten, sind nach Ansicht des BFG **nicht schädlich**, wenn zumindest **mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Arbeitszimmer erledigt** wird. Im konkreten Fall konnte ein Verhältnis von **85% (Arbeitszimmer)** zu 15% (außerhalb des Arbeitszimmers) **glaubhaft gemacht** werden, sodass die **Kosten des Arbeitszimmers** als **steuerliche Werbungskosten** anerkannt wurden.

Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen aus Stock Option Programmen

Stock Option Programme als **Vergütungsbestandteil** von Führungskräften und Mitarbeitern stellen einen beliebten Anreiz für eine langfristige Unternehmensorientierung dar und **binden** die **Mitarbeiter** an den **Shareholder Value des Unternehmens**. Über **Aktioptionen** erhalten Mitarbeiter das **Recht**, zu einem bestimmten Preis und nach Ablauf einer Wartezeit („Erdienungszeitraum“) eine vorher definierte Anzahl von **Aktien** des Unternehmens zu **erwerben**. Die Mitarbeiter können somit von einer längerfristigen Wertsteigerung des Unternehmens profitieren. Da diese Stock Option Programme **auch fiktiv** ausgegeben werden können, sind solche Mitarbeitermotivationsprogramme längst nicht mehr nur bei (großen) Aktiengesellschaften ein Thema, sondern vermehrt **auch bei Start-Ups** im Einsatz.

In der **Bilanz** des Unternehmens werden derartige Mitarbeitermotivationsprogramme gemäß **AFRAC-Stellungnahme 3** ähnlich wie in IFRS 2 behandelt. Demnach sollte **unternehmensrechtlich** bereits im **Erdienungszeitraum** ein **Aufwand** in **jährlich gleichen Raten** angesetzt werden. Fraglich vor dem **VwGH** (GZ Ro 2017/15/0037 vom 31.1.2019) war nun, ob aufgrund des **Maßgeblichkeitsprinzips** diese Vorgehensweise **auch** für die **Abzugsfähigkeit** der Ausgaben im **Steuerrecht** ihre **Gültigkeit** hat.

Der VwGH hatte in dem konkreten Fall **zwei unterschiedliche Modelle** zur Einräumung von Stock Options zu beurteilen. Im ersten Modell wurde das **Grundkapital** durch **Ausgabe neuer Aktien erhöht**, um den Arbeitnehmern eine entsprechende Option zum Kauf der neuen Aktien einzuräumen. Der VwGH folgte hier im Ergebnis der **Meinung des BMF** und sah auf der Ebene der **optionsgewährenden Gesellschaft keinen Vermögensabfluss** gegeben. Durch den **Verwässerungseffekt** hätten im Gegensatz zur Gesellschaft die **Altaktionäre** den **Aufwand** zu tragen. Da dies aus der Sicht der Gesellschaft einen „**Drittaufwand**“ darstelle, sei eine **Abzugsfähigkeit** des Aufwands für **steuerliche Zwecke nicht gegeben**.

In einem **zweiten Modell** ermächtigten die Aktionäre die **Gesellschaft, eigene Anteile über die Börse anzukaufen**, um den Arbeitnehmern ein entsprechendes **Optionsrecht** zum Kauf dieser Aktien einzuräumen. Laut Gerichtshof stellen diese (eigenen) **Aktien** zunächst **steuerlich ein zu aktivierendes Wirtschaftsgut dar**, wobei der Verkauf unter den Anschaffungskosten zu einem steuerlichen Verlust führen kann. Folglich ist dieser Verlust aber erst **im Jahr der tatsächlichen Ausübung** zu berücksichtigen und **nicht** schon im **Erdienungszeitraum**. Eine **steuerlich anerkannte Rückstellung** für ungewisse Verbindlichkeiten ist **nicht denkbar**, da im vorliegenden Fall durch die laufend zu erbringende Arbeitsleistung kein Belastungsüberhang aus Sicht der Gesellschaft gegeben ist.

Im Ergebnis **folgte** der **VwGH** in Bezug auf Einräumung von Stock Options an Mitarbeiter also **nicht** den **heimischen Bilanzierungsstandards**. Die Einräumung mittels Optionsrecht von jungen Aktien ist eine **gesellschaftsrechtlich** veranlasste **Maßnahme**, die zu **keinem steuerlichen Aufwand der Gesellschaft** führt. Bei **zugekauften eigenen Aktien** ist die **Betriebsausgabe steuerlich** erst möglich, wenn die **Option** von den Mitarbeitern **ausgeübt** wird. Eine steuerlich anerkannte Rückstellungsbildung ist nicht möglich.

Eine der ausländischen Betriebsstätte zugeordnete (ausländische) Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung

Eine Entscheidung des **BFG** (GZ RV/3100525/2015 vom 26.2.2019) kommt zu dem Ergebnis, dass eine **internationale Schachtelbeteiligung auch dann** vorliegen kann, **wenn** diese **Beteiligung einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet** ist. Im konkreten Fall bestanden Auffassungsunterschiede darüber, ob eine **Teilwertabschreibung** auf eine der ausländischen Betriebsstätte (Italien) zugeordnete Beteiligung an einer anderen italienischen Kapitalgesellschaft über 7 Jahre verteilt in Österreich geltend **gemacht** werden kann **oder** als **Abschreibung** auf eine **internationale Schachtelbeteiligung nicht steuerwirksam** ist, wenn **keine Option zur Steuerpflicht** abgegeben wurde. Weil im Anlassfall keine Option zur Steuerpflicht abgegeben wurde, konnte die **Teilwertabschreibung** letztlich **nicht steuerwirksam** geltend gemacht werden.

Das **BFG** begründete dabei seine Sichtweise **für** das Vorliegen einer **internationalen Schachtelbeteiligung** wie folgt:

- Es liegen die **formalen Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung** vor (10%ige Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, Beteiligung seit mehr als einem Jahr).
- Auch wenn Italien die laufenden Einkünfte der Betriebsstätte besteuern darf, wird Österreich aufgrund der im DBA vorgesehenen Methode (**Anrechnungsmethode**) das Besteuerungsrecht an den Einkünften der in Italien gelegenen Betriebsstätte nicht entzogen.

- Die Bestimmungen des § 2 Abs. 8 EStG (bei der Berechnung der Steuer zu berücksichtigende ausländische Einkünfte) enthalten **keine Fiktion**, nach der die **ausländische Betriebsstätte** einschließlich der ihr zugeordneten Beteiligung **als im Inland gelegen zu behandeln** ist.
- Die Regelungen zu **internationalen Schachtelbeteiligungen** erfordern es nicht, dass die ihr zugeordnete **Beteiligung in einem anderen Land als die Betriebsstätte** selbst liegen muss. Aus österreichischer Sicht ist nur **relevant**, dass es sich bei der **Beteiligung** um eine **ausländische Kapitalgesellschaft** handelt.

Durch die BFG-Entscheidung wurde somit **klargestellt**, dass die Regelungen für **internationale Schachtelbeteiligungen auch für qualifizierte Auslandsbeteiligungen**, welche über eine **ausländische Betriebsstätte** gehalten werden, bei Bestehen eines DBA mit Anrechnungsmethode **anzuwenden** sind.

BFG zur Werbeabgabepflicht von „Huckepackwerbung“ an personalisierte Adressaten

Bei „Huckepackwerbung“ hängt sich eine Werbekampagne an eine **bereits laufende Vermarktungsaktion** an und verursacht dadurch keine oder zumindest **deutlich geringere Kosten**. Im vor dem BFG gelandeten Fall wurden **Werbeprospekte und Kataloge anderer Unternehmen** den **Produktlieferungen** an die (privaten) **Endkunden** in der Hoffnung beigelegt, diese dadurch zum Erwerb weiterer Produkte von anderen Firmen zu animieren. Für die Beigabe dieser Werbematerialien verrechnete das ausliefernde Unternehmen an konzernfremde Unternehmen ein **Entgelt** während konzernzugehörigen Unternehmen die Beigabe ihrer Werbematerialien unentgeltlich ermöglicht wurde.

Im Verfahren vor dem BFG (GZ RV/1100555/2016 vom 2.1.2019) waren unter anderem folgende Fragen zu klären, die auch über den konkreten Fall hinaus für die Beurteilung bzw. die Auslegung des **Werbeabgabegesetzes** von Bedeutung sind:

- Fällt die Beilage von Werbematerialien zu gelieferten Paketen unter die **Werbeabgabepflicht**?
- Sind Werbeleistungen nur dann steuerpflichtig, wenn diese an einen **unbekannten Personenkreis** erbracht werden (und nicht in Form adressierter Zusendungen erfolgen)?
- Sind gegenüber **konzernzugehörigen Unternehmen** erbrachte Werbeleistungen als **nicht steuerbare** Eigenwerbung zu sehen?

Das BFG führte dazu in seiner Entscheidung zunächst aus, dass **beigelegte Werbematerialien** selbst **Druckwerke** im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz darstellen und damit der **Vorgang grundsätzlich abgabepflichtig** ist. Die in der **Literaturmeinung** zum Teil vertretene Ansicht, dass nur Werbeleistungen, die an einen **unbekannten Personenkreis** erbracht würden, der **Werbeabgabepflicht** unterliegen, teilte das BFG nicht. Auch bei **persönlich adressierter Direktwerbung** kommt es zur **Werbeabgabepflicht**, wenn diese Direktwerbung für einen **größeren Personenkreis** (mehr als 50 Personen) **bestimmt** ist. Ob dieser Personenkreis dem Werbeleister bekannt oder unbekannt ist, bleibt somit ohne Bedeutung.

Spannend ist in diesem Zusammenhang aber, dass das BFG in diesem Punkt die Möglichkeit einer ordentlichen **Revision beim VwGH zugelassen** hat. Somit kann es in einem allenfalls vor dem Höchstgericht fortgesetzten Verfahren nochmals zur (abschließenden) Beurteilung kommen, ob **nur** an einen **unbekannten Personenkreis gehende Werbung** der **Werbeabgabe** unterliegt und damit

personalisierte Werbung, unabhängig von der Größe des Empfängerkreises, immer von der **Abgabepflicht ausgenommen** wäre.

In Hinblick auf die **unentgeltlich an konzernzugehörige Unternehmen** erbrachten Werbeleistungen bestätigte das BFG die bestehende Rechtsprechung, wonach diese als **Eigenwerbung** zu qualifizieren sind und daher **nicht** der **Werbeabgabepflicht** unterliegen.

Beschränkung maximal abzugsfähiger ausländischer Sozialversicherungsbeiträge?

Der **Verwaltungsgerichtshof** hatte sich (GZ Ra 2017/13/0042 vom 21.11.2018) mit dem Fall zu beschäftigen, in dem ein **deutscher Arbeitnehmer** nach Österreich entsendet wurde und hier aufgrund seiner Ansässigkeit die **unbeschränkte Steuerpflicht** begründete. Da er jedoch weiterhin im **deutschen Sozialversicherungssystem** verankert blieb, machte er in seiner (österreichischen) **Einkommensteuererklärung ausländische „Pflichtversicherungsbeiträge“** als **Werbungskosten** geltend. Wenngleich die **steuerliche Abzugsfähigkeit** als Werbungskosten grundsätzlich anerkannt wurde, so stand die Berücksichtigung **der Höhe nach** in Zweifel. Das **Finanzamt** erkannte nämlich die Werbungskosten **maximal** in Form des **Höchstbetrags** nach dem **ASVG** an, während der Arbeitnehmer den höheren **Höchstbetrag** nach **deutschem Sozialversicherungsrecht** berücksichtigen wollte.

Beiträge des Versicherten zur **Pflichtversicherung** in der **gesetzlichen Sozialversicherung** stellen **Werbungskosten** dar und sind auch dadurch gekennzeichnet, dass sich der Versicherte der **Entrichtung dieser Beiträge** dem Grunde und der Höhe nach **nicht entziehen** kann. Ein unbeschränkter Abzug als Werbungskosten gilt auch bei **Beiträgen** zu einer **ausländischen Pflichtversicherung**, wenn diese einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Allerdings ist der gesetzlichen Bestimmung auch zu entnehmen, dass die **ausländischen Sozialversicherungsbeiträge** nur **insoweit abzugsfähig** sind, als sie „der Höhe nach insgesamt **Pflichtbeiträgen** in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen“.

Wenngleich der reine Wortlaut mehrere Interpretationen zuließe – etwa auch, dass auf die **Pflichtbeiträge** in der gesetzlichen Sozialversicherung **jener Rechtsordnung** Bezug zu nehmen ist, aus der sich die **ausländische gesetzliche Versicherungspflicht** ergibt - so stellte der VwGH klar, dass die **Beschränkung** ausländischer Sozialversicherungsbeiträge dem **Sinn und Zweck** nach auf die **Höchstbeiträge** in der **gesetzlichen österreichischen Sozialversicherung abzielt**. Höhere (ausländische) Beiträge, die auch regelmäßig zur Abdeckung **umfassenderer Leistungen** anfallen, sollen hingegen **nicht** als Werbungskosten **abzugsfähig** sein. Dadurch ist auch eine Gleichstellung mit den im Inland entrichteten Sozialversicherungsbeiträgen und vergüteten Leistungen gewährleistet.