



Seiwald & Kuhar

Wirtschaftstreuhänder | Steuerberater

KlientenInfo

Aktuell und kompetent

JULI 2019

IMMOBILIENERTRAGSTEUER – AUFGABE DES HAUPTWOHNSITZES ALS ZWINGENDE VORAUSSETZUNG

Aus dem Inhalt



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

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



Seiwald & Kuhar

Wirtschaftstreuhänder | Steuerberater

Bahnhofstraße 1
5400 Hallein

Tel. 06245-76660
Fax 06245-76660-33

office@wt-sk.at
www.wt-sk.at

IMMOBILIENERTRAGSTEUER – AUFGABE DES HAUPTWOHNSITZES ALS ZWINGENDE VORAUSSETZUNG (Fortsetzung von Seite 1)

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**

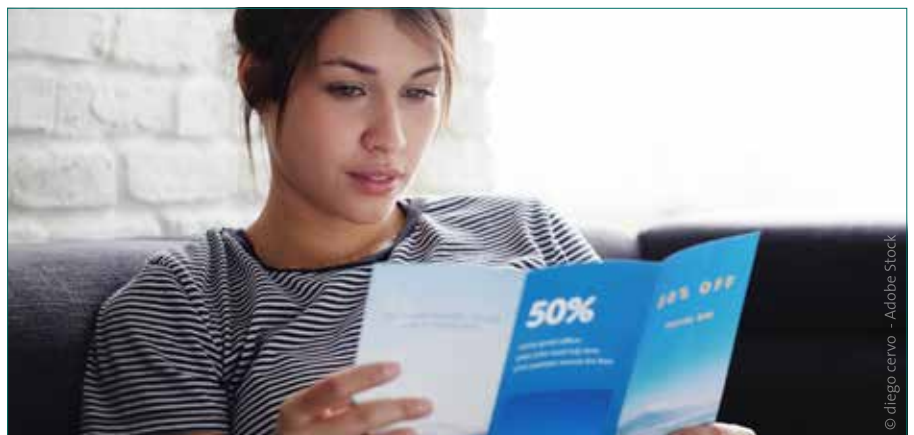
weiterbenutzt wird. Das BFG ging davon aus, dass **im konkreten Fall** nämlich keine höheren Belastungen durch Erwerb von Eigentum bzw. Ausstattung einer neuen Mietwohnung entstanden, sondern dass **beabsichtigt** wurde, die durch den Verkauf der Eigentumswohnung **freiwerdenden Mittel für andere Zwecke 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**.

BFG ZUR WERBEABGABEPFLICHT VON „HUCKEPAKWerbung“ 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/110055/2016 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 Werbe-



leistungen 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.

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 **Aktienoptionen** 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** ermächtigte 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.

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 Unter-

lagen (Verkaufsstrategien, Marktanalysen) oder Literaturstudium.

Zu den **Tätigkeiten** zählten aber **auch** der Besuch von Kongressen sowie **Dienstreisen zu Niederlassungen** des Arbeitsgebers 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.

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.

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** berücksichtigt haben 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.

Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide Geschlechter.

Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.

Impressum:
Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG
Redaktion: 1030 Wien, Jacquingasse 51/2.

Richtung: unpolitische, unabhängige Monatschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist.

© www.klienten-info.at
© Konzept & Design: DI(FH) Sylvia Fürst