

Beihilfenrecht in Progress

Gruppenfreistellungsverordnungen neu
Gesenkte Sozialabgaben als Beihilfe
Ökostromförderung

Anlageberatung bei der
Prämienfreien Versicherung

Minderheitsgesellschafter
Squeeze-out-Procedure

Private Enforcement
Kartellanten als Kronzeugen

Universitäten
Kettenarbeit werdender Gelehrter

Kommissions-Grünbuch
Bilanz bewirkten Verbraucherschutzes

Gegengeschäfte mit der
Rüstungsindustrie

BFH-Rechtsprechungsübersicht

KASPER DZIURDZ / MATTHIAS HOFSTÄTTER / JOHANNES PRILLINGER

A. Die Domain als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut?

Im Urteil v **19. 10. 2006, III R 6/05** entschied der BFH, dass Aufwendungen, die für die Übertragung einer Domain¹⁾ an den bisherigen Inhaber geleistet werden, Anschaffungskosten für ein in der Regel nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut darstellen. Damit liegt in Deutschland erstmals eine höchstgerichtliche Entscheidung zur steuerlichen Behandlung von Domains vor, die auch in Österreich von Interesse ist.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt zahlte der Kl DM 7.500,- zzgl USt für den Kauf einer Domain, die einen Fluss bzw eine Region in Deutschland bezeichnete, und zog den Betrag als Betriebsausgabe

ab. Das zuständige Finanzamt ließ diese Aufwendungen als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt. Im Verfahren machte der Kl geltend, dass der gezahlte Betrag keine Anschaffungskosten, sondern eine sofort als Betriebsausgabe abziehbare Entschädigungszahlung an den früheren Domaininhaber darstelle. Diese Aufwendungen dürften jedoch selbst dann, wenn sie keine sofort abzugsfä-

Kasper Dziurdz, MMag. Matthias Hofstätter und Mag. Johannes Prillinger sind Assistenten am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

- 1) Ein Domain-Name oder kurz eine Domain bezeichnet eine individuelle und weltweit nur einmal vergebene Adresse im Internet, unter der man ua Websites aufrufen kann (zB www.manz.at).

gen Betriebsausgaben darstellen, nicht als Anschaffungskosten aktiviert werden, da sie im Rahmen der Herstellung eines einheitlichen immateriellen Wirtschaftsguts – bestehend aus der Domain und einer selbst eingerichteten Website – anfielen und daher dem Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens²⁾ unterlägen. Sollte die Domain – entgegen der Auffassung des Kl – dennoch ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut darstellen und daher aktivierungspflichtig sein, so wäre jedenfalls eine Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen, da die Domain einer wirtschaftlichen Abnutzung unterliegt.

Der BFH entschied zunächst in Übereinstimmung mit der hM³⁾ in Deutschland, dass es sich bei einer Domain um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Der Gerichtshof hielt insb fest, dass eine Domain dem Inhaber zwar kein absolutes Recht gewährt, aufgrund der faktischen Ausschließlichkeitsstellung des Domaininhabers aber einem gewerblichen Schutzrecht inhaltlich vergleichbar ist. Ebenso ist eine Domain verkehrsfähig als auch selbständig bewertbar und kann bei wirtschaftlicher Betrachtung erworben werden.⁴⁾ Weiters führte der BFH aus, dass die Aufwendungen des Kl Anschaffungskosten darstellen und nicht als eine Entschädigungszahlung sofort abziehbar wären. Die Aufwendungen können nach Ansicht des BFH der Domain einzeln zugeordnet werden und sind unzweifelhaft durch den Erwerb der Domain veranlasst, da sie die vereinbarte Gegenleistung für den Erwerb der Domain darstellen. Auch die Herstellung eines einheitlichen immateriellen Wirtschaftsguts, bestehend aus der Domain und einer Website, verneinte der BFH mit der Begründung, dass die selbständige Bewertbarkeit einer Domain und damit die Eigenschaft als selbständiges Wirtschaftsgut nicht durch die Erstellung einer Website verloren geht. Eine entgeltlich erworbene Domain sei daher als ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut – unabhängig von der Erstellung einer Website – mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

Nach Ansicht des BFH ist eine Domain in der Regel nicht abnutzbar, da die Nutzbarkeit weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Der Wert der vom Kl erworbenen Domain sei jedenfalls von werterhaltenden Maßnahmen sowie vom Zeitgeist unabhängig, da die Domain einen Fluss bzw eine Region in Deutschland bezeichnet. Ebenso wenig hängt der Wert mit der unter der Domain aufrufbaren und abnutzbaren⁵⁾ Website zusammen, da die Abnutzbarkeit für selbständige Wirtschaftsgüter getrennt zu beurteilen ist. Offen ließ der BFH, ob eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit bei Domains gegeben sein kann, deren Name sich aus einem Schutzrecht wie zB einer Marke ableitet und daher der Wert der Domain von dem ihr zugrunde liegenden Schutzrecht bestimmt wird. In der deutschen Literatur wird eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit von derartigen Domains mitunter befürwortet.⁶⁾

Soweit ersichtlich, hatte keines der österreichischen Höchstgerichte bisher die Gelegenheit, sich zum steuerlichen Wesen einer Domain zu äußern. Der Begriff des Wirtschaftsguts wird sowohl nach

der österreichischen⁷⁾ als auch deutschen⁸⁾ Rsp weit gefasst. Der VwGH zählt zu den Wirtschaftsgütern neben körperlichen Gegenständen sowohl rechtliche und tatsächliche Zustände⁹⁾ als auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb,¹⁰⁾ soweit diese selbständig bewertbar sind. Nach der hM¹¹⁾ in Österreich erfüllt eine Domain die erforderlichen Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts und ist bei einem entgeltlichen Erwerb als ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren. Alle durch den Erwerb der Domain entstandenen Aufwendungen stellen dementsprechend Anschaffungskosten dar.¹²⁾

Bei der Beurteilung der Abnutzbarkeit von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stellt der VwGH auf die technische oder wirtschaftliche Abnutzbarkeit oder die Abnutzbarkeit durch Zeitablauf ab.¹³⁾ Legt man daher die Argumentation des BFH der vergleichbaren Rechtslage in Österreich zugrunde, wäre uE bei einem vergleichbaren Sachverhalt mit einer ähnlichen Entscheidung zu rechnen. Domains etwa aus Gattungsbegriffen oder allgemein bekannten Bezeichnungen sind grundsätzlich als nicht abnutzbar anzusehen. Eine Abnutzbarkeit kann jedoch gegeben sein, wenn der Domain ein abnutzbares Schutzrecht zugrunde liegt. Im Rahmen des Wartungserlasses 2005 hat das BMF – wie schon bisher die deutsche Finanzverwaltung – entgeltlich erworbene Markenrechte als abnutzbare Wirtschaftsgüter qualifiziert.¹⁴⁾ Eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit von Domains wäre daher in bestimmten Fällen denkbar.¹⁵⁾ Daneben bejaht die österreichische Finanzverwaltung die Abnutzbarkeit

- 2) § 5 Abs 2 dEStG; vgl dazu zB *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG²⁵ (2006) § 5 Rz 161 ff; *Schiffers* in *Korn*, EStG³¹ (2006) § 5 Rz 500 ff.
- 3) Vgl zB *Schmittmann*, Rechtsfragen bei der Bilanzierung und Bewertung einer Domain nach HGB, IAS und US-GAAP, StuB 2002, 105 (106); *Mank*, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294 (1295); *Wübbelsmann*, Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain – Oder: Nachts sind alle Katzen grau, DStR 2005, 1659 (1660); *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG²⁵ § 5 Rz 270 „Domain“.
- 4) Zur Übertragung von Domains in Deutschland vgl zB *Hombrecher*, Domains als Vermögenswerte, MMR 2005, 647 ff; *Koch*, Domains, in *Kilian/Heussen* (Hrsg), Computerrechts-Handbuch (2006) Rz 197 ff.
- 5) Vgl zB *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG²⁵ § 5 Rz 270 „Internet“ mwN.
- 6) Vgl dazu ausführlich und differenzierend *Wübbelsmann*, DStR 2005, 1659 (1662 ff).
- 7) Vgl zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 6 Tz 8; *Doralt*, EStG⁷ (1. 10. 2002) § 4 Tz 36.
- 8) Vgl zB *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG²⁵ § 5 Rz 94; *Schiffers* in *Korn*, EStG³¹ § 5 Rz 507.
- 9) VwGH 22. 1. 1992, 90/13/0242; VwGH 5. 8. 1992, 90/13/0138.
- 10) VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0230.
- 11) Vgl zB *Grünberger*, Die Bilanzierung von Homepages, RdW 2001, 440 (441); *Thiele*, Steuerliche Behandlung von Internet Domains, ÖStZ 2004, 119; *Thiele*, Steuerliche Abschreibung von Domainanschaffungskosten, ÖStZ 2005, 473 (474); *Thiele*, What's in a Domain-Name – Die Bewertung von Internet Domains, ÖStZ 2006, 334.
- 12) VwGH 5. 8. 1992, 90/13/0138; vgl zB *Doralt/Mayr*, EStG⁶ (1. 9. 2001) § 6 Tz 65 ff.
- 13) VwGH 5. 7. 1994, 91/14/0110; vgl zB *Doralt/Mayr*, EStG⁶ § 6 Tz 158.
- 14) Vgl EStR 2000, Rz 3195; dazu zB *Aigner*, BMF klärt Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Markenrechten, SWK 2006, S 290 ff mwN.
- 15) Vgl zB *Thiele*, ÖStZ 2005, 473 (475 f).

von Domains, die zeitraumbezogen sind oder Modetrends unterliegen.¹⁶⁾

B. Gewerblicher Grundstückshandel

In seinem Urteil v **20. 4. 2006, III R 1/05** hatte sich der BFH mit der Frage des gewerblichen Grundstückshandels auseinanderzusetzen. Anlassfall war die Anschaffung und Veräußerung von mehreren Grundstücken innerhalb eines bestimmten Zeitraumes.

Der Kl war im gegenständlichen Fall an einer Grundstücksgemeinschaft zu 50% beteiligt. Diese Grundstücksgemeinschaft hatte ein Grundstück entgeltlich erworben und binnen rund zweier Jahre auch wieder veräußert. Außerdem erwarb der Kl später von seiner Mutter im Wege vorweggenommener Erbfolge ein vermietetes Grundstück und ein Ackergrundstück. Das Ackergrundstück wurde vom Kl in drei Bauplätze aufgeteilt. Diese drei Bauplätze wurden veräußert, wobei zwischen dem unentgeltlichen Erwerb und der Veräußerung aller drei Grundstücke nicht mehr als zweieinhalb Jahre lagen.

Im gegenständlichen Urteil stellte der BFH fest, dass die Gewerblichkeit dadurch eintritt, dass die Drei-Objekt-Grenze überschritten wird. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt laut BFH vor, wenn in einem engen zeitlichen Zusammenhang eine Anzahl bestimmter Objekte gekauft oder errichtet und anschließend veräußert wird.¹⁷⁾ So hat der BFH darüber abgesprochen, dass bei einer Zeitspanne zwischen Anschaffung und Veräußerung von nicht mehr als fünf Jahren von Gewerblichkeit regelmäßig dann auszugehen ist, wenn mindestens vier Objekte veräußert werden.¹⁸⁾ Die Gewerblichkeit lässt sich zwar erst nach der vierten Veräußerung feststellen, dies ändert aber nichts daran – so der BFH –, „dass sich bereits die erste (...) Veräußerung“ als gewerblich darstellt. Somit tritt der Beginn der gewerblichen Tätigkeit bereits rückwirkend ein.¹⁹⁾ Mit dem Beginn der gewerblichen Tätigkeit werden die Objekte zum Betriebsvermögen – und zwar zum Umlaufvermögen²⁰⁾ – und allfällige Veräußerungsgewinne oder -verluste aus der Veräußerung der ersten drei Objekte sind bereits den gewerblichen Einkünften zuzurechnen. Nicht ganz klar ist uE, mit welchen Werten die Objekte in das Betriebsvermögen eingehen. Im gegenständlichen Fall war die Höhe des Gewinns aus dem gewerblichen Grundstückshandel – und daher auch die Bewertung der Objekte im Zeitpunkt der Eröffnung der gewerblichen Tätigkeit – unstrittig. Es wird davon ausgegangen, dass der gewerbliche Grundstückshandel in dem Jahr eröffnet worden ist, in dem die Grundstücksgemeinschaft das Grundstück veräußert hat und daher der Kl den ersten Grundstücksumsatz getätigt hat.

Dass im gegenständlichen Fall die Bewertung des Grundstücks unstrittig war, verwundert nicht, zumal zwischen Anschaffung und Veräußerung nur rund zwei Jahre verstrichen sind. Diese Zeitspanne ist für die deutsche Rechtslage deshalb von Bedeutung, weil Einlagen nach § 6 Abs 1 Z 5 lit a dEStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Einlagen au-

ßerhalb dieser Zeitspanne erfolgen nach § 6 Abs 1 Z 5 lit a dEStG jedoch stets mit dem Teilwert. Dh für jene Fälle, in denen eine Einlage außerhalb dieser Zeitspanne erfolgt, ist die Frage der Betriebseröffnung nach deutscher Rechtslage für die Bewertung der Einlage von enormer Bedeutung. Wann eine Betriebseröffnung stattfindet, ist Gegenstand einer kasuistischen BFH-Judikatur.²¹⁾

In Österreich besteht für die Bestimmung der Gewerblichkeit keine zahlenmäßige Objektgrenze.²²⁾ Vielmehr wird in Österreich die Gewerblichkeit auf Basis der allgemeinen Kriterien zur Gewerblichkeit festgestellt.²³⁾ Die Veräußerung von Grundstücken wird zu einem Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Dies ist insb für die Ermittlung des Zeitpunktes der Betriebseröffnung von Bedeutung. Werden Grundstücksgeschäfte von vornherein planmäßig ausgeführt, so erfolgt die Betriebseröffnung schon im Zeitpunkt des Erwerbes der Grundstücke.²⁴⁾ Ist hingegen kein Zusammenhang zwischen dem Grundstückserwerb und späteren Veräußerungsmaßnahmen gegeben, so liegt im Zeitpunkt der Anschaffung kein Gewerbebetrieb vor. Die Betriebseröffnung des gewerblichen Grundstückshandels kann aber dann zu einem späteren Zeitpunkt begründet werden und liegt erst dann vor, wenn mit den planmäßigen Verwertungsmaßnahmen begonnen wird.²⁵⁾ Das kann bedeuten, dass das Grundstück im außerbetrieblichen Bereich angeschafft worden ist und anschließend – ab dem Vorliegen eines Gewerbebetriebes – in den betrieblichen Bereich überführt werden muss. Derartige Zu-

16) Vgl EStR 2000, Rz 500 a.

17) So für viele zB BFH 9. 12. 1986, VIII R 317/82; BFH 6. 7. 1999, VIII R 17/97; BFH 15. 4. 2004, IV R 54/02; BFH 5. 5. 2004, XI R 25/03; BFH 15. 3. 2005, X R 39/03; BFH 1. 12. 2005, IV R 65/04.

18) BFH 18. 9. 1991, XI R 23/90; BFH 10. 12. 2001, GrS 1/98. Wie der BFH auch im gegenständlichen Urteil wieder bestätigt, hat die Drei-Objekt-Grenze nur Indizwirkung. So zB auch BFH 13. 8. 2002, VIII R 14/99.

19) Der BFH erachtet aber die vierte Veräußerung explizit nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 175 Abs 1 Satz 1 Nr 2 AO und verweist auf das BFH-Urteil v 6. 7. 1999, VIII R 17/97.

20) So BFH 6. 8. 1998, III R 227/94; vgl dazu auch zB *Schulze zur Wiese* in *Bordevin/Brandt* § 15 EStG Rz 107 (254. Aktualisierung, April 2005). Auch der VwGH ordnet die Grundstücke des gewerblichen Grundstückshändlers grundsätzlich dem Umlaufvermögen zu. Vgl dazu VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0028.

21) Vgl für einen guten Überblick zB *Weber-Grellet* in *Schmidt*, EStG²⁵ (2005) § 15 Rz 131.

22) So zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 23 Tz 14.2.2; EStR 2000, Rz 5442; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ (1. 1. 2006) Rz 128. Einen Überblick über Fälle, wann Gewerblichkeit vorliegt, bietet zB *Kohler*. Vgl dazu *Kohler*, Steuerleitfaden zur Vermietung⁶ (1998) 108 ff.

23) So zB VwGH 31. 5. 1983, 84/14/0188; *Kohler*, Grundstückshandel – Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb, ÖStZ 1983, 269 (269); *Renner*, Grundstücksverkäufe eines Landwirtes – Hilfgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 1996, 460 (460); *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 23 Rz 19; *Petriz*, Gewerblicher Grundstückshandel: Zurechnung von Grundstücken zum Anlage- oder Umlaufvermögen, GeS 2006, 78 (78).

24) Vgl zB *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ (1. 1. 2006) Rz 132; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 23 Tz 14.2.6.

25) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 23 Tz 14.2.6.

fürungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich in den betrieblichen Bereich sind seit der Änderung des § 6 Z 5 EStG mit dem StruktAnpG 2006²⁶⁾ – anders als nach der deutschen Rechtslage – stets mit dem Teilwert zu bewerten. Seit dem StruktAnpG 2006 erfolgt somit eine Aufteilung des Veräußerungsergebnisses in einen Teil, der den Spekulationseinkünften und in einen Teil, der den betrieblichen Einkünften zuzuordnen ist.²⁷⁾ Für die Bewertung der Einlage hat der Zeitpunkt der getätigten Grundstückseinlage eine erhebliche Bedeutung.²⁸⁾

Ob im gegenständlichen Fall auch nach der österreichischen Rechtslage von einem gewerblichen Grundstückshändler auszugehen ist, wird auf eine Beweisfrage hinauslaufen. Die Bestimmung der Betriebsöffnung des gewerblichen Grundstückshandels ist für die österreichische Rechtslage vor allem dann noch von größerer Bedeutung als in Deutschland, wenn es unstrittig ist, welche Grundstücksumsätze dem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen sind und daher nur die Bewertung der Grundstücke fraglich ist. Anders als in Deutschland kennt der österreichische § 6 Z 5 EStG keine Bestimmung (mehr), dass bei Einlage innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nach Anschaffung weiterhin die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

C. Bürgerliche Kleidung als geldwerter Vorteil aus einem Dienstverhältnis?

In seinen Urteilen v **11. 4. 2006, VI R 60/2** und **22. 6. 2006, VI R 21/05** hatte der BFH die Frage zu beurteilen, wann die Überlassung bürgerlicher Kleidung durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellt.²⁹⁾ Aus diesen Entscheidungen geht sehr klar hervor, wie differenziert die steuerliche Beurteilung bürgerlicher Kleidungsstücke in Deutschland erfolgt.

Im Sachverhalt des erstgenannten Urteils stellte ein exklusives Bekleidungsunternehmen seinen Arbeitnehmern hochwertige Kleidungsstücke zum Händlereinkaufspreis zur Verfügung und versteuerte diesen als geldwerten Vorteil. Im Zuge einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat das zuständige Finanzamt, dass als Bewertungsmaßstab für die als Sachbezug zu qualifizierende Kleidungsüberlassung gem § 8 Abs 3 dEStG³⁰⁾ der um 4% verminderte Endpreis³¹⁾ anzusetzen sei und dementsprechend der Differenzbetrag zum Händlereinkaufspreis ebenfalls als geldwerter Vorteil³²⁾ versteuert werden müsste. Dagegen brachte das kl Bekleidungsunternehmen vor, dass mit dem Tragen der Kleidung eine positive Werbewirkung für das Unternehmen verbunden sei und dadurch auch die Glaubwürdigkeit der eigenen Marke verstärkt werde. Darüber hinaus sind die Mitglieder der Geschäftsleitung des kl Bekleidungsunternehmens im Rahmen der firmeneigenen Kleiderordnung verpflichtet, die überlassenen Kleidungsstücke zu tragen, weshalb der Entlohnungscharakter der Zuwendung zu verneinen sei.

Im zweitgenannten Urteil stellte ein im Bereich des Lebensmitteleinzelhandels tätiges Unternehmen seinen Filialangestellten ein einheitliches Outfit zur Verfügung, um das äußere Erscheinungsbild des Un-

ternehmens den Bedürfnissen des gehobenen Kundenkreises anzupassen. Weil die überlassenen Kleidungsstücke jedoch weder zu Zwecken des Arbeitsschutzes dienten noch durch ein dauerhaft angebrachtes Firmenemblem gekennzeichnet waren und somit auch im privaten Leben getragen werden konnten, war das Finanzamt der Ansicht, dass das überlassene Outfit als geldwerter Vorteil aus einem Dienstverhältnis zu versteuern sei.

In den Entscheidungsgründen³³⁾ hielt der BFH fest, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter³⁴⁾ haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dieser Entlohnungscharakter ist allerdings zu verneinen, wenn unter Zugrundelegung einer objektiven Betrachtungsweise die Gewährung eines Vorteils „aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse“ erfolgt. Im Zuge dieser objektiven Gesamtbetrachtung sind nach stRsp³⁵⁾ insb „Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen“. In weiterer Folge stellte der BFH klar, dass zwischen dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und dem persönlichen Interesse des Arbeitnehmers Wechselwirkungen bestehen. Auf den Punkt gebracht bedeutet dies – so der BFH – „je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse“.

Von diesen Grundsätzen ausgehend, kam der BFH im erstgenannten Urteil zu dem Ergebnis, dass das eigenbetriebliche Interesse des Bekleidungsunternehmens gegenüber der beim Arbeitnehmer durch die Überlassung hochwertiger „Designermode“ eingetretenen Bereicherung in den Hintergrund trat und daher die Kleidungsüberlassung als steuerpflichtiger geldwerter Vorteil aus einem Dienstverhältnis zu qualifizieren war.

Im zweiten Urteil kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Gestellung der Kleidungsstücke aus überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Lebensmittelunternehmens erfolgte, zumal durch ein einheitliches Erscheinungsbild aller Mitarbeiter sowohl das innere Zusammengehörigkeitsgefühl als

26) Vgl zB *Schuchter*, StruktAnpG 2006: Die neue Einlagenbewertung, GeS 2006, 276 (276 ff); zur Kritik an der Neuregelung der Einlagenbewertung vgl zB *Fritz-Schmied*, StruktAnpG 2006: Die Neuregelung der Einlagenbewertung nach § 6 Z 5 EStG, taxlex 2006, 524 (526 f).

27) Vgl zB *Fritz-Schmied*, taxlex 2006, 525.

28) EStR 2000, Rz 5451.

29) Vgl dazu auch *Schuster*, Bürgerliche Arbeitskleidung, SWK 2007, 364 ff.

30) § 8 Abs 3 dEStG gilt nur für Sachleistungen, die das arbeitgebende Unternehmen am allgemeinen Markt anbietet und für den Letztverbraucher bestimmt sind.

31) Zur Berechnung des Endpreises siehe *Kirchhof* in *Kirchhof*, EStG⁶ (2006) § 8 Rz 70.

32) § 19 Abs 1 Z 1 dEStG.

33) Beiden Urteilen liegt in den Entscheidungsgründen dasselbe Prüfungsschema zugrunde.

34) Vgl *Eisgruber* in *Kirchhof*, EStG⁶ § 19 Rz 110 ff.

35) BFH 25. 5. 2000, VI R 195/98; BFH 30. 5. 2001, VI R 177/99; BFH 7. 7. 2004, VI R 29/00; BFH 18. 8. 2005, VI R 32/03.

auch die sog „corporate identity“ des Unternehmens gesteigert werde. Darüber hinaus waren die angeschafften Kleidungsstücke weder besonders teuer noch exklusiv. Der Umstand, dass auf den Kleidungsstücken kein Firmenlogo angebracht war und diese auch im privaten Leben getragen werden konnten, vermochte das überwiegend eigenbetriebliche Interesse des arbeitgebenden Unternehmens nicht zu entkräften, weshalb die überlassene bürgerliche Kleidung nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren war.

Hätte sich der dem zweiten Urteil³⁶⁾ zugrunde liegende Sachverhalt in Österreich ereignet, müsste der VwGH, seiner stRsp³⁷⁾ folgend, uE zu einem anderen Ergebnis kommen. Nach Ansicht des VwGH sind Aufwendungen³⁸⁾ für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG³⁹⁾ nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn die Kleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird.⁴⁰⁾ Folglich⁴¹⁾ ist die Bereitstellung bürgerlicher Kleidung durch den Arbeitgeber nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG als (steuerpflichtiger) geldwerter Vorteil aus einem Dienstverhältnis zu qualifizieren. Unter dem Begriff der bürgerlichen Kleidung versteht der VwGH⁴²⁾ jene Kleidungsstücke, die sich neben der beruflichen Verwendung auch für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignen.⁴³⁾ Eine, wie vom BFH praktizierte, wertende Gesamtbetrachtung der eigenbetrieblichen Interessen des Arbeitgebers und der privaten Interessen des Arbeitnehmers anhand von ausdifferenzierten Kriterien ist dem VwGH fremd.

UE ist – in Anbetracht der vergleichbaren Rechtslage – dem Prüfungsschema des BFH der Vorzug gegenüber jenem des VwGH zu geben, da ein pauschales Abstellen auf die private Nutzungsmöglichkeit von

Kleidungsstücken in Fällen, wo ein überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Überlassung bürgerlicher Kleidung besteht, zu ungerechtfertigten Ergebnissen führen kann. Jenen Fällen, in denen der Arbeitgeber – unter dem Deckmantel der Berufskleidung – versucht, seinen Arbeitnehmern steuerfreie Einkünfte in Form von privat nutzbaren exklusiven Kleidungsstücken zukommen zu lassen,⁴⁴⁾ schiebt auch die Sichtweise des BFH einen Riegel vor.⁴⁵⁾

36) Der Sachverhalt des ersten Urteils würde im Ergebnis uE zu einer vergleichbaren Entscheidung des VwGH führen.

37) VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0104; VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0145; VwGH 26. 11. 1997, 95/13/0061; VwGH 28. 4. 1999, 94/13/0196; VwGH 21. 12. 1999, 99/14/0262; VwGH 5. 4. 2001, 98/15/0046; VwGH 30. 10. 2001, 2000/14/0173; VwGH 23. 4. 2002, 98/14/0219.

38) Gemäß § 16 Abs 1 Z 7 EStG sind Ausgaben für Arbeitsmittel, worunter auch die Berufskleidung fällt, als Werbungskosten abzugsfähig.

39) Vgl § 12 Abs 1 Z 1 dEStG.

40) Vgl auch LStR 2002, Rz 322.

41) Nach völlig unbestrittener Lehre und Rsp ist die Bestimmung des § 26 Abs 1 Z 1 EStG, wonach der Wert der vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellten Berufskleidung nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt, in Einklang mit der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 7 EStG zu interpretieren.

42) Der VwGH gewinnt den Begriff der bürgerlichen Kleidung in Abgrenzung zum Begriff der typischen Berufskleidung.

43) In diesem Sinne auch *Schuster*, SWK 2007, 302: „Überlassene Arbeitskleidung, die auch für den Alltag geeignet ist, wird von der Finanzverwaltung per Automatismus als geldwerter Vorteil aus einem Dienstverhältnis gewertet.“

44) Bzw der Steuerpflichtige versucht für den Privatgebrauch getätigte Aufwendungen unter dem Deckmantel seiner beruflichen Stellung abzugsfähig zu machen.

45) BFH 6. 12. 1990, IV R 65/90; BFH 18. 4. 1991, IV R 13/90; BFH 19. 1. 1996, VI R 73/94.