

Unternehmensstrafrecht

Versicherungsrecht

Condictio indebiti und § 67 VersVG

Rechtsprechungsübersicht

Schiedsgerichtsbarkeit

Gesellschaftsrecht

Mehr AR-zustimmungspflichtige Geschäfte

IT-Recht

Domain-Streitbeilegungsverfahren

Öffentliches Wirtschaftsrecht

Marktmissbrauchsverordnung der FMA

Rechtsbehelfe des Schuldners gegen

EU-Vollstreckungstitel

BFH-Rechtsprechungsübersicht

S. DOMMES / M. HOFSTÄTTER / M.-A. MÜLLNER / H. SCHNEEWEISS

A. ÄNDERUNG DER RSP: GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER IST UNTERNEHMER!

Im Urteil vom **10. 3. 2005 V R 29/03** beschäftigte sich der BFH mit der Frage der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft eines GmbH-Geschäftsführers. Zwar hat der BFH den Fall für weitere Feststellungen an das FG zurückverwiesen, er hält aber offenbar die Einstufung von GmbH-Geschäftsführern als Selbständige grundsätzlich für möglich. Dem Fall lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die bf GmbH beschäftigte einen alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer, der als freier Mitarbeiter mit einem monatlichen Pauschalhonorar zuzüglich Mwst entlohnt wurde. Den zeitlichen Rahmen sowie den Ort und Umfang der Tätigkeit konnte der Geschäftsführer nach eigenem Ermessen und ohne Bindung an Vorschriften der Gesellschaft bestimmen. Die Bf machte die an den Geschäftsführer in Rechnung gestellte

Mwst als Vorsteuer geltend. Das FA war allerdings der Auffassung, der Geschäftsführer sei gegenüber der GmbH weisungsgebunden und deshalb nicht selbständig iSd § 2 Abs 1 dUStG tätig.

Früherer Rsp des BFH zufolge war ein GmbH-Geschäftsführer gem § 2 Abs 1 dUStG gegenüber seiner Gesellschaft nicht unternehmerisch tätig.¹⁾ Im gegenständlichen Urteil unterscheidet der BFH bei Vertretern juristischer Personen zwischen der Organstellung und dem ihr zu Grunde liegenden Anstellungsverhältnis.²⁾ Die Weisungsgebundenheit eines

Mag. Sabine Domes ist V.-Ass., *MMag. Matthias Hofstätter*, *Mag. Marie-Anne Müllner* und *Mag. Hermann Schneeweiss* sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Vgl zB BFH 30. 7. 1986 V R 41/76; BFH 9. 10. 1996 XI R 47/96; BFH 7. 5. 1997 V R 28/96; BFH 22. 4. 1998 V B 111/97; BFH 5. 6. 1998 V B 77/97; BFH 17. 6. 1998 V B 2/98; BFH 21. 9. 1999 V B 44/99.

2) Siehe BFH 10. 3. 2005 V R 29/03 Rz 13 mwN.

GmbH-Geschäftsführers an die Gesellschafterversammlung steht demnach einer Selbständigkeit nicht entgegen. Für die Beurteilung des Vorliegens einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit ist in erster Linie das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse maßgeblich.³⁾ Demzufolge ist eine Tätigkeit dann als selbständig zu beurteilen, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird. Indiz für die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit kann die Übernahme des Unternehmerrisikos in Form des Vergütungsrisikos durch den Geschäftsführer sein,⁴⁾ aber auch die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit, wie beispielsweise keine Gewährung eines Urlaubsanspruchs, kein Anspruch auf sonstige Sozialleistungen oder keine Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, sind entscheidungsrelevant. Dennoch besteht keine Bindung an die ertragsteuerliche Beurteilung für das Umsatzsteuerrecht – ein GmbH-Geschäftsführer kann trotz Lohnsteuerpflicht umsatzsteuerlich als Unternehmer angesehen werden.⁵⁾ Im vorliegenden Fall war das alleinige Ermessen des Geschäftsführers, wann er wo tätig wurde, entscheidend für das Vorliegen der Selbständigkeit.

Die Änderung der Rsp des BFH kann auch die Beurteilung durch den VwGH beeinflussen: Bisher wird in Österreich einem GmbH-Geschäftsführer nur dann Selbständigkeit zugesprochen, wenn dieser eine Beteiligung von mindestens 50% hält oder Sperrminorität besitzt.⁶⁾ Sonst gilt, dass ein GmbH-Geschäftsführer in der Regel keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft besitzt.⁷⁾

Die vom BFH verwendeten Kriterien zur Beurteilung eines GmbH-Geschäftsführers als Unternehmer könnten ebenso vom VwGH herangezogen werden: Wie auch im dUStG kommt es bei einem Geschäftsführer im öUStG auf die Selbständigkeit an. Dabei wird in beiden Rechtsordnungen primär auf die Weisungsgebundenheit abgestellt, die sich in einem persönlichen Weisungsrecht des Arbeitgebers, das auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten und die Vorgabe des Arbeitsortes uä zeigt.⁸⁾ Daneben ist die Übernahme des Unternehmerrisikos ein wesentliches Kriterium.⁹⁾ Schließlich kommen der Arbeits- und Zeiteinteilung, einem etwaigen Urlaubsanspruch¹⁰⁾ und der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung¹¹⁾ etc Indizwirkung zu.¹²⁾

Durch die Änderung der Rsp des BFH werden in Deutschland Gestaltungsspielräume erweitert. Dabei kommt es im Wesentlichen auf die Ausgestaltung des Vertrages zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft an. Darüber hinaus ist in Bezug auf die Rechtsformneutralität der Umsatzbesteuerung ein weiterer Schritt erfolgt, da ein in jüngerer Zeit ergangenes Urteil des BFH¹³⁾ schon befand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft im Leistungsaustausch zur Gesellschaft steht. Vorsicht ist allerdings bei einer nicht zutreffenden Einordnung des Geschäftsführers als Unternehmer geboten:¹⁴⁾ Denn eine zu Unrecht in der Rechnung ausgewiesene USt schuldet der Geschäftsführer auch dann, wenn die Leistung nicht steuerbar war. Schließlich ist die Annahme der Unternehmereigenschaft

durch den BFH auch mit der 6. Mehrwertsteuer-RL vereinbar.¹⁵⁾

B. VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG BEI „GESCHÄFTSREISEN“

Der BFH hatte in seinem Urteil vom **6. 4. 2005 I R 86/04** zu entscheiden, ob Aufwendungen, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer für Auslandsreisen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war in den streitigen Jahren mit 80% und seine Ehefrau mit 20% an der kl GmbH beteiligt. In den Streitjahren nahm der Gesellschafter-Geschäftsführer an Reisen nach Hong Kong, Shanghai, Südafrika und Buenos Aires teil, wobei er bei der Reise nach Südafrika von seiner Ehefrau begleitet wurde und anschließend einen Urlaub dort verbrachte. Zu den Reisen wurde immer der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH persönlich eingeladen. Das Programm der einzelnen Reisen sah einerseits ein Fachprogramm in unterschiedlicher Intensität, andererseits ein Besichtigungsprogramm vor. Für die Teilnahme an den Reisen wurde der Gesellschafter-Geschäftsführer zwar grundsätzlich eingeladen, jedoch wurde nur ein Teilbetrag von der einladenden A-GmbH getragen. Der Differenzbetrag zwischen den tatsächlich angefallenen Kosten der Reisen und den durch die A-GmbH getragenen Kosten wurde als Betriebsausgabe bei der kl GmbH abgezogen. Das FA behandelte den gesamten Differenzbetrag, der von der kl GmbH getragen worden ist, als verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs 3 Satz 2 dKStG. Der Bf beantragte, die Differenzbeträge nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.

- 3) Vgl zB BFH 30. 5. 1996 V R 2/95; BFH 9. 10. 2002 V R 73/01. Auch der VwGH stellt auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab, vgl zB 25. 5. 1982, 3038/78.
- 4) Vgl zB BFH 2. 12. 1998 X R 83/96; BFH 17. 10. 1996 V R 63/94.
- 5) Allerdings vertritt das dBMF mit Schreiben v 21. 9. 2005 – IV A 5 – S 7104–19/05 (DB 2005, 2103 f) die Auffassung, dass die Beurteilung der Selbständigkeit einer natürlichen Person für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu erfolgen habe.
- 6) VwGH 9. 12. 1980, 1666, 2223, 2224/79; UStR 2000, Rz 184; *Ruppe*, UStG 1994 Kommentar § 2 Rz 86; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & CoK(E)G, GmbH & Still (1992), 74 ff; krit: *Temm*, Der GmbH-Geschäftsführer als Unternehmer, SWK 2005 T 051.
- 7) Vgl zB zur GmbH & Co KG VwGH 13. 12. 1977, 1550/77; zur GmbH VwGH 11. 3. 1981, 81/14/0041.
- 8) UStR 2000, Rz 231.
- 9) VwGH 6. 11. 1990, 90/14/0141; VwGH 22. 9. 1992, 92/14/0047; VwGH 18. 10. 1995, 94/13/0121.
- 10) VwGH 3. 5. 1983, 82/14/0281.
- 11) VwGH 11. 6. 1979, 450/79.
- 12) Vgl mwA *Ruppe*, UStG 1994 Kommentar § 2 Rz 78.
- 13) BFH 6. 6. 2002 V R 43/01; siehe dazu *Ender*, Umsatzsteuerpflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern unter besonderer Berücksichtigung von Personengesellschaften, SWK 2004 S 423; aA *Raul/Dürrewächter*, Umsatzsteuergesetz Kommentar § 2 Rz 429.
- 14) Siehe *Buttenhauser*, Kommentar zum BFH-Urteil 10. 3. 2005 V R 29/03, BB 2005, 1377.
- 15) Siehe BFH 10. 3. 2005 V R 29/03 Rz 16 mwN.

Der BFH hat den gegenständlichen Sachverhalt als eine verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft, da eine Kapitalgesellschaft im Interesse ihres Gesellschafters Aufwendungen tätigt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder zumindest mit veranlasst sind.¹⁶⁾ Übernimmt eine Kapitalgesellschaft Aufwendungen für eine Reise des Gesellschafter-Geschäftsführers, die in nicht nur untergeordnetem Umfang dessen private Interessen berühren, so ist dieses Verhalten regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Ob eine derartige Reise privat veranlasst oder privat mitveranlasst ist, ist nach denjenigen Kriterien zu beurteilen, die zum Betriebsausgabenabzug von Einzelunternehmen und Personengesellschaften entwickelt worden sind. Eine derartige Beurteilung ist im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung sachgerecht.¹⁷⁾ Dient eine Reise sowohl der betrieblichen Sphäre als auch einem nicht nur untergeordneten allgemein-touristischen Interesse, so sind derartige Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

§ 8 Abs 2 öKStG beinhaltet eine Parallelbestimmung zur deutschen Regelung über verdeckte Gewinnausschüttungen. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht der VwGH alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.¹⁸⁾ Während der BFH im gegenständlichen Erk die Angemessenheitsprüfung anhand der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unter sonst vergleichbaren Umständen prüft,¹⁹⁾ stellt der VwGH in stRsp bei der Angemessenheitsprüfung auf den Fremdvergleich ab.²⁰⁾ Beide Methoden der Angemessenheitsprüfung werden in der Mehrzahl der Fälle auch zum selben Ergebnis führen.²¹⁾ So ist uE davon auszugehen, dass der VwGH eine ähnlich geartete Entscheidung getroffen hätte.

Die vom VwGH angewandte Methode des Fremdvergleichs hat die Schwäche, dass sie auf die konkreten Umstände des Einzelfalles wenig Rücksicht nimmt.²²⁾ Doch auch die vom BFH verwendete Methode des Prüfmaßstabs anhand der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters wird kritisiert. Der Ansatzpunkt der Kritik ist, dass diese Methode an den handelsrechtlichen Sorgfaltsmaßstab anknüpft, das Steuerrecht jedoch andere Zielsetzungen als das Handelsrecht verfolgt.²³⁾ In der Literatur wird in der neueren Rechtsprechung des BFH zu den verdeckten Gewinnausschüttungen teilweise ein Abgehen vom Prüfmaßstab anhand der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gesehen.²⁴⁾

C. EMPFÄNGNISREGULIERUNG IST STEUERLICH UNBEACHTLICH

Der BFH setzte sich in seinem Urteil vom **3. 3. 2005 III R 68/03** mit einer Frage betreffend den Kernbereich der höchstpersönlichen Lebensgestaltung auseinander: Können die Kosten für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung nach § 33 dEStG steuerlich geltend gemacht werden?

Im gegenständlichen Fall hatte sich die Steuerpflichtige während ihrer ersten Ehe als Maßnahme zur Empfängnisverhütung sterilisieren lassen. Mit ihrem zweiten Ehemann entschloss sie sich dann zur Vornahme einer In-vitro-Fertilisation (künstliche Entnahme einer Eizelle und Befruchtung im Reagenzglas). Die Kosten für eine solche Zeugung eines Retortenbabys machte die Steuerpflichtige als außergewöhnliche Belastung nach § 33 dEStG geltend.

Nach der Judikatur des BFH²⁵⁾ können Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung, die einem Ehepaar zu einem gemeinsamen Kind verhelfen soll, außergewöhnliche Belastungen darstellen. Dabei ist ausschlaggebend, dass der Befruchtung der empfangnisunfähigen Frau mit dem Samen ihres Ehemannes (sog homologe Insemination) der Charakter einer Heilbehandlung zukommt. Folglich liegen Krankheitskosten vor, die bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 33 dEStG – wesentliche wirtschaftliche Belastung, Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit – zum Abzug nach § 33 dEStG zugelassen werden. Der BFH definiert „Krankheit“ als einen anormalen regelwidrigen Zustand des Körpers oder der Psyche unter Berücksichtigung der sich wandelnden Auffassung der Gesellschaft und der jeweiligen Rechtskultur.²⁶⁾ Die zur Heilung oder Linderung einer so verstandenen Krankheit zwangsläufig – da aus tatsächlichen

-
- 16) Vgl zB BFH 18. 2. 1999 I R 62/98; BFH 2. 7. 1999 VIII B 43/99; BFH 13. 10. 1999 I B 164/98; BFH 14. 7. 2004 I R 57/03.
 - 17) Vgl zB BFH 15. 5. 2002 I R 92/00; BFH 17. 11. 2004 I R 56/03.
 - 18) Vgl zB VwGH 29. 1. 2003, 98/13/0055; VwGH 30. 5. 2001, 99/13/0024; VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0157; VwGH 9. 3. 2005, 2000/13/0222; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 8 Rz 31.
 - 19) So auch zB BFH 29. 11. 2000 I R 90/99; BFH 27. 3. 2001 I R 27/99; vgl dazu auch *Langel/Janssen*, Verdeckte Gewinnausschüttungen⁸ (2003) Rz 31 mwN; *Wochinger* in *Dötschl/Geiger/Klingebiel/Langel/Rupp/Wochinger* (Hrsg), Verdeckte Gewinnausschüttung/Verdeckte Einlage (2004) Kapitel D Rz 4 ff. So auch *Arnold*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Handelsrecht, GesRZ 1985, 86 ff; *Reich-Rohrwig*, Verbotene Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, ecoloX 2003, 152 ff; *Wrede* in *Hermann/Heuer/Raupach*, § 8 KStG Anm 42; *Frotscher*, Körperschaftsteuer (2004) Rz 419 FN 90.
 - 20) Vgl zB VwGH 12. 4. 1983, 82/14/0273, 0274; VwGH 30. 5. 1989, 88/14/0111; VwGH 15. 3. 1995, 94/13/0249; VwGH 20. 4. 1995, 94/13/0228; VwGH 24. 4. 1996, 94/13/0124, 0051; VwGH 10. 7. 1996, 95/15/0181; VwGH 20. 11. 1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074; VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0180; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0232; VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056; VwGH 26. 9. 2000, 99/13/0051; VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0208; zuletzt VwGH 9. 3. 2005, 2000/13/0222.
 - 21) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988 § 8 Rz 45/3.
 - 22) Vgl dazu ausführlicher zB *Gassner*, Bewertung von Entnahmen und Einlagen sowie von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, in *Raupach* (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 245 (264 f); *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984 A I 167 (A I 178).
 - 23) Vgl dazu zB *Langel/Janssen*, Verdeckte Gewinnausschüttungen Rz 68 ff mwN.
 - 24) Vgl dazu *Döllner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften² (1990) 93; *Tipkel/Lang*, Steuerrecht¹⁷ (2002) § 11 Rz 55.
 - 25) BFH 18. 6. 1997 III R 84/96; krit dazu *Rißler*, Kosten einer In-vitro-Fertilisation eine außergewöhnliche Belastung? DStZ 1998, 905 (905 f).
 - 26) BFH 18. 6. 1997 III R 84/96 mwN.

chen Gründen – erwachsenen Kosten werden prinzipiell als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.²⁷⁾

Im vorliegenden Fall entschied der BFH, dass die Kinderlosigkeit „als solche“ – im Gegensatz zur tatsächlichen Empfängnisunfähigkeit der Steuerpflichtigen – nicht als Krankheit im Sinne der oben beschriebenen Kriterien aufzufassen ist. Die In-vitro-Befruchtung habe nicht der gezielten medizinischen Behandlung zur Heilung einer Krankheit gedient,²⁸⁾ sondern habe vielmehr den Zweck erfüllt, die von der Steuerpflichtigen früher freiwillig und bewusst getroffene Entscheidung zur Sterilisation rückgängig zu machen. Die künstliche Befruchtung sei daher eine Maßnahme, mit der eine durch die Veränderung der Lebensverhältnisse überholte Entscheidung revidiert würde. Damit seien die entstandenen Kosten für die künstliche Fertilisation der frei gestaltbaren Privatsphäre der Steuerpflichtigen zuzurechnen, die regelmäßig steuerlich unbeachtlich ist. Mittel zur Empfängnisregulierung – „in beide Richtungen“ – stellen keinen steuerlich relevanten Sachverhalt dar und machen eine Berücksichtigung nach § 33 dEStG folglich unmöglich.

Bei den verschiedenartig gelagerten Fällen rund um die künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung kann sich Österreich beim „großen Nachbarn“ einige Anregungen für die eigene Rechtsprechung holen. Da der § 33 dEStG auf den gleichen Voraussetzungen wie der österreichische § 34 EStG basiert, lohnt es sich, einen Blick über die Landesgrenzen zu werfen. Denn auch der VwGH hatte schon einen ähnlichen Fall zu beurteilen: Im Erkenntnis vom 17. 10. 1998, 89/14/0124 wollte der Bf die Kosten für die In-vitro-Fertilisation seiner Frau, die auf natürlichem Wege keine Kinder empfangen konnte, als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Während der BFH die Empfängnisunfähigkeit einer Frau als Krankheit einstuft und so über das Entstehen von Krankheitskosten den Weg zur Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung eröffnet, vertritt der VwGH für derartige Fälle eine gegenteilige Ansicht. Zunächst folgt auch er der Meinung des BFH, dass „Kinderlosigkeit an sich“ keine Krankheit sei. Jedoch rückt der VwGH von diesem Standpunkt auch nicht ab, wenn es um Unfruchtbarkeit geht, und fasst in der Folge Empfängnisunfähigkeit im Gegensatz zum BFH nicht als Krankheit auf.²⁹⁾ Der VwGH versagt die Abzugsfähigkeit nach § 34 EStG mit der Begründung, es mangle an der „Zwangsläufigkeit“ und untermauert dies damit, dass keinerlei „sittliche Verpflichtung“ zur Zeugung von Nachkommen bestünde. Vor allem werde in unserer heutigen Gesellschaft von niemandem erwartet, eine künstliche Befruchtung vorzunehmen; im Gegenteil, der VwGH weist in diesem Zusammenhang gar auf die bestehenden „sittlichen Bedenken“ hin, die in der Diskussion rund um die Zeugung von Retortenbabys immer wieder vorgebracht werden.

Der Knackpunkt für die unterschiedlichen Urteile der beiden Höchstgerichte liegt in der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Empfängnisunfähigkeit einer Frau als Krankheit anzusehen ist. Für die Zeugungsunfähigkeit eines Mannes müsste dann dogmatisch dasselbe gelten. Zwar wird Krankheit in beiden Rechtsordnungen ähnlich definiert, was aber

nicht bedeutet, dass darunter auch das gleiche subsumiert wird. Folgt man dem BFH, so handelt es sich bei Unfruchtbarkeit um eine Krankheit, die durch künstliche Befruchtung „geheilt oder gelindert“ werden kann. Hält man sich hingegen an den VwGH, so erfüllt Unfruchtbarkeit nicht das Merkmal einer „gesundheitlichen Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung erfordert“,³⁰⁾ weshalb das Entstehen von abzugsfähigen Heilungskosten gar nicht möglich ist.

Der VwGH bleibt dabei, Fälle der künstlichen Befruchtung mit dem vorhandenen Instrumentarium des § 34 EStG – Wesentlichkeit, Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit – zu lösen, anstatt sein Verständnis von „Krankheit“ neu zu überdenken. Vor allem im Hinblick auf die Flut verwandter Fragestellungen – In-vitro-Fertilisation in (gleichgeschlechtlichen) Lebensgemeinschaften, künstliche Befruchtung allein stehender Frauen, Adoptionen oder Schwangerschaftsabbrüche als außergewöhnliche Belastungen – hat auch das öBMF offenbar seine Vorbehalte:³¹⁾ Zwar nimmt es die Entscheidung des BFH „mit Interesse zur Kenntnis“, lehnt aber das Ergebnis des BFH ab, da bei einer Änderung der Rsp in Österreich eine Lawine offener Fragen losgetreten würde.

D. KEINE ZWANGSEINLAGE AUF GRUND DES EINHEITLICHKEITSGRUNDSATZES BEI NACHTRÄGLICHER NUTZUNGSÄNDERUNG EINES GEBÄUDETEILS

Im Urteil vom **21. 4. 2005 III R 4/04** steckte der BFH die Wirkungen des Einheitlichkeitsgrundsatzes bei gemischt genutzten Gebäuden³²⁾ abermals³³⁾ ab: „Ein bisher zum Privatvermögen gehörender Gebäudeteil, der nunmehr für fremde gewerbliche Zwecke vermietet wird, bleibt Privatvermögen, auch wenn der Steuerpflichtige einen weiteren, schon vorher für

27) Zum deutschen Krankheitskostenbegriff siehe etwa BFH 17. 7. 1981 VI R 77/78 und *Brockmeyer*, Entwicklungslinien der Rechtsprechung der Bundesfinanzhofes zu den außergewöhnlichen Belastungen, DStZ 1998, 214 (220 f).

28) Beruhend auf dem gleichen Gedankengang beurteilte der BFH in seinem Urteil 18. 5. 1999 III R 46/97 daher die sog heterologe Insemination (Befruchtung einer Frau mit dem Samen eines fremden Mannes) als nicht außergewöhnlich belastend, da durch die künstliche Befruchtung nicht die Zeugungsunfähigkeit des Mannes, der der Charakter einer Krankheit zukomme und die daher abzugsfähige Krankheitskosten nach sich ziehen könne, medizinisch geheilt werden sollte.

29) Kritisch dazu *Atzmüller*, Ist Empfängnisunfähigkeit eine Krankheit? SWK 1998 S 285 (S 287 f).

30) LStR 1999, Rz 902.

31) BMF 29. 6. 1998, Künstliche Befruchtung – weiterhin keine außergewöhnliche Belastung, RdW 1998, 507 (507).

32) Zur Entwicklung und Inhalt des Einheitlichkeitsgrundsatzes bei gemischt genutzten Gebäuden vgl zB *Seitbel*, Entnahme von Gebäudeteilen durch Nutzungsänderung nach sog Einheitlichkeitsgrundsatz, FR 1983, 598.

33) Bereits im Urteil v 10. 11. 2004 XI R 31/03 stellte der BFH klar, dass bei einem gemischt genutzten Gebäude der Einheitlichkeitsgrundsatz keine Zwangsentnahme bewirkt, wenn ein bisher gewerblich vermieteter Gebäudeteil nun zu Wohnzwecken vermietet wird und sich in dem Gebäude ein weiterer zu fremden Wohnzwecken vermieteter Gebäudeteil befindet, der zum Privatvermögen gehört.

fremde betriebliche Zwecke vermieteten Gebäudeteil dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet hat [...].³⁴⁾

Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Kl ist Eigentümer eines bebauten gemischt genutzten Grundstücks. Teile des Gebäudes nutzte der Kl für den Betrieb seines Schreibwarengeschäftes. Weitere Räume vermietete er jeweils an Arztpraxen, an eine Apotheke und zu privaten Wohnzwecken. Die restlichen Räumlichkeiten nutzte der Kläger zunächst zu privaten Wohnzwecken, bis er 1992 einen Teil dieser Räume ebenfalls an die Apotheke vermietete. Der Kl bilanzierte die Räumlichkeiten des Schreibwarengeschäftes und der Apotheke – mit Ausnahme der erst 1992 an die Apotheke vermieteten Räume – als Betriebsvermögen, die übrigen Gebäudeteile als Privatvermögen.

Das FA und in weiterer Folge das Finanzgericht ordneten sämtliche fremdbetrieblichen Zwecken dienenden Gebäudeteile – also die von der Apotheke genutzten Räume und die Arztpraxen – dem Betriebsvermögen des Kl zu. Da der Kl die bereits vor 1992 an die Apotheke vermieteten Räumlichkeiten als gewillkürtes Betriebsvermögen angesetzt hatte, müsse dies auch für die übrigen fremdbetrieblichen Zwecken dienenden Gebäudeteile gelten, die nunmehr in das Betriebsvermögen einzulegen seien.

Demgegenüber führt der BFH aus, dass zwar die fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteile ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen³⁵⁾ und deshalb einheitlich dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sind. Jedoch beziehe sich der Grundsatz der einheitlichen Vermögenszuordnung nicht auf nachträgliche Nutzungsänderungen, bei denen vorrangig die Regelungen über die Entnahme und Einlage von Wirtschaftsgütern zu beachten seien. Eine Einlagehandlung habe der Kl allerdings nicht vorgenommen und eine Einlage gegen den Willen des Klägers sei aufgrund des Einheitlichkeitsgrundsatzes eben nicht geboten.

Sowohl nach österreichischem³⁶⁾ als auch nach deutschem³⁷⁾ Recht können bei § 5 EStG-Gewinnermittlung Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebs- noch notwendiges Privatvermögen darstellen, aber objektiv geeignet sind, den Betrieb zu fördern, vom Steuerpflichtigen zu gewillkürtem Betriebsvermögen erklärt werden. Entscheidend für die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen ist also der nach außen in Erscheinung tretende³⁸⁾ Zuordnungswille³⁹⁾ des Steuerpflichtigen, der regelmäßig

durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert wird.⁴⁰⁾ Der Entscheidungsfreiheit,⁴¹⁾ gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, sind grundsätzlich nur insofern Schranken gesetzt, als das Wirtschaftsgut potenziell zum Betriebserfolg beitragen kann.⁴²⁾ Auch der von der deutschen Rsp⁴³⁾ und Finanzverwaltung⁴⁴⁾ entwickelte Einheitlichkeitsgrundsatz⁴⁵⁾ wird nach dem gegenständlichen Urteil durchbrochen: Die Zuordnung der fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteile erfolgt uneinheitlich zu Privat- und Betriebsvermögen, da der Steuerpflichtige keinen Widmungsakt gesetzt hat.

-
- 34) Amtlicher Leitsatz des gegenständlichen Urteils.
 - 35) Nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH 26. 11. 1973 GrS 5/71 stellen die eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, zu Wohnzwecken durch Vermietung oder durch Eigengebrauch genutzten Gebäudeteile aufgrund der unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge jeweils selbständige Wirtschaftsgüter dar; aus diesem Urteil wird auch der Einheitlichkeitsgrundsatz bei gemischt genutzten Gebäuden abgeleitet; vgl ausführlich *Seithel*, FR 1983, 598 f.
 - 36) Vgl zB *Doralt*, EStG⁷ § 4 Tz 58 ff; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 4 Tz 12.1; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2003) § 4 Tz 99 ff; gewillkürtes Vermögen kann in Österreich nur von nach § 5 Abs 1 EStG Gewinnermittelnden Personen gebildet werden.
 - 37) Vgl zB *Schmidt*, EStG²³ § 4 Tz 103, 105 ff; *Plückebaum* in *Kirchhoff Söhn*, EStG Kommentar (1998) § 4 Tz B 118 ff; *Maurer* in *Lademann*, EStG Kommentar § 4 Tz 214 ff; in Deutschland kann gewillkürtes Betriebsvermögen sowohl von nach § 5 als auch von § 4 Abs 1 dEStG Gewinnermittelnden Steuerpflichtigen gebildet werden.
 - 38) Vgl zB *Maurer* in *Lademann*, EStG § 4 Tz 215.
 - 39) Vgl zB *Plückebaum* in *Kirchhoff Söhn*, EStG § 4 Tz B 136.
 - 40) Vgl zB *Bertl/Hirschler*, Gewillkürtes Betriebsvermögen – Ansatzvoraussetzungen, RWZ 1998, 42; für andere Formen der Dokumentation vgl auch *Durchlaub*, Einlage von Wirtschaftsgütern – insbesondere von Wertpapieren – in das gewillkürte Betriebsvermögen, BB 1989, 949.
 - 41) Es handelt sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen; vgl *Plückebaum* in *Kirchhoff Söhn*, EStG § 4 Tz B 136.
 - 42) Vgl zB *Wiesner*, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991 A I 140 (142); zum Förderungszusammenhang vgl zB *Schmidt*, EStG, § 4 Tz 150.
 - 43) Vgl zB BFH 13. 3. 1964 IV 158/61; BFH 26. 11. 1973 GrS 5/71.
 - 44) Vgl für die Wirkung des Einheitlichkeitsgrundsatzes bei gemischt genutzten Gebäuden die deutschen EStR 2003, Abschnitt 13.
 - 45) Nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz bildet jedes einzelne Wirtschaftsgut eine Bilanzierungs- und Bewertungseinheit, die ungeteilt entweder dem Privat- oder Betriebsvermögen zuzuordnen ist; vgl *Wacker*, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB Beilage 18 zu Heft 47, 20 (20 ff); kritisch *Wassermeyer*, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, in *Söhn* (Hrsg), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre im Einkommensteuerrecht (1984) 315 (331 ff).