



ecolex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
WIRTSCHAFTSRECHT
DEZEMBER 2004

12

917-1000

Kindschaftsrecht/Verlassenschafts- und Kartellverfahren

Außerstreitverfahren (Halb) Neu

UGB-Reform

Verwertung verpfändeter Forderungen

Haftung bei überbewerteten

Sacheinlagen in AG

Gemeinschaftsrechtskonform

Bedarfsarbeitsverträge

Modernisierung des

EG-Wettbewerbsrechts

Verhinderung von Marktmanipulationen

Börsegesetznovelle 2004

Internetapotheken

EuGH zum Arzneiversandhandel

Rechtsprechungsübersicht BFH

SABINE DOMMES / MATTHIAS HOFSTÄTTER / MARKUS STEFANER / PATRICK WENINGER

A. WEGFALL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTUMS AN EINEM GMBH-GESCHÄFTSANTEIL

In seinem Urteil vom 17. 2. 2004, VIII R 28/02 hatte der BFH folgenden Sachverhalt zu beurteilen: An der U-GmbH waren der Kl und der dessen Anteile treuhänderisch verwaltende J zu je 50 % beteiligt. 1996 veräußerte J die gesamten Geschäftsanteile um 1.500.000,- DM an die E-GmbH; die Abtretung der Anteile war allerdings bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises aufschiebend bedingt. Bereits 1996 ging das Gewinnbezugsrecht auf die E-GmbH über. Die E-GmbH bezahlte den am 31. 10. 1997 fälligen Rest des Kaufpreises nicht. Am 3. 11. 1997 berief J in einer Gesellschafterversammlung die mittlerweile zu Geschäftsführern berufenen zukünftigen Eigentümer ab. Am 10. 11. 1997 wurde schließlich der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis herabgesetzt und sogleich bezahlt. Damit ging das zivilrechtliche Eigentum auf die E-GmbH über. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht unterwarfen den Veräußerungsgewinn 1996 der Besteuerung beim Kl. Der Kl verneinte hingegen eine Versteuerung des Veräußerungsgewinns 1996 mangels Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf die E-GmbH, weil der Kl bis zur vollständigen Kaufpreiszahlung alle rechtlich relevanten Gesellschafterbeschlüsse fassen konnte.

Der BFH hielt fest, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der U-GmbH im Jahr 1996 zu erfassen sei, weil in diesem Jahr die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums stattfand und die wirtschaftlichen Folgen des Rechtsgeschäfts aufrechterhalten wurden. Die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Geschäfts sei für diese Frage ohne Bedeutung.

Nach st Rsp des BFH¹⁾ ist der Tatbestand der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung letztlich in jenem Zeitpunkt verwirklicht, in dem das wirtschaftliche Eigentum an diesen Anteilen auf den Erwerber übergeht, was im vorliegenden Fall auch geschah. Das wirtschaftliche Eigentum ist dem Erwerber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach st Rsp des BFH nämlich dann zuzurechnen, wenn ihm die mit dem Erwerb der Anteile verbundenen wesentlichen Rechte, insb Gewinnbezugs- und Stimmrecht, zustehen.²⁾ Die Erwerberin hatte bereits im Streitjahr ein Anwartschaftsrecht an den Anteilen, das ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden konnte,³⁾ und das Gewinnbezugsrecht erworben. Das beim Veräußerer verbliebene Stimmrecht steht der Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums insofern nicht entgegen, als gerade bei Anteilsveräußerungen unter einer aufschiebenden Bedingung grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Beschlüsse nicht im eigenen, sondern im wirtschaftlichen Interesse des Erwerbers zu treffen

sind.⁴⁾ Dies ist im vorliegenden Fall – abgesehen von der Abberufung der Gf am 3. 11. 1997 – auch geschehen.

§ 41 Abs 1 1. Satz AO – der § 21 BAO entspricht – gebietet es, *unabhängig* von der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Kaufvertrages, solange vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt auszugehen, bis die wirtschaftlichen Folgen rückgängig gemacht wurden. Davon ist aber nicht schon dann auszugehen, wenn mit der Rückgängigmachung begonnen wurde (etwa in Form der Abberufung der Geschäftsführer), sondern erst dann, wenn die Rückgängigmachung vollendet ist.⁵⁾ In Wahrheit wurde aber der Erwerberin Gewinnbezugs- und Stimmrecht nicht entzogen und der Teilkaufpreis nicht rückerstattet. Durch den Vertrag vom 10. 11. 1997 wurde lediglich der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis ermäßigt. Im Ergebnis wurde daher die ursprüngliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen bestätigt und wie im Falle eines Vergleichs die ursprünglichen Leistungspflichten aufrecht erhalten.⁶⁾

Die Problemstellung des vorliegenden Falles kann auf die Frage reduziert werden, ob das wirtschaftliche Eigentum auf die Erwerberin übergegangen ist und in der Folge aufrecht erhalten wurde. Denn nach hM⁷⁾ ist in diesem Fall der Veräußerungsgewinn ab dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums dem Veräußerer zuzurechnen. Diese Frage wird in Österreich von Lehre⁸⁾ und Rsp⁹⁾ gleich behandelt wie in Deutschland.

Würden die Anteile allerdings nicht – wie im vorliegenden Fall – aus dem Privatvermögen, sondern aus dem Betriebsvermögen eines § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittlers veräußert werden, so wäre die Frage nach dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung differenzierter zu beantworten. Der Veräußerer hätte nämlich neben dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung auch das imparitatische Realisationsprinzip des § 201 Abs 2 Z 4 HGB zu beachten. Dieses imparitatische Realisationsprinzip könnte im Einzelfall die Gewinnrealisierung beim aufschiebend bedingten Kauf verhindern, wenn der Veräußerungsgewinn noch nicht mit ausreichender Sicherheit feststeht, ob-

1) Vgl BFH 18. 12. 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640.

2) Vgl BFH 18. 12. 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640.

3) Vgl BFH 10. 3. 1988 IV R 226/85 BStBl II 1988, 832.

4) Vgl BFH 27. 9. 1988 VIII R 193/83 BStBl II 1989, 414.

5) Vgl BFH 27. 9. 1988 VIII R 193/83 BStBl II 1989, 414.

6) Vgl BFH 19. 8. 2003 VIII R 67/02 BStBl II 2004, 107.

7) Vgl etwa *Doralt/Mayr* in *Doralt* (Hrsg) EStG 1⁶ (1. 9. 2001) § 6 Rz 41; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 312; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG Anm 49 t; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 245 mwN.

8) Vgl eingehend *Weninger*, Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze, GesRZ 2004, 189 mwN.

9) Vgl etwa VwGH 26. 3. 2003, 97/13/0052. Dazu ausführlich *Weninger*, Liegenschaftsverkauf: Gewinnrealisierung trotz fehlender behördlicher Genehmigung? GeS 2003, 373.

wohl das wirtschaftliche Eigentum möglicherweise bereits auf den Erwerber übergegangen ist.¹⁰⁾ Der BFH hält ein solches Auseinanderfallen von Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und Realisierung des Veräußerungsgewinns zumindest für denkbar.¹¹⁾

B. IST EIN MANGELHAFTES GEBÄUDE AUSSERGEWÖHNLICH ABGENUTZT?

Der BFH hatte in seinem **Urteil vom 14. 1. 2004 IX R 30/02** zu entscheiden, ob Mängel eines Gebäudes im Zeitpunkt seiner Anschaffung eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) rechtfertigen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Steuerpflichtige erwarb einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück, verbunden mit dem Sondereigentum an Räumlichkeiten im Kellergeschoss, die in der Teilungserklärung als Hobbyraum beschrieben waren. Im Erwerbszeitpunkt war der Hobbyraum als Wohnung ausgestaltet und als solche vermietet. Im Kaufvertrag über den Miteigentumsanteil wurde die Gewährleistung bezüglich des „Ertrags und der Ausnutzungsmöglichkeit für Zwecke des Käufers“ ausgeschlossen. Als die Eigentümergemeinschaft die Nutzung des Hobbyraums als Wohnung gerichtlich untersagte, versuchte der Käufer eine Rückabwicklung des Kaufvertrages zu erreichen. Da die Klage auf Rückabwicklung erfolglos war und der Käufer monatliche Mieteinbußen in der Höhe von rund 500,- DM (160,- DM statt 665,- DM) hinnehmen musste, machte der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung geltend.

Der BFH lehnte die Geltendmachung einer AfaA ab, da für eine steuerwirksame AfaA entweder eine Substanzeinbuße (technische Abnutzung) oder eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) vorliegen muss. Die außergewöhnliche „Abnutzung“ geschieht durch ein Einwirken auf das Wirtschaftsgut im Zusammenhang mit dessen steuerbarer Nutzung. Da der Hobbyraum bereits im Zeitpunkt der Lieferung mit einem Mangel behaftet war (er war nicht geeignet, als Wohnung genutzt zu werden), ist es – während er im Eigentum des Steuerpflichtigen gestanden ist – zu keiner Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit gekommen. Maßstab für die Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes ist nämlich der Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs. Auch das nach der Anschaffung gerichtlich verfügte Verbot zur Nutzung als Wohnung ändert nichts daran, dass der Mangel bereits im Zeitpunkt des Erwerbs bestanden hat. Durch dieses Gerichtsurteil wurde nur der von Anfang am Kaufobjekt anhaftende Mangel realisiert. Eine außergewöhnliche „Abnutzung“ liegt auch dann nicht vor, wenn ein überhöhter Kaufpreis, unter der Annahme, ein mängelfreies Wirtschaftsgut zu erwerben, bezahlt worden ist. Folglich rechtfertigt ein bloßes Ungleichgewicht zwischen den aufgewendeten Kosten und dem Wert der erlangten Leistung ebenso wie eine von vornher-

ein bestehende Beschränkung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit und Verwendungsmöglichkeit keine AfaA.¹²⁾ Der BFH lehnte aber in diesem Fall überhaupt die Ansicht ab, dass der Kaufpreis überhöht war. Vielmehr war auf Grund des Ausschlusses der Gewährleistung für die „Ausnutzungsmöglichkeit für Zwecke des Käufers“ für ihn klar, dass dieser Umstand bereits bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt hätte werden sollen. Eine AfaA vom Kaufpreis ist folglich nicht zulässig. Gelingt es nämlich dem Steuerpflichtigen auf Grund des Mangels, den Kaufpreis herabzusetzen, so reduzieren sich dadurch die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes und diese verringerten Anschaffungskosten werden auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt (Afa). Da in diesem Fall die Gewährleistung für den entsprechenden Mangel vertraglich ausgeschlossen worden ist, ändert sich der Kaufpreis nicht und es bleibt bei den historischen Anschaffungskosten.

Soweit ersichtlich, hat keines der österreichischen Höchstgerichte bisher zur Frage, ob Mängel eines Gebäudes im Zeitpunkt seiner Anschaffung eine AfaA rechtfertigen, Stellung genommen. Da die Rechtslage in Deutschland und in Österreich vergleichbar ist – beide Rechtsordnungen sprechen wortgleich von der Zulässigkeit einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 8 Abs 4 EStG; § 7 Abs 1 Satz 6 u § 7 Abs 4 Satz 3 dEStG) und entsprangen dem dEStG 1934 –, wäre in Österreich uE bei einer derartigen Konstellation mit einer ähnlichen Entscheidung zu rechnen. Ein Anhaltspunkt dafür kann eventuell in der Rsp des VwGH zur Teilwertabschreibung auf angeschaffte Beteiligungen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, gesehen werden. Wird eine Beteiligung beispielsweise um 1000 angeschafft und stellt sich zeitnah zum Kauf heraus, dass die Beteiligung nur einen Wert von beispielsweise 300 besitzt, so ist laut VwGH während einer bestimmten Zeit keine Teilwertabschreibung zulässig,¹³⁾ „da die Vermutung besteht, dass die Anschaffungskosten der Beteiligung durch Aussicht auf wirtschaftliche Besserung in der Zukunft in Verbindung mit der beteiligungsbedingten Einflusseinnahme auf die Gesellschaft gerechtfertigt gewesen sein müssen.“¹⁴⁾ Derselbe Grundgedanke liegt dem Verbot der AfaA für bereits im Anschaffungszeitpunkt bestehende Mängel zugrunde.

Eine AfaA ist im Gegensatz zur Teilwertabschreibung bei allen Einkunftsarten zulässig.¹⁵⁾ Bei den au-

10) Vgl dazu *Weninger*, GesRZ 2004, 191 ff.

11) Vgl BFH 3. 8. 1988 I R 157/84 BStBl II 1989, 21.

12) So BFH 27. 1. 1993, IX R 146/90, BStBl II 1993, 702; BFH 30. 8. 1994, IX R 23/92, BStBl II 1995, 306.

13) Vgl VwGH 24. 2. 1999, 96/13/0206.

14) *Bertl/Hirschler*, Teilwertabschreibung von Kapitalgesellschaftsanteilen, RWZ 1999, 324 (325).

15) Vgl dazu für Österreich ua *Doralz*, EStG⁶, 1. 9. 2001, § 8 Tz 55; EStR 2000 Rz 3196; *Fritz-Schmied*, Die differentiellen Anwendungsvoraussetzungen der AfaA und der Teilwertabschreibung, RWZ 2001, 21 (22 f); für Deutschland ua *Werndl* in *Kirchhoff/Söhn* (Hrsg) EStG⁸ (1988) § 7 Rz B 153; *Drenseck* in *Schmidt* (Hrsg) EStG²³ (2004) § 7 Rz 122; *Brandis* in *Blümich*, EStG, 74. Erg.-Lfg, 1. 3. 2002, § 7

berbetrieblichen Einkünften¹⁶⁾ ist die AfaA allenfalls im Rahmen der Werbungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG; § 9 Abs 1 Satz 3 Nr 7 dEStG) zu berücksichtigen. Hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme der AfaA bestehen zwischen Deutschland und Österreich Unterschiede, die aber im gegenständlichen Fall die Übertragbarkeit der Entscheidung des BFH auf die österreichische Rechtslage nicht beeinflussen sollten.¹⁷⁾ Wäre die AfaA dem Steuerpflichtigen zugestanden, so hätten der BFH und der VwGH uU unterschiedliche Ergebnisse erzielt. Wird die AfaA geltend gemacht, so hat dies in Deutschland für den Veranlagungszeitraum des Eintritts des beeinträchtigenden Umstandes zu geschehen. Wenn die Umstände im Veranlagungszeitraum noch nicht entdeckt waren und der Bescheid des Veranlagungszeitraums nicht mehr geändert werden kann, so ist die AfaA im Veranlagungszeitraum der Entdeckung des Schadens abziehbar und kann somit nachgeholt werden.¹⁸⁾ In Österreich hingegen ist eine Nachholung der AfaA unzulässig. Die AfaA kann nur in dem Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die Gründe für die außergewöhnliche Abnutzung eingetreten sind. Eine Nachholung der AfaA in dem Veranlagungszeitraum, in dem die für die AfaA maßgebenden Umstände entdeckt werden, ist nach hM nicht möglich.¹⁹⁾

C. DIENSTZEITUNABHÄNGIGE INVALIDITÄTSVERSORGENG-ZUSAGE ALS VGA

Dem Urteil des BFH vom **28. 1. 2004, I R 21/03** lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Kl, eine GmbH, hatte ihrem Mehrheitsgesellschafter und Gf GP neben einem monatlichen Festgehalt vertraglich eine betriebliche Altersversorgung zugesagt, die eine Altersrente bei Vollendung des 65. Lebensjahres, ein Witwenruhegeld sowie eine Invaliditätsversorgung in der Höhe von 75 % des Bruttogehalts einschloss. GP war zu diesem Zeitpunkt 41 Jahre alt.

Nach Ansicht des BFH ist eine Rückstellung für eine Invaliditätsrente finanzmathematisch anzusetzen. Das bedeutet, dass die Höhe der Rückstellung entsprechend einer Einzahlung für einen Arbeitnehmer in eine Rückdeckungsversicherung zu erfolgen hätte.²⁰⁾ Eine etwaige vGA liegt in Höhe des den fiktiven Versicherungsbeitrag übersteigenden Teiles vor. Eine Invaliditätsrente, die sich von vornherein und ohne dienstzeitabhängige Abschläge gegenüber der Altersrente auf 75 % der Bruttobezüge belaufen soll, ist überhöht. Die Invaliditätszusage sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein ordentlicher und gewissenhafter Gf eine derartige Zusage nicht erteilt hätte. Der BFH verweist in seiner Entscheidung auf frühere Rsp.²¹⁾ Darüber hinaus kann die Invaliditätsrente einem Fremdvergleich nicht standhalten, da sie der Höhe nach nicht angemessen und daher nicht betrieblich veranlasst ist.²²⁾ Letztlich ist der BFH aber zu keinem abschließenden Urteil gekommen, da es zum damaligen Zeitpunkt nicht möglich war festzustellen, welcher Teil der erfolgten Zuführung zur Pensionsrückstellung und welcher

Teil auf die dienstzeitunabhängige Invalidenzusage entfällt.

Diese Entscheidung des BFH stellt einen Wendepunkt in der deutschen Rsp zur steuerrechtlichen Anerkennung von Rückstellung für Sozialkapital an beherrschende Gesellschafter-Gf einer Kapitalgesellschaft dar. Entgegen der bisherigen Rsp wurde entschieden, dass eine dienstzeitunabhängige Invaliditätszusage einer GmbH zu Gunsten ihres beherrschenden Gesellschafter-Gf in Höhe von 75 % seiner Aktivbezüge unangemessen sei und daher zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann. Der BFH vertritt die Auffassung, dass eine Versorgungsleistung, die den Wert einer fehlenden Anwartschaft auf gesetzliche Rentenleistungen ersetzt, steuerlich nur in dem Umfang zugestanden wird, in welchem sie aus anderweitig ersparten gesetzlichen Arbeitgeberbeiträgen gespeist wird.²³⁾ Der früheren Rsp des BFH zufolge war es keinesfalls unüblich, einem Gesellschafter-Gf einer Kapitalgesellschaft eine Versorgungszusage im Falle der Invalidität in der Höhe von 75 % der Aktivbezüge zuzusagen.²⁴⁾ Allerdings erfolgte im gegenständlichen Fall eine unmittelbare Zusage und daher eine Rückstellung innerhalb des Betriebes und nicht, wie üblicherweise, mittelbar durch eine externe Rückdeckungsversicherung. Während in der Literatur eine Pensionsverpflichtung mit allen ihren Komponenten (zB Alters-, Invaliden- oder Witwenrente) als wirtschaftliche Einheit betrachtet wird,²⁵⁾ geht der BFH hinsichtlich einer Invaliditätszusage von dieser Betrachtungsweise offenbar ab und erlaubt es, eine Pensionszusage in einzelne Komponenten zu zerlegen.²⁶⁾ Dadurch stellt er sich offenbar gegen die hM, die zur Beurteilung des Vorliegens einer vGA immer auf die „Gesamtausstattung“ eines Dienstverhältnisses blickt.

In der ö Rsp gilt nach wie vor, dass grundsätzlich das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend ist.²⁷⁾

Rz 385; *Flies*, Außerordentliche Abschreibung bei Gebäuden in der Herstellungsphase und bei Abbruch, BB 1996, 2169 (2169).
 16) Im gegenständlichen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG; § 21 dEStG).
 17) Dem Steuerpflichtigen ist im gegenständlichen Fall die AfaA dem Grunde nach nicht zugestanden.
 18) Vgl RFH 1. 3. 1939, VI 125/39, RStBl 1939, 630; BFH 22. 11. 1968, VI R 182/67, BStBl II 1969, 160; BFH 7. 5. 1969, I R 47/67, BStBl II 1969, 464; BFH 24. 3. 1987, IX R 17/84, BStBl II 1987, 694; BFH 1. 12. 1992, IX R 333/87, BStBl II 1994, 12; BFH 1. 12. 1992, IX R 36/86 u 71/88, BFH/NV 93, 472, 478; BFH 13. 3. 1998, VI R 27/97, BStBl II 1998, 443.
 19) Vgl ua VwGH 5. 10. 1951, 2540/49; *Doralz*, EStG⁶, 1. 9. 2001, § 8 Tz 64; EStR 2000 Rz 3197; *Quantschnigg/Schub*, ESt-Handbuch (1993) § 8 Rz 57.
 20) Anschluss an Senatsurteil vom 15. 7. 1976, I R 124/73.
 21) BFH, Urteil vom 14. 7. 1989, III R 97/86. In diesem Urteil wäre allerdings der Ehepartner des Arbeitnehmers eines Einzelunternehmens Rentenberechtigter gewesen.
 22) BFH, Urteil vom 14. 7. 1989, III R 97/86.
 23) BFH, Urteil vom 15. 7. 1976, I R 124/73.
 24) Vgl BFH, Urteil vom 20. 12. 2000, I R 15/00, BFH, Urteil vom 7. 11. 2001, I R 79/00.
 25) *Dötsch/Geiger/Klingebiel/Lang/Rupp/Wochinger*, Verdeckte Gewinnausschüttung / Verdeckte Einlage (2004), Rz 603.
 26) Vgl BFH, Urteil vom 8. 11. 2000, I R 70/99.
 27) Vgl VwGH 20. 9. 1983, 82/14/0273, 0274, 0283.

Dass die österreichischen Höchstgerichte von der bisherigen Rechtsprechungspraxis abgehen und Finanzierbarkeit in Form einer Rückstellung in Höhe ersparter Versicherungsbeiträge verlangt, scheint uA nahe liegend.

In Deutschland²⁸⁾ wie auch in Österreich²⁹⁾ liegt nach hA eine vGA vor, wenn eine Zuwendung einer Körperschaft an Anteilsinhaber erfolgt, wobei das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindert wird und die Wurzel der Ausschüttung in der Anteilsinhaberschaft liegt. Die ö Rsp hatte noch keine Gelegenheit, über verdeckte Gewinnausschüttungen in Form einer Invaliditätszusage abzusprechen. Deshalb könnte den vom BFH aufgestellten Kriterien für das Vorliegen einer Invaliditätszusage als vGA auch für Österreich Bedeutung zukommen. In Österreich können Pensionszusagen unter Beachtung der Voraussetzungen des § 14 Abs 7 EStG auch an Gesellschafter-Geschäftsführer gemacht werden. Der Aktivbezug und die Pensionserwartung bilden dabei eine wirtschaftliche Einheit.³⁰⁾ Während die Beurteilung einer vGA durch den BFH³¹⁾ unter dem Maßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Gf erfolgt,³²⁾ ist für den VwGH³³⁾ der Fremdvergleich im Sinne der Angehörigenjudikatur maßgeblich.³⁴⁾ Bezüge eines Gesellschafter-Gf sind nach in Österreich hA insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen, als sie das Maß dessen überschreiten, was für die gleiche Leistung an gesellschaftsfremde Personen (Gf, die nicht gleichzeitig Gesellschafter sind) gezahlt werden müsste.³⁵⁾ Wenn die Tätigkeitsvergütung im Gesamten unangemessen ist, so ist die vGA zuerst bei der Zusatzleistung „Pensionszusage“ anzusetzen.³⁶⁾ Der VwGH ist der Ansicht, dass die zugesagte Pension einschließlich einer Sozialversicherungspension keinesfalls höher sein darf als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts.³⁷⁾ Es kann natürlich hinterfragt werden, mit welcher Begründung eine Pensionszusage keinesfalls höher sein darf als der Aktivbezug. Es ist nämlich denkbar, dass ein Gesellschafter-Gf oder ein Gf, der nicht Gesellschafter ist, auf einen Teil seines Aktivbezugs zugunsten einer späteren höheren Pension verzichtet. Soll dies einem Gesellschafter-Gf aufgrund der Gefahr einer vGA verwehrt sein, während ein Gf der nicht gleichzeitig Gesellschafter ist, ohne Bedenken eine Nur-Pension beziehen kann?³⁸⁾

Offensichtlich erachtet der BFH eine Invaliditätspensionszusage in dieser Höhe als zu hoch. Dies ist eine Wertungsentscheidung die durchaus kritisiert werden kann. Gerade bei einer Invaliditätsvorsorge könnte vor dem Hintergrund einer größeren Sicherheit auch ein höherer Betrag zu rechtfertigen sein, da im Falle der Inanspruchnahme durchaus ein höherer Mittelbedarf im Vergleich zu einer normalen Pension gegeben sein kann.

D. IST FREMDGEHEN AUSSERGEWÖHNLICH BELASTEND?

Im Urteil vom 18. 3. 2004, III R 31/02 hatte sich der III. Senat des BFH mit der Frage zu beschäftigen, ob Erpressungszahlungen, die aus einem außerehelichen Verhältnis stammen, außergewöhnliche Belas-

tungen (§ 33 dEStG; § 34 EStG) darstellen können. Dem Fall lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Steuerpflichtige hatte ein außereheliches Verhältnis, nach dessen Ende eine Freundin der Geliebten den Steuerpflichtigen drohte, der herzkranken Ehefrau des Steuerpflichtigen von dem Verhältnis zu erzählen. Um das Leben der Ehefrau nicht zu gefährden, zahlte der Steuerpflichtige in Summe ca 191.000,- DM an die Erpresserin. Nach dem Tod seiner Ehefrau zeigte der Steuerpflichtige die Erpresserin an und verlangte den gezahlten Betrag zurück. Nachdem sich die Erpresserin jedoch weigerte, verfolgte der Steuerpflichtige seine Ansprüche nicht weiter. Stattdessen wollte er die Zahlungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Das FG Köln³⁹⁾ stimmte dem Ansinnen zu, da es meinte, dass sich der Steuerpflichtige den Zahlungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte, da sonst das Leben und die Gesundheit seiner Ehefrau gefährdet gewesen wären.

Der BFH konnte sich dem allerdings nicht anschließen. Er führte aus, dass es Zweck von § 33 dEStG sei, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen. Außerdem wurde klargestellt, dass keine außergewöhnliche Belastung vorliegen kann, wenn Kosten aus frei getroffenen Entscheidungen zur Lebensgestaltung und -führung resultieren, da diese gem § 12 Nr 1 dEStG (§ 20 Abs 1 Z 1 EStG) nicht abzugsfähig sind. § 33 dEStG will hier eben nur eine Ausnahme für zwangsläufige und außergewöhnliche Kosten schaffen. Hierfür ist in jedem Einzelfall eine Ursachenprüfung durchzuführen.⁴⁰⁾ Die Zwangsläufigkeit ist nur dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige objektiv nachvollziehbar nicht anders verhalten konnte und nicht schon dann, wenn er sich

28) Vgl BFH, Urteil vom 22.2.89, I R 44/85.

29) Vgl VwGH 15. 10. 1954, 2979/52, VwGH 20. 3. 1974, 1157/72, VwGH 20. 9. 1983, 82/14/0273.

30) Näher dazu *Schilcher*, Urteilsbesprechung GeS 2003, 217 (Anrechnung einer Sozialversicherungspension auf die Firmenpension).

31) Vgl BFH, Urteil vom 16. 3. 1967, I 261/63, sowie I 187/64.

32) So auch *Gassner*, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in *Doralt et al* (Hrsg) FS Bauer (1986) 73 (79 ff).

33) Vgl VwGH 8. 11. 1983, 83/14/101, 26. 9. 1985, 85/14/0079, 31. 3. 1998, 96/13/0121.

34) Kriterien für den Vertrag naher Angehöriger sind, dass die Vereinbarung nach außen hin klar zum Ausdruck kommt, eindeutigen und klaren Inhalt hat und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wäre. Näher dazu *Weninger*, Urteilsbesprechung, Ges 2004, 358 f.

35) Vgl RFH 5. 6. 1925, I A 17/25, VwGH 20. 9. 1983, 82/14/0273, 0274, 0283.

36) *Bauer/Quantschnigg*, Körperschaftsteuerkommentar 1988, § 8 Tz 62 Stichwort Dienstverhältnis, Pensionsverpflichtungen; so auch BFH, Urteil vom 15. 10. 1997 (BStBl II 1999, 316).

37) Vgl VwGH 8. 11. 1983, 83/14/0101.

38) Anders der BFH im Urteil 17. 5. 1995, I R 147/93. In diesem Urteil wird eine Nur-Pension an den Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA erachtet.

39) 19. 12. 2001, 4 K 2149/00, EFG 2002, 1168.

40) Einzig für bestimmte Kostenarten kann auf eine derartige Einzelfallprüfung verzichtet werden. Vgl zB für Krankheitskosten: BFH 26. 6. 2003, III R 36/01, BStBl 2004 II 47; BFH 1. 2. 2001, III R 22/00, BStBl 2001 II 543.

subjektiv zu dem Verhalten verpflichtet sah. Daraus folgert der BFH, dass Erpressungsgelder nur dann zwangsläufig sind, wenn die Erpressung nicht auf Grund eines freiwilligen Verhaltens des Erpressten stattfindet. Erpressungsgelder, die auf Grund des Reichtums des Steuerpflichtigen gefordert werden, können daher zwangsläufig sein. Erpressungsversuche, die der Steuerpflichtige auf Grund gesetzes-, sittenwidrigen oä Verhaltens „provoziert“, sind nicht zwangsläufig. Daraus folgert der BFH, dass die Kosten zwar außergewöhnlich – „denn wer ein außereheliches Verhältnis eingeht, ist üblicherweise nicht einer Erpressung ausgesetzt“ –, nicht aber zwangsläufig waren. Der BFH begründet dies weiters, in dem er ausführt, dass der Steuerpflichtige den Erpressungsgrund durch das Fremdgehen und das Verbergen des Vermögens freiwillig gesetzt hatte und es auch zum Zeitpunkt der Erpressung noch andere Handlungsalternativen gegeben hatte. Der Steuerpflichtige war nämlich nicht in der Lage, glaubhaft zu machen, dass ein Geständnis gegenüber seiner Ehefrau deren Leben gefährdet hätte.

Soweit ersichtlich, hat keines der österreichischen Höchstgerichte bisher zur Frage der Abzugsfähigkeit von Erpressungsgeldern als außergewöhnliche Belastung Stellung genommen. Auf Grund der Vergleichbarkeit der Rechtslage – beide Rechtsordnungen ermöglichen den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nur, wenn sie im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen in vergleichbarer Lage außergewöhnlich sind (§ 34 Abs 2 EStG; § 33 Abs 1 dEStG), wenn sie zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3 EStG; § 33 Abs 2 dEStG) und wenn sie wesentlich sind (§ 34 Abs 4 EStG; § 33 Abs 3 dEStG) – ist in Österreich mit einer vergleichbaren Entscheidung in einem ähnlichen Fall zu rechnen. Zwangsläufigkeit ist in beiden Rechtskreisen dann gegeben, wenn sich der Steuer-

pflichtige den Aufwendungen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Parallelen sind auch in der Rsp zu finden. Genauso wie der BFH⁴¹⁾ bestimmt der VwGH⁴²⁾ die Zwangsläufigkeit durch die Unmöglichkeit, sich der Zahlung zu entziehen.⁴³⁾ Rückschlüsse können uM auch aus der Judikatur des VwGH zur Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung gewonnen werden.⁴⁴⁾ Auch hier geht der VwGH⁴⁵⁾ nämlich nur dann von einer Abzugsfähigkeit aus, wenn der Prozess dem Steuerpflichtigen aufgezwungen wurde und er gewonnen hat. Strengt der Steuerpflichtige den Prozess selbst an, geschieht dies auf Grund seiner eigenen Entscheidung und ist daher nicht zwangsläufig. Verliert der Steuerpflichtige, geht der VwGH davon aus, dass der Steuerpflichtige ein schuldhaftes Verhalten gesetzt hat und damit auch den Prozess ausgelöst hat. Daher fehlt es auch hier an der Zwangsläufigkeit. Legt man dieses weite Verständnis der freien Entscheidung dem besprochenen Erpressungsfall zu Grunde, spricht viel dafür, dass auch der VwGH dann von keiner zwangsläufigen Zahlung ausgehen würde, wenn der Steuerpflichtige die Erpressung durch sein Verhalten ausgelöst oder wenn er andere Handlungsmöglichkeiten als die Erfüllung der Erpressungsforderung gehabt hätte.

41) BFH 26. 4. 1991, III R 69/87, BStBl 1991 II 755.

42) VwGH 19. 3. 1998, 95/15/0024. Vgl auch VfGH 18. 6. 1963, B 213/62.

43) Vgl detailliert *Doralt*, EStG, Band II (8. Lfg) § 34 Tz 36 ff; *Schmidt*, EStG²³ (2004) § 33 Tz 16 ff.

44) *Stefaner*, Berechtigten Zivilprozesskosten zum Abzug von der Bemessungsgrundlage der ESt und zum Abzug der Vorsteuer? GeS 2004, 119 (120 mwN).

45) ZB 7. 10. 2003, 2001/15/0221.