

China rückt näher

Neues Sachenrecht

Direktinvestitionen – Gesellschaftsgründungen

IP-Recht und Produktfälschung

Doppelbesteuerungsabkommen

EURO 08

Die Masse rauscht, die Masse schwoll

Arbeitnehmer-Hochzahl

Aufsichtsratspflicht der GmbH

Vergleichsverfahren in
Kartellsachen

Unternehmenskauf im Konkurs

Erwerberhaftung für Pensionszusagen?

Telekommunikationsunternehmen

Datenabfragen durch Sicherheitsbehörden

CELF: Umfang der Rückforderung

Nachträglich genehmigter Beihilfen

BFH-Rechtsprechungsübersicht

JULIA HUTTER / JOHANNES PRILLINGER / GERNOT RESSLER

A. In-vitro-Fertilisation steuerlich beachtlich?

Im Urteil vom **10. 5. 2007, III R 47/05**, setzte sich der BFH einmal mehr mit der Abzugsfähigkeit der Kosten einer künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung gem § 33 dEStG auseinander. Im Mittelpunkt stand dabei die Frage, ob derartige Kosten auch von einer unverheirateten, empfangnisunfähigen Frau zum Abzug gebracht werden können oder dies lediglich verheirateten Frauen vorbehalten ist.

Bislang hatte sich der BFH bereits in einer Reihe von E mit der Frage der steuerlichen Beachtlichkeit der Kosten einer künstlichen Befruchtung auseinandergesetzt.¹⁾ Einschlägig war dabei insb das Urteil v 18. 6. 1997, III R 84/96, in dem der BFH erstmals die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anerkannte. Darin stufte der BFH die Empfängnisunfähigkeit einer verheirateten Frau als Krankheit²⁾ ein, deren Behandlung im Wege einer homologen künstlichen Befruchtung jedenfalls der Charakter einer Heilbehandlung³⁾ zukommt. Nach Auffassung des BFH befindet sich eine empfangnisunfähige, verheiratete Frau in einer tatsächlichen Zwangslage, da sie durch einen derartigen Defekt an der „Entfaltung ihrer Persönlichkeit in der Ehe“ gehindert ist. Die mit der Durchführung einer In-vitro-Fertilisation verbundenen Kosten erachtete der BFH demzufolge als Krankheitskosten und bejahte deren Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung nach § 33 dEStG.⁴⁾

Im gegenständlichen Urteil befasste sich der BFH mit der Frage, ob die Kosten einer In-vitro-Fertilisation auch von einer unverheirateten Frau steuermindernd geltend gemacht werden können und entschied, dass ein Abzug in solch einem Fall gleichermaßen zulässig ist. Dies stellt insofern eine Änderung der Rsp dar, als in der Jud des BFH bislang nach dem Familienstand der Stpfl differenziert wurde. Demzufolge wurden Aufwendungen für eine In-vitro-Fertilisation nur dann als abzugsfähig erachtet, wenn diese bei einer verheirateten Frau durchgeführt wurde.⁵⁾ Selbst der Umstand, dass die Stpfl in einer festen Partnerschaft lebt, reichte bisher nicht aus, um den Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastung zu rechtfertigen.⁶⁾ Gestützt wurde diese unterschiedliche steuerliche Behandlung von verheirateten und unverheirateten Frauen auf § 6 Abs 1 GG, der die Ehe unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stellt. Da mit der Eheschließung vorwiegend der Wunsch verbunden sei, eine Familie zu gründen, befinde sich nur eine verheiratete Frau in einer tatsächlichen Zwangslage, wenn sich dieser Wunsch aufgrund eines biologischen Defekts nicht verwirklichen lässt, so die bisherige Argumentation des BFH. Zudem sei das Wohl eines Kindes nach Auffassung der Gesellschaft typischerweise in einer Ehe besser gewährleistet als in einer festen Partnerschaft. Eine steu-

erliche Besserstellung von verheirateten Frauen erachtete der BFH demnach bislang als gerechtfertigt.⁷⁾

Von dieser Auffassung ist der Gerichtshof nun jedoch abgegangen. Auch wenn die Belastung, mit der sich eine verheiratete Frau infolge ihrer Empfängnisunfähigkeit konfrontiert sieht, intensiver ist, erachtete der BFH die Zwangslage einer unverheirateten, in fester Partnerschaft lebenden Frau als ausreichend, um die Kosten einer künstlichen Befruchtung steuermindernd zu berücksichtigen. Denn Kinder seien „für viele Menschen eine zentrale Sinnggebung ihres Lebens“, weshalb Kinderlosigkeit von den Betroffenen, unabhängig von deren Familienstand, regelmäßig als schwere psychische Beeinträchtigung empfunden wird. Das in seiner bisherigen Rsp ins Treffen geführte Argument, den Interessen des Kindes entspreche es am besten, wenn dieses in einer ehelichen Lebensgemeinschaft geboren wird, erachtete der BFH nunmehr aufgrund der zunehmenden gesellschaftlichen Akzeptanz außerehelicher Lebensgemeinschaften sowie der weitestgehend rechtlichen Gleichstellung von ehelich und unehelich geborenen Kindern für sich allein nicht als ausreichend, um die Abzugsfähigkeit der Kosten einer In-vitro-Fertilisation nach § 33 dEStG zu verneinen.⁸⁾

Auch der VwGH hatte sich mit der Abzugsfähigkeit von In-vitro-Fertilisationskosten als außerge-

Mag. *Julia Hutter* und Mag. *Johannes Prillinger* sind Assistenten am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Mag. *Gernot Ressler* ist Mitarbeiter einer internationalen Steuerberatungskanzlei in Wien und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

- 1) Vgl dazu zB BFH 18. 6. 1997, III R 84/96; 18. 5. 1999, III R 46/97; 3. 3. 2005, III R 68/03; 28. 7. 2005, III R 30/03.
- 2) Der BFH definiert in seinem Urteil v 18. 6. 1997, III R 84/96, den Begriff „Krankheit“ in Anlehnung an die Rsp des BGH und des BSG als „anormalen, regelwidrigen (körperlichen, geistigen oder seelischen) Zustand“, dessen Beurteilung unter Bedachtnahme auf die Auffassung der Gesellschaft und der jeweiligen Rechtskultur zu erfolgen hat.
- 3) Nach stRsp des BFH umfasst dieser Begriff alle „Eingriffe und andere Behandlungen, die nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zu dem Zweck angezeigt sind und vorgenommen werden, Krankheiten, Leiden, Körperschäden, körperliche Beschwerden oder seelische Störungen zu verhüten, zu erkennen, zu heilen oder zu lindern“; vgl dazu BFH 18. 6. 1997, III R 84/96 mwN.
- 4) Würde die Empfängnisunfähigkeit einer Frau hingegen durch vorangehende freiwillige Sterilisation herbeigeführt, so liegt eine Handlung vor, die der freien Lebensgestaltung der Stpfl zuzurechnen ist, weshalb die steuerliche Berücksichtigung der Kosten einer künstlichen Befruchtung ausscheidet; vgl dazu BFH 3. 3. 2005, III R 68/03, mit Anm *Dommes/Hofstätter/Müllner/Schneeweiss*, Rechtsprechungsübersicht des BFH, *ecolex* 2006, 55 (57 f).
- 5) BFH 18. 6. 1997, III R 84/96; 28. 7. 2005, III R 30/03.
- 6) BFH 28. 7. 2005, III R 30/03; kritisch dazu *Zorn*, Künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung, *RdW* 2006, 53 (53 f).
- 7) BFH 28. 7. 2005, III R 30/03.
- 8) BFH 10. 5. 2007, III R 47/05, Rz 21 ff.

wöhnliche Belastung gem § 34 EStG auseinanderzusetzen.⁹⁾ Nach anfänglicher Ablehnung der steuermindernden Berücksichtigung derartiger Aufwendungen,¹⁰⁾ gab der VwGH im Erk 3. 11. 2005, 2002/15/0124, erstmals zu erkennen, dass Maßnahmen einer künstlichen Befruchtung grundsätzlich zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können, sofern die Empfängnisunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde.¹¹⁾ In konsequenter Beibehaltung dieses Gedankens ließ der VwGH in seinem jüngsten Erk zur In-vitro-Fertilisation die Kosten erstmals zum Abzug zu.¹²⁾ Zwar gelangt der VwGH damit zu einem ähnlichen Ergebnis wie der BFH – allerdings ist der Weg dorthin ein anderer. Als zentralen Anknüpfungspunkt sieht der VwGH nämlich die vom VfGH in Bezug auf Unterhaltszahlungen entwickelte Jud,¹³⁾ der zufolge die Zwangsläufigkeit aufgrund des „öffentlichen Interesses der Gesellschaft an Kindern“ von vornherein zu unterstellen sei. Diesen Gedanken projiziert der VwGH auf die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung und bejaht eine steuermindernde Berücksichtigung derartiger Kosten als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG.¹⁴⁾ Dahingestellt bleibt jedoch die Frage, ob die Empfängnisunfähigkeit einer Frau als Krankheit und in weiterer Folge die Durchführung einer In-vitro-Fertilisation als Heilbehandlung zu qualifizieren ist.

Die Änderung der Rsp des BFH in Bezug auf die Berücksichtigung der Kosten einer künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung ist insofern begrüßenswert, als der BFH damit von der bislang unsachgerechten Differenzierung nach dem Familienstand der Stpfl abgeht und nunmehr auch die einer unverheirateten Frau erwachsenden Aufwendungen zum Abzug zulässt. Der Ländervergleich zeigt, dass der VwGH von vornherein einen anderen Ansatz wählt und, unter Berufung auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern, die Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen unterstellt. In Bezug auf die österreichische Rechtslage war der Familienstand der Stpfl demzufolge schon bisher ohne Einfluss auf die Abzugsfähigkeit der Kosten einer künstlichen Befruchtung. Denn für das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern ist der Familienstand ohne Bedeutung – ein solches besteht unabhängig davon, ob es sich bei der Betroffenen um eine verheiratete oder um eine unverheiratete Frau handelt.

B. Strafprozesskosten abzugsfähig?

In seinem Urteil vom **18. 10. 2007, VI R 42/04**, hatte sich der BFH mit Fragen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Strafprozesskosten auseinanderzusetzen.

Gegen den kl Geschäftsführer einer Gesellschaft war einerseits ein Strafverfahren wegen Anstiftung zur Untreue geführt worden und zum anderen musste er sich wegen des Erwerbs von Anteilen an dieser Gesellschaft strafgerichtlich verantworten.¹⁵⁾ Das Verfahren hinsichtlich der Anstiftung zur Untreue endete mit einer Verurteilung, während er in Letzterem freigesprochen wurde. In weiterer Folge wollte der Kl die in den beiden Strafverfahren angefallenen Prozesskos-

ten als Werbungskosten von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen.

Der BFH stellte zunächst klar, dass Strafprozesskosten nach stRsp nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn der strafrechtliche Vorwurf beruflich veranlasst war.¹⁶⁾ In Bezug auf den strafrechtlich beanstandeten Anteilserwerb verneinte der BFH die berufliche Veranlassung und prüfte in einem nächsten Schritt, ob die Verteidigungskosten als außergewöhnliche Belastung gem § 33 dEStG abzugsfähig sind. Im konkreten Fall hatte der Kl mit seinem Anwalt ein Honorar vereinbart, welches den nach Kostenrecht erstattungsfähigen Betrag überstieg. In Höhe der nicht erstattungsfähigen Anwaltskosten war daher zu untersuchen, ob sich der Kl ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen konnte und sie den Umständen nach notwendig und angemessen waren. Nach Ansicht des BFH war es zweifelhaft, ob sich der Kläger der Honorarvereinbarung schon aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte. Er ließ diese Frage jedoch offen, da Verteidigungskosten jedenfalls nur in Höhe des nach Kostenrecht erstattungsfähigen Betrages notwendig iSd § 33 Abs 2 dEStG sind.¹⁷⁾

Die Abzugsfähigkeit der Kosten des Verfahrens wegen Untreue verneinte die Unterinstanz mit der Begründung, dass es nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Geschäftsführers gehöre, zugunsten seines Arbeitgebers strafbare Handlungen zu begehen. Der BFH vermochte diese Auffassung nicht zu teilen, da sie im Widerspruch zum „objektiven Nettoprinzip“ und zu § 40 AO¹⁸⁾ steht. Nach Ansicht des BFH kann es daher auf die Strafbarkeit der Handlung nicht entscheidungserheblich ankommen, sondern es ist lediglich ein Zusammenhang zwischen dem strafrechtlichen Vorwurf und der beruflichen Aufgabenerfüllung gefordert. Dieser Zusammenhang war im konkreten Fall gegeben, da der Kl die ihm zur Last gelegte Tat in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer der durch die Tat allein begünstigten Gesellschaft begangen hat. Die Strafprozesskosten waren daher in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig.¹⁹⁾

9) Vgl dazu VwGH 17. 10. 1989, 89/14/0124; 3. 11. 2005, 2002/15/0124; 24. 9. 2007, 2005/15/0138.

10) VwGH 17. 10. 1989, 89/14/0124.

11) Vgl auch *Zorn*, RdW 2006, 54 mwA.

12) VwGH 24. 9. 2007, 2005/15/0138 = *ecolex* 2008/30 (*Horvath*).

13) Vgl etwa VfGH 12. 12. 1991, G 188/91.

14) Vgl *Fellner*, VwGH anerkennt Kosten einer künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung, UFSaktuell 2007, 260; *Renner*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung, SWK 2007, S 945.

15) Die Sachverhaltsangaben waren im Urteil aufgrund des Steuergeheimnisses sehr spärlich.

16) BFH 19. 2. 1982, VI R 31/78, BStBl II 1982, 467; BFH 13. 12. 1994, VIII R 34/93, BStBl II 1995, 457.

17) So auch *Arndt* in *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, EStG § 33 Rz C56.

18) § 40 dt Abgabenordnung normiert: „Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“

19) Das Kriterium der „Zwangsläufigkeit“ spielt hier keine Rolle, weshalb auch „höhere Honorare“ abzugsfähig sind.

Umgelegt auf die vergleichbare österreichische Rechtslage, müsste der VwGH, seiner stRsp folgend,²⁰⁾ im zweitgenannten Fall zu einem anderen Ergebnis kommen.²¹⁾ Nach Auffassung des VwGH sind Prozesskosten eines beruflich veranlassten Strafverfahrens nur dann abzugsfähig, wenn es nicht zu einer Verurteilung des Steuerpflichtigen kommt oder nur ein geringes Verschulden vorliegt und damit auch eine Geldstrafe abzugsfähig wäre.²²⁾ Als Begründung für diese Auffassung wird ins Treffen geführt, dass es mit dem Strafzweck und damit mit der Einheit der Rechtsordnung unvereinbar wäre, den Pönalcharakter der Strafe durch die steuerliche Abzugsfähigkeit teilweise rückgängig zu machen. Inwieweit diese Aussage auch für die steuerliche Behandlung von Verfahrenskosten fruchtbar gemacht werden kann, wurde in Österreich bislang nicht untersucht. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass der BFH sein Urteil auch auf § 40 AO gestützt hat, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist „ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt“. Für Österreich findet sich in § 23 Abs 2 BAO eine vergleichbare Regelung, weshalb die Begründung des BFH – auf dem Boden des geltenden Rechts – auch für Österreich herangezogen werden könnte. Es bleibt abzuwarten, ob sich der VwGH der Rsp des BFH in zukünftigen Fällen anschließen wird.

In Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von nicht erstattungsfähigen Honoraraufwendungen als außergewöhnliche Belastung liegt bislang keine VwGH-Judikatur vor. Zieht man die bisherige Rsp des VwGH heran, legt dies den Schluss nahe, dass der VwGH mit dem Argument, wonach sich der Stpfl schon aus tatsächlichen Gründen einem nach den kostenrechtlichen Bestimmungen nicht erstattungsfähigen Honorar entziehen kann, zum selben Ergebnis kommen wird.²³⁾

C. Berücksichtigung von Jahresfehlbeträgen in Erfolgsvergütungen für Gesellschafter-Geschäftsführer

Im Urteil vom **18. 9. 2007, I R 73/06**, ging der BFH der Frage nach, inwieweit Jahresfehlbeträge aus voran gegangenen Perioden Niederschlag in der Berechnung von Erfolgsvergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers haben müssen. Im gegenständlichen Fall erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer neben dem laufenden Gehalt eine Erfolgsvergütung iHv 30% des Jahresüberschusses. Jahresfehlbeträge aus vorangegangenen Perioden wurden in die Berechnung nicht einbezogen. Laut Ansicht der Finanzbehörde war die Nichtberücksichtigung dieser Jahresfehlbeträge eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs 3 dKStG. Vielmehr müssten bei der Berechnung der Erfolgsvergütung Jahresfehlbeträge aus den vergangenen Perioden vom jeweiligen Jahresüberschuss abgezogen werden (so weit diese nicht bereits in vergangenen Perioden berücksichtigt wurden). Erst der verbleibende Betrag könne als Basis für die Erfolgsvergütung herangezogen werden.²⁴⁾

Laut stRsp bejaht der BFH dem *Grunde nach* die Abzugsfähigkeit von Erfolgsvergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer als erfolgsabhängiger Gehaltsbestandteil.²⁵⁾ Ähnlich wie der VwGH²⁶⁾ stellt der BFH dabei auf klare und eindeutige Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Vorfeld ab.²⁷⁾ Im gegenständlichen Fall wurde dies auch nicht bestritten. In der Prüfung der *Höhe nach* erkannte jedoch der BFH keinen Grund dafür, in der Berechnung der Erfolgsvergütung für den Gesellschafter-Geschäftsführer Jahresfehlbeträge vorangegangener Perioden zu ignorieren. Aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muss demnach der Erfolg, für den der Geschäftsführer prämiert werden soll, regelmäßig einer langfristigen Betrachtung unterzogen werden und darf sich nicht bloß am Ergebnis eines einzelnen Jahres orientieren.²⁸⁾ Fällt daher ein Jahresfehlbetrag einer voran gegangenen Periode in die (Mit-)Verantwortung des Geschäftsführers, muss dies in der Bemessung der Erfolgsvergütung berücksichtigt werden. Die Rsp des BFH sieht somit eine Art „Verlustvortrag“ in der Ermittlung der Erfolgsvergütung vor.²⁹⁾ Wäre dies nicht der Fall, würde sich letztlich der Jahresfehlbetrag aus der Vergangenheit nicht auf die Erfolgsvergütung auswirken. Eine Nicht-Einbeziehung vorangegangener Verluste hält der BFH nur unter „*besonderen Umständen*“ für möglich (etwa um eine besondere Anreizwirkung der Erfolgsvergütung herbeizuführen). Im gegenständlichen Fall war dies jedoch nicht ersichtlich.

Eine Kompensierung der Jahresfehlbeträge mit Gewinnvorträgen aus der *Zeit vor der Vereinbarung der Erfolgsvergütung* wird vom BFH ausgeschlossen. Ein ordentlicher Geschäftsleiter hätte sich demnach zum Zeitpunkt der Vereinbarung nicht darauf eingelassen, solche Gewinnvorträge in die Berechnung einer auf zukünftige Ergebnisse orientierte Erfolgsvergütung mit einzubeziehen.³⁰⁾

20) VwGH 21. 5. 1980, 2848/79; VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063.

21) Zur österreichischen Rechtslage: *Thiele*, Ertragsteuerliche Behandlung von Verfahrenskosten, RdW 2000, 442 ff; *Doralt*, EStG-Kommentar⁹ § 16 Rz 220; LStR 2002 Rz 385.

22) Zur Abzugsfähigkeit von Geldstrafen s *Doralt*, EStG-Kommentar¹¹ § 4 Rz 258 ff.

23) Vgl auch die Judikaturnachweise in LStR 2002 Rz 905.

24) Vorinstanzliches Urteil: FG Mecklenburg-Vorpommern 9. 8. 2006, 1 K 296/03.

25) BFH 29. 4. 1992, I R 21/90, BStBl II 1992, 851.

26) VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0174, Slg-F 5975.

27) *Klingebiel* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG⁵⁶ Anh zu § 8 Abs 3 KStG Tz 1 zu Gewinnantieme.

28) BFH 17. 12. 2003, I R 22/03, BStBl 2004 II, 524.

29) Kritisch *Janssen*, Neuester Beitrag des BFH zur Steuervereinfachung: Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Tantiemenberechnung erfordert umfangreiche Nebenrechnung, BB 2004, 1776 (1776 ff).

30) AA *Janssen*, BB 2004, 1777.