

# Die Abzugsfähigkeit von Verteidigerkosten

Thomas Pillichshammer / Desiree Auer

Im Rahmen dieses Beitrags wird die Entwicklung der Rsp zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten in Österreich und Deutschland untersucht. Dabei wird insb die Rechtsprechungsänderung des VwGH hin zu einer verschuldensunabhängigen Abzugsfähigkeit ausschließlich erwerbsbezogener Strafverteidigungskosten näher betrachtet. Aufgezeigt wird, dass die – im Ergebnis der Rsp des BFH entsprechende – Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten unabhängig vom Ausgang des Strafverfahrens durchaus auch im österreichischen (Steuer-)Recht Deckung findet.<sup>1</sup>

## 1. Grundlegendes

Mit dem AbgÄG 2011<sup>2</sup> hat der Gesetzgeber in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG ein wortgleiches Abzugsverbot für „Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden“, normiert. Der Gesetzgeber sah die gesetzliche Verankerung des Abzugsverbots aus spezial- und generalpräventiven Gründen geboten.<sup>3</sup> Das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG bzw § 12 Abs 1 Z 4 KStG spricht nur von „Strafen und Geldbußen“ und trifft keine Aussage über sonstige mit dem Verfahren verbundene Aufwendungen.

Verhängt ein Gericht oder eine Behörde eine Strafe, gehen damit für den Bestraften idR Verfahrenskosten einher. Insb wird sich eine angeklagte natürliche oder juristische Person um die Vermeidung einer drohenden Strafe bemühen. Strafverteidigungskosten werden häufig anfallen. Im gerichtlichen Strafverfahren schreibt § 61 StPO in bestimmten Fällen die Beiziehung eines Strafverteidigers sogar vor.<sup>4</sup> Wer sich in einem Strafverfahren eines Verteidigers bedient, hat die Kosten dieser Vertretung gem § 393 Abs 1 StPO idR selbst zu tragen.<sup>5</sup>

Endet der (Finanz-)Strafprozess mit einem Freispruch oder wird das Strafverfahren unter bestimmten Umständen eingestellt, hat der Angeklagte gem § 393a StPO Anspruch auf einen Pauschalbetrag zu den Verteidigerkosten. Der Pauschalbetrag gem § 393a StPO orientiert sich in der Höhe am Umfang und der Schwierigkeit der Verteidigung und ist je nach Verfahrensart unterschiedlich begrenzt.<sup>6</sup> Die niedrigen Beitragsobergrenzen des § 393a Abs 1 StPO und die zurückhaltende Spruchpraxis der Gerichte bei

der Bemessung des Pauschalbetrags führen allerdings dazu, dass der Betroffene auch im Falle eines Freispruchs einen wesentlichen Teil seiner Verteidigerkosten selbst tragen muss.<sup>7</sup>

## 2. Judikatur des VwGH zur Abzugsfähigkeit von Strafen

Schon vor der gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots für Strafen und Geldbußen mit dem AbgÄG 2011 hat der VwGH in seiner – ausschließlich zum EStG ergangenen – Rsp Geldstrafen als Aufwendungen der privaten Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG qualifiziert und vom Abzug ausgeschlossen. Nach dieser Rsp fallen die Zuwiderhandlungen, die zur Bestrafung führen, nicht in den Rahmen einer „normalen Betriebsführung“. Sie haben demnach nicht im Betrieb als solchem, sondern im schuldhaften Verhalten des Steuerpflichtigen ihre auslösende Ursache.<sup>8</sup>

Eine Ausnahme von seiner Judikatur der stets privaten Veranlassung strafbaren Handelns ließ der Gerichtshof nur bei Vorwürfen gelten, die „vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen und sich etwa auf die Nichteinhaltung bestimmter polizeilicher Vorschriften gründen“.<sup>9</sup> Bis zur gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots für Geldstrafen durch das AbgÄG 2011 war diese Rsp insb für die Abzugsfähigkeit von Verwaltungsstrafen von Bedeutung.<sup>10</sup>



Thomas Pillichshammer, LL.M. ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Europäisches Wirtschaftsstrafrecht der WU Wien.



Mag. Desiree Auer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>1</sup> Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDr.h.c. Michael Lang und Dr. Karoline Spies für die wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

<sup>2</sup> Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 2011/76, in Kraft getreten mit 2. 8. 2011.

<sup>3</sup> ErlRV 1212 BlgNR 24. GP.

<sup>4</sup> § 196a FinStrG legt die sachliche und funktionelle Zuständigkeit des LG als Schöffengericht für alle gerichtlich zu ahndenden Finanzvergehen fest. In der Hauptverhandlung vor dem Schöffengericht und im Rechtsmittelverfahren besteht für den Angeklagten notwendige Verteidigung gem § 61 Abs 1 Z 4 und 6 StPO; siehe auch Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG (2014) § 196a Rz 6.

<sup>5</sup> Lendl in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 393 Rz 1.

<sup>6</sup> Bei einem Freispruch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren – ein solcher kann nach hA nur wegen der Unzuständigkeit der Gerichte zur Ahndung der vorgeworfenen Handlung erfolgen – gilt gem § 228a FinStrG § 393a Abs 2 StPO, wonach lediglich ein reduzierter Pauschalbetrag zu den Kosten der Verteidigung gebührt; siehe auch Lendl in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 393a Rz 16.

<sup>7</sup> Swoboda, Die ganz legale Ausbeutung des unschuldigen im Strafverfahren, ÖJZ 1994, 687 (687 f); vgl Wess/Bachmann, Der Kostenersatz in Strafverfahren bei Freispruch im Lichte des Verfassungsrechts, ZWF 2016, 50; zur Verfassungsmäßigkeit der §§ 393, 393a StPO siehe VfGH 14. 3. 2017, G 405/2016.

<sup>8</sup> VwGH 29. 9. 1970, 27/69; 10. 10. 1972, 664/72; 16. 9. 1992, 90/13/0063; 25. 4. 2001, 99/13/0221.

<sup>9</sup> VwGH 11. 10. 1957, 2553/55; 11. 5. 1962, 1316/60; 3. 6. 1986, 86/14/0061.

<sup>10</sup> Nach VwGH 11. 5. 1962, 1316/60, war zB die Verwaltungsstrafe für den Baubeginn für ein dringend betriebsnotwendiges Lagergebäude vor Rechtskraft der Baubewilligung abzugsfähig.

Vor der expliziten gesetzlichen Verankerung des Abzugsverbots von Strafen und Geldbußen im Jahr 2011 verneinte der VwGH die Abzugsfähigkeit auch aufgrund des Pönalgedankens der Strafe.<sup>11</sup> Dem Gerichtshof zufolge wäre es mit dem Zweck der Strafe nicht zu vereinbaren, wenn der Pönalcharakter der Strafe im Wege der steuerlichen Entlastung zumindest teilweise unwirksam gemacht werden könnte.<sup>12</sup> Strafen – auch Geldstrafen – sollen den Täter persönlich treffen. Wären Geldstrafen zum Abzug zugelassen, hätte sie der Täter nur zum Teil persönlich zu tragen.<sup>13</sup>

### 3. Bisherige Judikatur des VwGH zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Der VwGH qualifizierte bisher neben den Strafen auch die im Zuge eines gegen natürliche Personen geführten Strafverfahrens entstandenen Verfahrenskosten regelmäßig als Aufwendungen der privaten Lebensführung (bezüglich der Änderung dieser Rsp siehe unten).<sup>14</sup> Nach der bisherigen Rsp sind die Prozesskosten – ebenso wie die Strafe – nicht durch die Führung des Betriebs, sondern durch das eigene schuldhaft Verhalten des Betriebsinhabers veranlasst.<sup>15</sup> Durch einen Strafprozess entstandene Kosten fallen demnach niemals in den Rahmen einer gewöhnlichen Betriebsführung.<sup>16</sup> Den bisher ergangenen Erkenntnissen zufolge sind Strafverteidigungskosten natürlicher Personen nur dann ausnahmsweise als betrieblich veranlasst und damit als Betriebsausgaben anzusehen, wenn der Angeklagte von der ihm angelasteten Tat, die unter Anwendung eines strengen Maßstabs ausschließlich aus seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist, freigesprochen wurde.<sup>17</sup>

### 4. Rechtslage und Rechtsprechung in Deutschland

In Deutschland vertrat der BFH bis zum Jahr 1982 die Ansicht, dass Geldstrafen und Geldbußen eines Dienstnehmers oder Betriebsinhabers sowie die damit verbundenen Verfahrenskosten aufgrund der „Einheit der Rechtsordnung“ nicht abzugsfähig sein können. Dies galt auch dann, wenn die vorgeworfene Handlung in oder bei Ausübung der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit begangen wurde.<sup>18</sup> Eine steuerliche Geltendmachung der angefallenen Strafverteidigungskosten war – wie vom VwGH auch bisher noch vertreten – nur ausnahmsweise möglich, wenn das Strafverfahren mit einem Freispruch endete und die dem Angeklagten zur Last gelegte Tat nur aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar war.<sup>19</sup>

Im Jahr 1984 kam es durch die Einführung des § 12 Z 4 dEStG und § 10 Z 3 dKStG<sup>20</sup> zur gesetzlichen Normierung der Nichtabzugsfähigkeit gerichtlich verhängter Geldstrafen. Mit Wirkung vom 1. 8. 1984 waren „in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen [...] und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt,“ explizit nicht mehr abzugsfähig. Die gesetzliche Normierung der Nichtabzugsfähigkeit der Strafen hatte aufgrund der gefestigten Rsp des BFH wohl lediglich klarstellende Bedeutung.<sup>21</sup> Die Vorschrift des § 10 Z 3 dKStG hat überdies nur einen engen Anwendungsbereich: Im Gegensatz zur Rechtslage seit dem Jahr 2006 in Österreich kennt das deutsche Strafrecht nur die Strafbarkeit natürlicher Personen.<sup>22</sup> Das in § 10 Z 3 dKStG angesprochene Abzugsverbot für Geldstrafen kommt dementsprechend in erster Linie dann zur Anwendung, wenn eine Körperschaft von einem ausländischen Gericht mit einer Geldstrafe belegt wird.

<sup>11</sup> Näher zur Entwicklung der Rsp siehe *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht (1983) 33 ff.

<sup>12</sup> Vgl VwGH 7. 3. 1972, 2051/71; 10. 10. 1972, 664/72; 25. 4. 2001, 99/13/0021; *Doralt/Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg, 2016) § 4 Rz 263.

<sup>13</sup> Die Mat zu § 20 Abs 1 Z 5 EStG nehmen explizit Bezug auf den von der Rsp herangezogenen Grundsatz des Pönalgedankens der Strafe: Mit der gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots soll im Interesse der Einheit der Rechtsordnung und zur Vermeidung eines Wertungswiderspruchs klargestellt werden, dass bei einer Strafe aufgrund eines durch die Rechtsordnung verpönten Verhaltens ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten nicht in Betracht kommt und so die Allgemeinheit nicht einen Teil der Strafe mittragen muss; vgl VwGH 21. 5. 1980, 2848/79.

<sup>14</sup> VwGH 5. 11. 1969, 834/69; 26. 9. 1972, 982/72; 6. 6. 1984, 83/13/0050; 5. 6. 1985, 84/13/0257; 3. 6. 1986, 86/14/0061; 21. 4. 2016, 2013/15/0182.

<sup>15</sup> VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063; sowie *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1621.

<sup>16</sup> VwGH 29. 9. 1970, 27/69; 10. 10. 1972, 664/72; 25. 4. 2001, 99/13/0221.

<sup>17</sup> Vgl VwGH 6. 6. 1984, 83/13/0050; 5. 6. 1985, 84/13/0257; 16. 9. 1992, 90/13/0063.

<sup>18</sup> BFH 21. 7. 1955, IV 373/54 U; 18. 12. 1975, IV R 12/72.

<sup>19</sup> BFH 13. 10. 1960, IV 63/59 S; vgl auch *Dalbauer*, Die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten nach VwGH und BFH, RdW 2009, 305 mwN.

<sup>20</sup> Gesetz zur Änderung des EStG und KStG vom 25. 7. 1984, dBGBI I 1984, 1006.

<sup>21</sup> Vgl *Thürmer* in *Blümich*, EStG (138. Lfg, 2017) § 12 Rz 212.

<sup>22</sup> In Österreich sind seit Inkrafttreten des VbVG mit 1. 1. 2006 neben natürlichen auch juristische Personen unter bestimmten Voraussetzungen strafrechtlich verantwortlich und können dementsprechend mit einer Verbandsgeldbuße belegt werden. In Deutschland können juristische Personen bislang nur wegen Ordnungswidrigkeiten belangt werden (rechtssystematisch gehören diese zum Verwaltungsrecht; vgl §§ 1 und 30 Gesetz über Ordnungswidrigkeiten [OWiG]). Eine kriminalstrafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen ist der deutschen Rechtsordnung fremd; als Konsequenz strafbaren Handelns kommen allerdings „sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt,“ in Betracht. Dabei handelt es sich in erster Linie um die Einziehung von Gegenständen gem § 74 dStGB. Ein Betriebsausgabenabzug von dadurch erlittenen Vermögensseinbußen ist durch § 10 Z 3 dKStG ausgeschlossen; vgl *Lindberg* in *Blümich/Thürmer*, EStG (106. Lfg, 2010) § 12 Rz 225 ff; *Märtens* in *Gosch*, KStG<sup>3</sup> (2015) § 10 Rz 34 ff.

Über die steuerliche Behandlung der Verfahrenskosten traf der deutsche Gesetzgeber bei der gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots keine Aussage. Möglicherweise sah er diesbezüglich wegen einer zeitnah zuvor ergangenen Entscheidung des BFH auch keinen unmittelbaren Regelungsbedarf: Im Jahr 1982 – somit noch zwei Jahre vor der gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots für Geldstrafen – wich der BFH bezüglich der Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten ausdrücklich von seiner bisherigen Rsp ab und ließ diese Ausgaben fortan zum Abzug zu. Die in stRsp zur Begründung der Nichtabzugsfähigkeit von sowohl Strafen als auch Strafverteidigungskosten natürlicher Personen herangezogene „Einheit der Rechtsordnung“ rechtfertigte es dem Gericht zufolge nicht, neben den Strafen auch die Strafverteidigungskosten vom Abzug auszuschließen.<sup>23</sup> Seit einer Entscheidung des Großen Senats des BFH im Folgejahr gilt diese Auffassung in gleicher Weise für die Anwaltskosten einer GmbH in einem (Ordnungswidrigkeits-) Verfahren zur Verhängung einer (nichtabzugsfähigen) Geldbuße wegen einer rechtswidrigen Wettbewerbsbeschränkung.<sup>24</sup>

Der BFH lässt seither den ausschließlich betrieblichen Zusammenhang der strafbaren Handlung als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten genügen. Auf den Ausgang des Strafverfahrens oder den Grad des Verschuldens stellt der BFH nicht mehr ab.<sup>25</sup> Strafverteidigungskosten sind nach Rsp des BFH demnach seither auch bei grob fahrlässigen oder sogar vorsätzlich begangenen Straftaten abzugsfähig. Der geforderte erwerbsbezogene Zusammenhang besteht allerdings nur, wenn sich der strafrechtliche Vorwurf unmittelbar aus der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergibt und die angeklagte Tätigkeit im Rahmen der für die Erwerbstätigkeit üblichen Aufgabenerfüllung liegt.<sup>26</sup> Resultiert das strafbare Verhalten aus einem besonderen beruflichen Risiko, ist der für die Abzugsfähigkeit notwendige erwerbsbezogene Zusammenhang jedenfalls zu bejahen.<sup>27</sup>

Jede private (Mit-)Veranlassung ist jedoch für die Abzugsfähigkeit schädlich.<sup>28</sup> Wird die Straftat nicht in Ausübung der Erwerbstätigkeit, sondern bloß aufgrund einer dadurch entstandenen Gelegenheit begangen, ist ein Abzug der Strafverteidigungskosten ebenso ausgeschlossen.<sup>29</sup> Der notwendige ausschließliche Erwerbsbezug wird vom BFH außerdem verneint, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitgeber bewusst schädigen wollte oder sich selbst oder einen Dritten durch die unrechtmäßige Handlung bereichert hat.<sup>30</sup>

## 5. Annäherung des VwGH an die Rechtsprechung des BFH

Der VwGH ließ schon mit seinem Erkenntnis vom 21. 4. 2016, 2013/15/0182, eine Annäherung an die vom BFH seit 1982 judizierten Grundsätze erkennen. Strittig war im gegenständlichen Fall, ob Strafverteidigungskosten eines ua wegen betrügerischer Krida rechtskräftig verurteilten Gesellschaftergeschäftsführers abzugsfähig waren. Die Finanzverwaltung lehnte den Abzug der Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben ab, weil es sich hierbei um Kosten der privaten Lebensführung handle.

Der Steuerpflichtige erhob Beschwerde vor dem VwGH und auch dieser versagte den Abzug. Die Begründung des VwGH war hierbei allerdings von besonderem Interesse: „*Dass der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Beschwerdeführer zur Wehr gesetzt hat, im Beschwerdefall ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer der L-Gesellschaften erklärbar und damit betrieblich veranlasst gewesen wäre, legt die Beschwerde nicht dar.*“ Der VwGH versagte die Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten in diesem Erkenntnis mangels Nachweises eines unmittelbaren betrieblichen Zusammenhangs. Dabei verwendet er die in der BFH-Rsp gebräuchliche Wortfolge.<sup>31</sup> Die Zurechnung kriminellen Handelns zur privaten Sphäre des Steuerpflichtigen nahm der VwGH in dieser Entscheidung nicht (mehr) vor. Mit der gewählten Begründung deutete der Gerichtshof seine Bereitschaft an, die Rsp zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten – zumindest für natürliche Personen – an die des BFH anzupassen

<sup>23</sup> BFH 19. 2. 1982, VI R 31/78, trifft dazu folgende maßgebende Feststellung: „Selbst wenn es wegen diesem Grundsatz geboten sein sollte, Geldstrafen wegen krimineller Vergehen nicht über das Steuerrecht mittelbar zu mildern, so hätte eine solche Auffassung jedenfalls keine Auswirkung auf die Strafverteidigungskosten.“

<sup>24</sup> BFH 21. 11. 1983, GrS 2/82.

<sup>25</sup> MwN Dalbauer, RdW 2009, 305.

<sup>26</sup> Vgl BFH 8. 4. 1964, VI 165/62; 12. 6. 2002, XI R 35/01; 18. 10. 2007, VI R 42/04; 17. 8. 2011, VI R 75/10; außerdem BFH 9. 12. 2003, VI R 35/96, wo der BFH die regelmäßig rechtswidrige, zu Schwarzumsätzen führende Ausstellung von Barrechnungen mit dem alleinigen Ziel, Umsatzeinbußen zu vermeiden und dem Konkurrenzdruck standzuhalten, als betrieblich veranlasst anerkennt und daraus resultierende Strafverteidigungskosten zum Abzug zulässt.

<sup>27</sup> Vgl BFH 19. 2. 1982, VI R 31/78, wonach ein besonders hohes berufliches Risiko zB bei einem in einer Chemiefabrik angestellten Ingenieurs vorliegt, der durch die Verwendung eines falschen Zusatzstoffs eine tödliche Explosion herbeiführt.

<sup>28</sup> Nicht mehr ausschließlich betrieblich veranlasst ist nach der Rsp etwa die Hinterziehung von den Betrieb betreffenden Steuern, nicht nur um die betriebliche Steuerschuld zu verringern, sondern mit dem Ziel, diese Mittel für private Zwecke zu verwenden; vgl BFH 16. 4. 2013, IX R 5/12; 20. 9. 1989, X R 43/86.

<sup>29</sup> BFH 12. 6. 2002, XI R 35/01; 18. 10. 2007, VI R 42/04, wonach der durch das betriebsinterne Wissen eines Geschäftsführers motivierte und durch diese Tätigkeit möglich gewordene Erwerb von Gesellschaftsanteilen unter Preis nicht ausschließlich und unmittelbar betrieblich veranlasst ist.

<sup>30</sup> BFH 3. 5. 1985 VI R 103/82; 20. 10. 2016, VI R 27/15.

<sup>31</sup> „Die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat muss ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein“; vgl BFH 12. 6. 2002, XI R 35/01; 18. 10. 2007, VI R 42/04.

und bei ausschließlich erwerbsbezogener Veranlassung der angeklagten Handlung – unabhängig vom Ausgang des Strafverfahrens – einen Abzug der Strafverteidigungskosten zuzulassen.<sup>32</sup>

Die Judikatur des VwGH zum Pönalcharakter der Strafe stützt diese Entscheidung: Nach Ansicht des Gerichtshofs erstreckt sich der bis zum AbgÄG 2011 vor allem zur Begründung der Nichtabzugsfähigkeit von Strafen herangezogene Pönalcharakter nicht auf mit dem Strafverfahren untrennbar einhergehende Folgekosten.<sup>33</sup> In der Begründung der maßgeblichen Entscheidung nimmt der VwGH ebenfalls explizit Bezug auf das oben angesprochene, eine Änderung seiner Rsp begründende Urteil des BFH, wonach Strafverteidigungskosten kein Strafcharakter zukomme.<sup>34</sup>

Der BFH stützt die Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten neben dem objektiven Nettoprinzip primär auf § 40 dAO. Gem § 40 dAO 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“. Der BFH schließt daraus dass „es für die Besteuerung unerheblich [ist], ob ein Verhalten [...] gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt“.<sup>35</sup> Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Steuerpflichtigen abzuwehren, ist im grundsätzlich wertungsindifferenten Steuerrecht ungeeignet.<sup>36</sup> Ein Besteuerungstatbestand kann auch durch verbotene, verpönte oder strafbare Handlungen erfüllt werden und soll ohne moralischen oder ethischen Hintergrund interpretiert werden.<sup>37</sup>

Nach § 23 Abs 2 BAO – dem österreichischen Pendant zu § 40 dAO – wird „die Erhebung einer Abgabe [...] nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt“. Somit wohnt auch dem österreichischen Steuerrecht ein objektiver, sittlich indifferenter Charakter inne, der auf strafrechtliche

Erwägungen keine Rücksicht nimmt.<sup>38</sup> Das vom BFH für eine vom Verschulden des Verurteilten unabhängige Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten verwendete Argument der Werteneutralität des Steuerrechts lässt sich demnach ohne Weiteres auch für Österreich heranziehen.<sup>39</sup>

Ein weiteres Argument für die verschuldensunabhängige Abzugsfähigkeit ausschließlich erwerbsbezogener Strafverteidigungskosten birgt das objektive Nettoprinzip. Dieses fließt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und gilt als eines der Leitprinzipien des EStG.<sup>40</sup> Abzugsverbote sind Eingriffe in das objektive Nettoprinzip und müssen zurückhaltend angewandt werden.<sup>41</sup> Das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG bzw § 12 Abs 1 Z 4 KStG spricht explizit nur von „Strafen und Geldbußen“, Strafverteidigungskosten finden im Gesetz keine Erwähnung.

Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips erfordern nach stRsp<sup>42</sup> des VfGH außerdem jedenfalls eine sachliche, dem Gleichheitsgrundsatz entsprechende Begründung. Die Nichtabzugsfähigkeit der Strafen wird dadurch gerechtfertigt, das strafbare Verhalten des Steuerpflichtigen wirksam zu sanktionieren und ein Unterlaufen des Pönalcharakters der Strafe über das Steuerrecht zu verhindern.<sup>43</sup> Nach der Rsp des VwGH erstreckt sich der Pönalcharakter der

<sup>32</sup> Vgl Auer/Orzechowski, Strafverteidigerkosten als Betriebsausgabe, *ecollex* 2017, 363; Renner, VwGH zu Strafverteidigerkosten als Betriebsausgaben, *RdW* 2016, 635.

<sup>33</sup> VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063, wonach steuerrechtliche Tatbestände nur „nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und nach dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelungen zu interpretieren [sind]. Die abgabenrechtliche Regelung hätte sonst den Charakter einer Strafnorm.“; zuletzt bestätigt durch VwGH 22. 3. 2018, 2017/15/0001.

<sup>34</sup> BFH 19. 2. 1982, VI R 31/78.

<sup>35</sup> BFH 18. 10. 2007, VI R 42/04.

<sup>36</sup> BFH 9. 12. 2003, VI R 35/96.

<sup>37</sup> Siehe auch Ruppe, Korruption und Steuerrecht, in Brünner (Hrsg), *Korruption und Kontrolle* (1981) 593 (595).

<sup>38</sup> Vgl Brandstetter, Wertungsunterschiede und Divergenzen zwischen Strafrecht, Steuerrecht und Finanzstrafrecht, in Dannecker/Leitner (Hrsg), *Schmiergelder* (2002) 93 (95); Schrottmeyer, Einkommensteuerliche Behandlung von Beratungskosten iZm einer Selbstanzeige, *ÖStZ* 2011, 493 (494); BFH 19. 2. 1982, VI R 31/78.

<sup>39</sup> Zu dieser Ansicht siehe Thiele, BFH: Neues zur Absetzbarkeit von Strafverteidigerkosten, *ÖStZ* 2008, 365.

<sup>40</sup> Die Literatur leitet das objektive Nettoprinzip aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ab; vgl Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in Söhn (Hrsg), *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht*, *DStJG* 1980, 103 (106); für Deutschland vgl Lang, *Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht*, *StuW* 2007, 3; VfGH 17. 6. 2009, B 53/08; 9. 12. 2014, G 136/2014; kritisch dazu Gassner/Lang, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, Gutachten zum 14. Österreichischen Juristentag, *ÖJT* III/1 (2000), sowie Gassner/Lang, *Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips*, *ÖStZ* 2000, 643.

<sup>41</sup> Kritisch zur Ansicht, dass Ausnahmebestimmungen eng auszulegen sind Lang, *DBA-Interpretation* durch den EuGH, *SWI* 2017, 507 (513); Lang, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* (1992) 7; siehe auch Ruppe, *Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes* (1971) 28 ff; sowie Stoll, *Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung* (1972) 104.

<sup>42</sup> Zur sachlichen Rechtfertigung der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014; 10. 10. 1978, B-139, 140/77; 28. 11. 1988, B-1453/87, B-1305/88; Novacek, *Letztes Wort des VfGH zu den Abzugsverboten gemäß § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG und § 12 Abs 1 Z 8 KStG? (Managergehälter)*, *FJ* 2015, 174 (175); und Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, *Bundesverfassungsrecht*<sup>11</sup> (2015) Rz 1359.

<sup>43</sup> Vgl ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 17.

Strafe nicht auf die mit dem Verfahren einhergehenden (Verteidigungs-)Kosten.<sup>44</sup> Verteidigungskosten treffen den Angeklagten – im Gegensatz zur Strafe – nicht unabdingbar und erwachsen auch nicht zwingend aus der Strafe selbst. Vielmehr werden Verteidigungskosten nur schlagend, wenn sich der Angeklagte einer Vertretung im Strafverfahren bedient. Außerhalb der in § 61 StPO genannten Fälle steht dies dem Angeklagten frei. Ob ein entsprechend enger Zusammenhang zwischen Strafe und Verteidigungskosten besteht und dieser gegebenenfalls ausreicht, um das objektive Nettoprinzip neben den explizit vom Abzugsverbot erwähnten Strafen auch im Bereich der Verteidigungskosten zu durchbrechen, ist zu bezweifeln.<sup>45</sup>

Die Entscheidung des Gesetzgebers, explizit nur die Abzugsfähigkeit der Strafen zu versagen, stützt zusätzlich die Auslegungsvariante, dass gerade die Verfahrenskosten nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG bzw § 12 Abs 1 Z 4 KStG umfasst werden sollen.

## 6. Abzugsfähigkeit bei erwerbsbezogener Veranlassung

Die zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten ergangenen Erkenntnisse betrafen bisher die Kosten von gegen Betriebsinhaber oder Dienstnehmer geführte Strafverfahren, somit den Bereich der Einkommensteuer. Wie zuvor erläutert qualifizierte der VwGH die Strafverteidigungskosten natürlicher Personen als Nachspiel einer „nicht normalen Betriebsführung“ regelmäßig als Aufwendungen der privaten Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG. Auf Körperschaften ist § 20 EStG nicht anzuwenden, weil nichtabzugsfähige Aufwendungen im Rahmen der Körperschaftsteuer in § 12 KStG eigens geregelt sind.<sup>46</sup> Ein Abzugsverbot für Kosten der Lebensführung ist in § 12 KStG nicht vorgesehen.<sup>47</sup>

Nach der jüngsten Entscheidung des BFG<sup>48</sup> ist im Körperschaftsteuerrecht bei einer rein auf betrieblichen Erwägungen beruhenden Pflichtverletzung des für die juristische Person handelnden Organs – auch wenn diese zu einer Haftung gem § 25 GmbHG oder § 84 AktG führen kann – ohnehin nicht von einer „nicht normalen Betriebsführung“ auszugehen. Eine analoge Heranziehung des aus dem Bereich des EStG stammenden Grundsatzes der privaten Veranlassung

strafbarer Handlungen hält das BFG – nach eingehender Befassung mit der Literatur und bisherigen Rsp in Österreich und Deutschland – im Bereich des KStG allenfalls dann für denkbar, „wenn eine Leistung infolge der Gesellschafterstellung eines Gesellschaftergeschäftsführers erbracht wird“. Die im vorliegenden Fall angeklagte Kartellabsprache war nach Ansicht des BFG klar darauf ausgerichtet, keine Umsatzverluste zu erleiden. Sie beruhte somit ausschließlich auf betrieblichen Erwägungen. Die Strafverteidigungskosten waren nach Ansicht des BFG folglich trotz des Schuldspruchs im Strafverfahren als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der VwGH hat die Entscheidung des BFG zu den Strafverteidigungskosten einer Körperschaft vor Kurzem bestätigt.<sup>49</sup> Der Gerichtshof nimmt in seinem Erkenntnis Bezug auf die zum EStG ergangene Rsp – explizit auch auf die oben behandelte Entscheidung vom 21. 4. 2016, 2013/15/0182 –, ohne bei der Anwendbarkeit der bisher nur zu natürlichen Personen judizierten Grundsätze auf juristische Personen zu differenzieren. Konkret kommt der VwGH zu folgendem Schluss: Der (vorsätzliche) Beschluss des Unternehmens auf Kartellbildung zielt auf Umsatz- und Gewinnmaximierung ab. Der strafrechtliche Vorwurf ist demnach „ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen (betrieblichen) Sphäre des Steuerpflichtigen erklärbar und damit betrieblich veranlasst“. Die Strafverteidigungskosten sind dem Gerichtshof zufolge als Betriebsausgaben abzugsfähig. Auf das – bei juristischen Personen ohnehin nur auf die für die Körperschaft handelnden Organe beziehbare – Verschulden stellt der VwGH auch in dieser Entscheidung nicht (mehr) ab.

### ► Auf den Punkt gebracht

Maßgebliches Motiv der gesetzlichen Normierung des Abzugsverbots für Strafen und Geldbußen mit dem AbgÄG 2011 war die Gewährleistung des Pönalcharakters der Strafe, um Wertungswidersprüche zu vermeiden und die Einheit der Rechtsordnung zu wahren.<sup>50</sup> Nach VwGH-Rsp erfordert es die Einheit der Rechtsordnung aber nicht, aufgrund des Pönalcharakters der Strafe auch den Abzug der Strafverteidigungskosten zu untersagen. Dieser Grundsatz gilt dem Gerichtshof zufolge sowohl für den Bereich des EStG als auch des KStG. Das objektive Nettoprinzip und die im österreichischen Recht anerkannte Wertefreiheit des Steuerrechts unterstützen eine Ab-

<sup>44</sup> VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063.

<sup>45</sup> Vgl. Marschner/Renner, Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten für Kapitalgesellschaften bei EU-Wettbewerbsverstößen, BFGjournal 2017, 7 (14).

<sup>46</sup> VwGH 20. 4. 1982, 81/14/0120; 28. 6. 1977, 1198/76; 26. 7. 1995, 92/15/0144.

<sup>47</sup> Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert, HB Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 1623; vgl. auch VwGH 26. 7. 1995, 92/15/0144.

<sup>48</sup> BFG 19. 9. 2016, RV/5100764/2015; näher zum Sachverhalt (dieser betraf sowohl vor als auch nach Inkrafttreten des AbgÄG 2011 angefallene Rechts- und Beratungskosten) Pillichshammer, Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten bei Körperschaften, eolex 2017, 1018 (1018 f).

<sup>49</sup> VwGH 22. 3. 2018, 2017/15/0001.

<sup>50</sup> ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 17; siehe auch Marschner/Renner, Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten für Kapitalgesellschaften bei EU-Wettbewerbsverstößen, BFGjournal 2017, 7 (12).

zugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten unabhängig von einem Verschulden des Steuerpflichtigen.

Der VwGH erlaubte den Abzug der Verteidigungskosten bisher nur im Fall eines Freispruchs. In den beiden jüngsten Erkenntnissen<sup>51</sup> zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten lässt der VwGH – wie auch der BFH – nunmehr einen verschuldensunabhängigen Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu. Auf den Ausgang des Strafverfahrens stellt der Gerichtshof nicht mehr ab. Alleinige Voraussetzung der Abzugsfähigkeit – sowohl im Bereich des EStG als auch des KStG – ist nunmehr, dass der

strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr gesetzt hat, „*ausschließlich aus seiner beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist*“.<sup>52</sup> Der VwGH orientiert sich schon bei der Formulierung des für die Abzugsfähigkeit notwendigen Kausalzusammenhangs an der vom BFH verwendeten Wortwahl. Die Rsp des BFH zum für die Abzugsfähigkeit in Deutschland notwendigen „*ausschließlich betrieblichen Zusammenhang*“ wird dementsprechend in Zweifelsfragen wertvolle Anhaltspunkte für das genaue inhaltliche Verständnis dieses Kriteriums durch den VwGH bieten.

<sup>51</sup> Vgl VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182; 22. 3. 2018, 2017/15/0001.

<sup>52</sup> VwGH 22. 3. 2018, 2017/15/0001.

# Fragen zur Selbstanzeige in Praxis und Wissenschaft

Finanz-  
strafrecht  
aktuell

## Finanzstrafrecht 2017

Leitner/Brandl (Hrsg.)  
2018, 248 Seiten, kart.  
ISBN 978-3-7073-3852-2  
EUR 58,-

AUCH  
**online**  
www.lindeonline.at



Preisänderungen und Irrtum vorbehalten. Preise inkl. MwSt.

[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

**Linde**