Verbandsgeldbuße

im allgemeinen Ertrag- und Umsatzsteuerrecht

Steuerwissenschaft und Steuerpraxis, 21. Mai 2014

Robert Jahn

Verbandsgeldbuße

ertragsteuerliche Aspekte

Verbandsgeldbuße im Ertragsteuerrecht

- § 4 Abs 4 EStG: *„Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind [...]“*
- Verankerung der Nichtabzugsfähigkeit durch AbgÄG 2005:
  - § 20 Abs 1 Z 5 lit c EStG
  - § 12 Abs 1 Z 4 lit c KStG
- Sachliche Rechtfertigung für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips: Pönalcharakter der Strafe?
- Der Pönalcharakter der Strafen solle durch deren Abzugsfähigkeit nicht pervertiert werden.

Folgeaufwendungen (1/2)

- <u>Fremdfinanzierung:</u>
  - Entscheidend für die Abzugsfähigkeit ist der Schuldgrund.
  - Verbandsgeldbuße ist ex lege der privaten bzw außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen.
  - Schuldzinsen somit nicht abzugsfähig.
- <u>Im Zusammenhang stehende Strafverteidigungskosten:</u>
  - Kosten teilen das steuerliche Schicksal der Strafe.
  - EStR Rz 1621: *„[...] Verteidigungs- und Prozesskosten nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz sind nicht abzugsfähig, es sei denn, das Verfahren endet mit einem Freispruch oder wird wegen Eintritts der Verjährung eingestellt [...]“*

Folgeaufwendungen (2/2)

- <u>Im Zusammenhang stehende Strafverteidigungskosten:</u>
  - Ergebnis aus rechtspolitischer Sicht unbefriedigend:
    - Verteidigung liegt im Interesse des Betriebs.
    - Keine Anwendbarkeit des Pönalgedankens auf Strafverteidigungskosten (VwGH 16.9.1992, 90/13/0063)
    - Kritik in der Literatur (bspw *Bachl*, ecolex 2006, 245; *Schrottmeyer*, ÖStZ 2011/862; *Lachmayer*, RdW 2011, 308)
    - Entkopplung des steuerlichen Schicksals von Strafen und Strafverteidigungskosten somit wünschenswert.

Übernahme von Strafen durch die Gesellschaft

- Auf Ebene der Gesellschaft (Arbeitgeber):
  - Abzugsfähiger Lohnaufwand (aA Doralt, EStG § 4 Tz 266)

- Auf Ebene des Arbeitnehmers:
  - Nach hA und stRsp handelt es sich um einen lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil (VwGH 25.2.1997, 96/14/0022 mwN).
  - Keine durchlaufenden Gelder oder Auslagenersatz iSd § 26 Z 2 EStG

Übernahme von Strafen durch die Gesellschaft

- <u>Exkurs - Vertragliche Überwälzung von Geldstrafen:</u>
  - Überwälzungsvereinbarungen vor Begehung der (Verwaltungs-)Strafe:
    - Verstoß gegen Gute-Sitten-Klausel nach § 879 Abs 1 ABGB; Vereinbarung demnach nichtig (OGH 15.10.1997, 3 Ob 2400/96d).
    - Sofern dennoch die Gesellschaft im Falle einer zivilrechtlichen Unwirksamkeit der Übernahmevereinbarung die Strafe bezahlt/refundiert; uU Untreue nach § 153 StGB.
  - Nachträglicher Ersatz der (Verwaltungs-)Strafe:
    - Nach stRsp ist eine Überwälzungsvereinbarung nach Begehung der Straftat grds zulässig und wirksam (OLG Wien 19.9.1996, 1 R 139/96k mwN).

Vorsteuerabzug aus Strafverteidigungskosten

insbesondere iZm VbVG

Vorsteuerabzug bei Strafverteidigungskosten?

- EuGH vom 21.2.2013, C-104/12, Rs Becker
- Sachverhalt
  - *Hr Becker war Einzelunternehmer, Mehrheitsgesellschafter und GF der A-GmbH in DE. Weiterer GF der A-GmbH war Hr P. Zwischen Becker und A-GmbH bestand eine Organschaft im umsatzsteuerlichen Sinn. Gegen Becker und P war ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Bestechung anhängig. Das Verfahren wurde gegen Zahlung einer Geldauflage eingestellt. Die A-GmbH wurde strafrechtlich nicht verfolgt. Auftraggeber der bei Mandatserteilung (Becker, P und A-GmbH) mit dem Strafverteidiger getroffene Honorarvereinbarungen war die A-GmbH. Die A-GmbH und Becker als Organträger begehrten den Vorsteuerabzug.*

Vorsteuerabzug bei Strafverteidigungskosten?

- EuGH vom 21.2.2013, C-104/12, Rs Becker
- Urteil:
  - *Die Anwaltsleistungen haben vielmehr unmittelbar dem Schutz der privaten Interessen der beiden Beschuldigten gedient.*
  - *Die Ermittlungsmaßnahmen hätten sich wegen eines persönlichen Fehlverhaltens lediglich gegen die Beschuldigten und nicht gegen das Unternehmen gerichtet.*
  - *Der bloße Kausalzusammenhang ist nicht ausreichend.*
  - *Zwischen der wirtschaftlichen Tätigkeit der A-GmbH und den Straf-verteidigungskosten ist ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang notwendig.*
  - *Kein Anspruch auf VSt-Abzug des Organträgers.*

Rechtsfolgen

- **Kapitalgesellschaft beauftragt Verteidigung für Gesellschafter:**
  - Kein sachlicher Zusammenhang zwischen der Strafverfolgung des Gesellschafters und der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft gegeben.
  - Sofern sachlicher Zusammenhang begründbar:
    - Verdeckte Ausschüttung
    - Kein VSt-Abzug gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG
- **Kapitalgesellschaft beauftragt Verteidigung eines Organs:**
  - Nach EuGH fehlt es am notwendigen Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens.
  - Aussagen des EuGH können auch auf Dienstnehmer ohne Organfunktion übertragen werden (so auch *Bachl*, ecolex 2013, 562 und *Kaiser*, BC 2013, 379).

Rechtsfolgen

- **Kapitalgesellschaft beauftragt Verteidigung eines Organs:**
  - Sofern sachlicher Zusammenhang begründbar:
    - VSt-Ausschluss grds nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG
    - uU allerdings Verschärfung im Ertragsteuerrecht, die umsatzsteuerlich keine Relevanz hat („Stand-still-Klausel“)
- **Unternehmer beauftragt eigene Verteidigung:**
  - Einzelunternehmer:
    - Nach EuGH dient die Verteidigungsleistung unmittelbar und direkt den privaten Interessen; betrifft somit nicht die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens.
    - Bereits vor dem EuGH Urteil war VSt-Abzug grds ausgeschlossen.
    - VSt-Ausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG
    - Auswirkung des EuGH Urteils uU auf den VSt-Abzug für Verteidigungsleistungen trotz Freispruch oder Einstellung aufgrund eines Strafaufhebungsgrundes.

Rechtsfolgen

- **Unternehmer beauftragt eigene Verteidigung**
  - Kapitalgesellschaft
    - Nicht geklärt ist die umsatzsteuerliche Rechtsfolge für Anwaltsleistungen iZm einer gegen die Körperschaft selbst gerichtete Strafverfolgung (bspw nach VbVG).
    - EuGH Urteil führt dazu Folgendes aus:

„[...] Wie im Übrigen bereits [...] klargestellt worden ist, waren die Strafverfolgungsmaßnahmen nur gegen sie persönlich und nicht gegen die A gerichtet, obwohl solche Maßnahmen auch gegen Letztere rechtlich möglich gewesen wären. Das vorliegende Gericht schließt daraus zutreffend, dass die Ausgaben für diese Dienstleistungen in Anbetracht ihres objektiven Inhalts nicht als für die Zwecke der gesamten steuerpflichtigen Tätigkeiten von A getätigt betrachtet werden können [...]“

Rechtsfolgen

- **Unternehmer beauftragt eigene Verteidigung**
  - Kapitalgesellschaft
    - mE Indiz dafür, dass EuGH für „Becker-Fälle“ einen ausreichenden Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit gesehen hätte. In diesem Fall VSt-Abzug möglich, weil die Verschärfung (seit AbgÄG 2005) im Ertragsteuerrecht für die Umsatzsteuer keine Relevanz hätte.
    - Andere Ansicht: Zuordnung in die nichtunternehmerische Sphäre der Gesellschaft. Diesfalls VSt-Ausschluss aufgrund des fehlenden Zusammenhangs mit der Unternehmenssphäre.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

- ***Robert Jahn, LL.B.***
  Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
  Johannes Kepler Universität
  Altenberger Straße 69, 4040 Linz
  Mail: robert.jahn@jku.at
  Web: www.jku.at/tax