

Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im EStG und KStG

MMag. Melanie Raab, LL.B. (WU)

Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten

BFG 19.9.2016, RV/5100764/2015 (Revision zulässig)

▶ Sachverhalt:

- ▶ Verhängung einer EU-Geldbuße wegen Teilnahme an einem europaweiten Preiskartell
- ▶ Gewinnmindernde Geltendmachung der Verteidigungskosten, kein Abzug der EU-Geldbuße als Betriebsausgaben
- ▶ Finanzbehörde verweigerte Abzug der Verteidigungskosten
 - ▶ Verteidigungskosten teilen Schicksal der ertragsteuerlichen Qualifikation der Strafe
 - ▶ Betriebsausgaben nur bei betrieblicher Tätigkeit, keine Zuordnung zum Bereich der Lebensführung, keine Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften
 - ▶ Teilnahme an einem Kartell erfolge nicht im Rahmen der „normalen Betriebsführung“ und sei nicht durch den Betrieb verursacht

▶ Strittige Frage:

- ▶ Steuerliche Behandlung der mit einer verhängten Sanktion in ursächlichem Zusammenhang stehenden Verteidigungskosten

Betriebliche Veranlassung der Ausgaben

- ▶ **§ 4 Abs 4 EStG:** *„Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.“*
- ▶ **Betriebliche Veranlassung** nach EStR Rz 1079:
„Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben
 - ▶ *objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und*
 - ▶ *subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und*
 - ▶ *nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.“*
- ▶ Wesentliches Kriterium für die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Aufwendungen für die private Lebensführung
- ▶ Entscheidend ist Zuordnung des unrechtmäßigen Verhaltens zum Bereich der Einkünfteerzielung oder zum Privatbereich

Vorliegen eines Abzugsverbots

- ▶ § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG: Abzugsverbot für Aufwendungen/Ausgaben für die persönliche Lebensführung
- ▶ Keine „*Sphäre der persönlichen Lebensführung*“ bei Körperschaften
 - ▶ § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG nicht von § 12 KStG umfasst
- ▶ Regelungen in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG und § 12 Abs 1 Z 4 lit b KStG
 - ▶ Rechtslage vor AbgÄG 2011: Abzugsverbot für Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem VbVG
 - ▶ Rechtslage nach AbgÄG 2011 (ab 2.8.2011): Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden (Abschöpfungsanteil bei Geldbußen als Betriebsausgaben abzugsfähig)
 - ▶ Ausweitung der (Straf-)Tatbestände nur als „*Klarstellung*“ (vgl EB RV 1212 24. GP, 23 zu Art 3 Z 2 AbgÄG 2011)
 - ▶ Keine explizite Erwähnung von Verfahrens- und Verteidigungskosten

Steuerliche Behandlung von Strafen und Geldbußen im EStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen im EStG
 - ▶ Pönalcharakter der Strafe → keine Minderung durch Abzugsfähigkeit
 - ▶ Zurechnung des auslösenden Verhaltens erfolgt nicht im Rahmen der normalen Betriebsführung (sondern im Bereich der privaten/persönlichen Lebensführung) → Ursache liegt im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers
 - ▶ Tatbestand der „*nicht normalen Betriebsführung*“ schon vor dem AbgÄG 2011 anwendbar
 - ▶ Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 betraf nur die Einkommensteuer natürlicher Personen (vgl. *Lachmayer*, RdW 2011/310, 308)
 - ▶ § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG idF AbgÄG 2011: Keine Abzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden (Ausnahme: Abschöpfungsanteil bei Geldbußen)

Steuerliche Behandlung von Strafen und Geldbußen im KStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen im KStG
 - ▶ Übertragung der Rechtsprechung des VwGH zur Einkommensteuer natürlicher Personen auf Körperschaften strittig (vgl. *Lachmayer*, RdW 2011/310, 308)
 - ▶ § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG ist auf Körperschaften nicht anwendbar → kein „Bereich der persönlichen Lebensführung“ bei Körperschaften
 - ▶ Nichtabzugsfähigkeit wegen Pönalcharakter der Strafe
 - ▶ Nichtabzugsfähigkeit aus Prinzip der Einheit der Rechtsordnung ableitbar → Beeinträchtigung der Sanktion und Wertungswiderspruch in Gesamtrechtsordnung
 - ▶ § 12 Abs 1 Z 4 lit b KStG idF AbgÄG 2011: Erweiterung der nichtabzugsfähigen strafbedrohten Aufwendungen/Ausgaben wie in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG
 - ▶ UFS 16.12.2013, RV/3498-W/11: keine Abzugsfähigkeit von Geldbußen der EU-Kommission wegen Verletzung von Wettbewerbsvorschriften (gilt auch für Zeiträume vor dem AbgÄG 2011; vgl. *Krafft*, BFGjournal 2014, 5 sowie BFG 26.8.2016, RV/5100904/2015)

Steuerliche Behandlung von Verteidigungskosten im EStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im EStG
 - ▶ EStR Rz 1621: Abzugsfähigkeit abhängig vom Verfahrensausgang
 - ▶ Versagung bei Zurechnung der Verteidigungskosten sowie der Strafe zur privaten Lebensführung
 - ▶ Versagung, wenn Handlung nicht im Rahmen der normalen Betriebsführung erfolgt → aufgrund „*persönlichen Fehlverhaltens*“ keine Verbindung zum betrieblichen Geschehen
 - ▶ Keine Versagung aufgrund des Pönalcharakters von Strafen
 - ▶ Pönalisierung einer Tat erstreckt sich nicht auf Verteidigungskosten (vgl. VwGH 16.9.1992, 90/13/0063; BFH 19.2.1982, VI R 31/78; *Lachmayer*, RdW 2011/310, 308)
 - ▶ Einheit der Rechtsordnung rechtfertigt keine Versagung, da Verteidigungskosten keinen Strafcharakter aufweisen
 - ▶ Wertneutralität des Steuerrechts (vgl. BFH 21.11.1983, GrS 2/82; *Schrottmeyer*, ÖStZ 2011/862, 493) → Durchbrechung auf Betriebsausgabenseite (vgl. *Lachmayer*, RdW 2011/310, 308)

Steuerliche Behandlung von Verteidigungskosten im EStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im EStG
 - ▶ BFH 19.2.1982, VI R 31/78: *„Die ‚Einheit der Rechtsordnung‘ rechtfertigt es [...] nicht, Strafverteidigungskosten vom Werbungskostenabzug auszuschließen. Selbst wenn es wegen dieses Grundsatzes geboten sein sollte, Geldstrafen wegen krimineller Vergehen nicht über das Steuerrecht mittelbar zu mildern, so hätte eine solche Auffassung jedenfalls keine Auswirkung auf [...] Strafverteidigungskosten. Denn sie haben keinen Strafcharakter.“*
 - ▶ BFH 21.11.1983, GrS 2/82 (zu Körperschaften; zit ua auch in BFH 9.2.2012, VI R 23/10): *„[...] Aufwendungen für die Strafverteidigung abziehbare Werbungskosten sein können [...]. Der Große Senat teilt diese Auffassung; sie gilt in gleicher Weise für die Abziehbarkeit der Anwaltskosten als Betriebsausgaben und für den Abzug der Gerichtskosten als Betriebsausgaben. Die Gerichtskosten sind der Teil der Kosten, der als Abgabe für die Inanspruchnahme des Gerichts erhoben wird [...]. Sie können daher nicht den Geldstrafen oder Geldbußen gleichgestellt werden.“*
 - ▶ Gleichlautend BFH 18.10.2007, VI R 42/04 (zu Körperschaften)

Steuerliche Behandlung von Verteidigungskosten im EStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im EStG
 - ▶ VwGH 16.9.1992, 90/13/0063: *„Würde die Betriebsausgabenqualifikation von Strafverteidigungskosten tatsächlich deswegen verneint werden, weil damit der Strafzweck (teilweise) vereitelt werden würde, so würde dem Abgabengesetz tatsächlich [...] ein über das jeweilige Strafgesetz hinausgehender Charakter einer Strafnorm beigemessen werden.“*
 - ▶ Zweck der Strafe hat für die in einem untrennbaren Zusammenhang stehenden Folgekosten keine Bedeutung
 - ▶ Verteidigungskosten sind auch nach dem AbgÄG 2011 nicht abzugsfähig, wenn Betätigung nicht im Rahmen der normalen Betriebsführung erfolgt
- ▶ Abgrenzung betrieblicher und privater Sphäre bei Schadenersatzzahlungen (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137)
 - ▶ **Sachverhalt:** Notar zahlte trotz Nichterfüllung der festgelegten Bedingungen die Provisionssumme aus einer Treuhandschaft aus → Disziplinarverfahren wegen fahrlässiger Verletzung seiner Berufspflicht
 - ▶ **Finanzamt/UFS:** Nichtanerkennung der Schadenersatzzahlungen als Betriebsausgaben

Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen

- ▶ VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137: *„[...] sind Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist. [...] Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzleistungen als Erwerbsaufwendungen ist demnach entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet. [...] Entscheidend ist insoweit, aus welchen Gründen das in Rede stehende unrechtmäßige Verhalten gesetzt wurde, nämlich ob diese im Bereich der Einkünfteerzielung oder im Privatbereich liegen.“*
 - ▶ Für Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben ist entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob das Fehlverhalten eine betriebliche Veranlassung verhindert (vgl *Renner*, SWK 7/2015, 369)
 - ▶ Keine Zuordnung der verhängten Disziplinarstrafe zur betrieblichen Sphäre → Versagung der Abzugsfähigkeit der Disziplinarstrafe
 - ▶ Keine Aussagen zur Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten

Verneinung der Abzugsfähigkeit mangels Darlegung der betrieblichen Veranlassung

- ▶ Keine betriebliche Veranlassung von Verteidigungskosten, wenn Handlung nicht im Rahmen der normalen Betriebsführung erfolgt
- ▶ VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182: *„Nach Lehre und Rechtsprechung stellen die Kosten eines Strafverfahrens wie insbesondere die Strafverteidigungskosten ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zu Grunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers liege und nicht in der Führung des Betriebes liegt. [...] 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.“*
- ▶ Bei betrieblicher/beruflicher Veranlassung Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten möglich (vgl. *B.R.*, SWK 18/2016, 833 und *Zorn*, RdW 2016/471, 634 jeweils zu Bußgeldzahlungen einer Körperschaft)

Steuerliche Behandlung von Verteidigungskosten im KStG

- ▶ (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im KStG
 - ▶ Übertragung der Rechtsfigur der „*normalen Betriebsführung*“ auf Körperschaften fraglich
 - ▶ „*Schuldhaftes Verhalten des Betriebsinhabers*“ nur durch gesellschaftsrechtliche Veranlassung möglich
 - ▶ Nichtabzugsfähigkeit aufgrund „*privater Lebensführung*“ bei Körperschaften nicht anwendbar
 - ▶ Pönalcharakter der Strafe erstreckt sich nicht auf Verteidigungskosten
 - ▶ Keine Änderungen durch das AbgÄG 2011
 - ▶ Pönalgedanke bezieht sich nur auf Strafen/Geldbußen
 - ▶ Bei Ausweitung der (Straf-)Tatbestände handelt es sich nur um eine „*Klarstellung*“ (vgl. EB RV 1212 24. GP, 23 zu Art 3 Z 2 AbgÄG 2011)
 - ▶ Für Verteidigungskosten ist Veranlassungszusammenhang entscheidend
 - ▶ Bei Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung → Abzugsfähigkeit der Verteidigungskosten als Betriebsausgaben

Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten im beschwerdegegenständlichen Fall

- ▶ Keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung erkennbar → Verhalten der Bf war betrieblich veranlasst
- ▶ Keine „*durch private Entschlüsse des Betriebsinhabers veranlasste Tat*“ gegeben
- ▶ Verhalten der Bf stellt keine „*nicht normale Betriebsführung*“ dar, auch wenn Wettbewerbsverstöße über den üblichen betrieblichen Ablauf hinausgehen
- ▶ Zusammenfassende rechtliche Würdigung durch BFG
 - ▶ Verteidigungskosten iZm EU-Wettbewerbsverstößen sind sowohl nach der Rechtslage vor als auch nach dem AbgÄG 2011 abzugsfähig
 - ▶ Pönalgedanke bei Verteidigungskosten nicht anwendbar
 - ▶ Prinzip der „*nicht normalen Betriebsführung*“ bei Kapitalgesellschaften nicht anwendbar
 - ▶ Kein „*eigenes schuldhaftes Verhalten des Betriebsinhabers*“ und keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Aufwendungen bei Kapitalgesellschaften (vgl. *Laudacher*, SWK 29/2016, 1240)

Diskussion

- ▶ Betriebliche/berufliche Veranlassung
 - ▶ Verteidigungskosten folgen nicht der Strafe
- ▶ Unterschiede zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
- ▶ Haftung der Geschäftsführer
 - ▶ Auswirkungen auf Entscheidung?
 - ▶ Rückforderung bei Geschäftsführer → betriebliche/berufliche Veranlassung?
 - ▶ Unterschiede zwischen Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!