

Sind Strafverteidigungskosten in Wirtschaftsstrafverfahren steuerlich abzugsfähig?

Caroline Toifl

Mit Erkenntnis vom 22. 3. 2018 ist der VwGH¹ der Rechtsansicht des BFG gefolgt, wonach die mit einem Kartellverfahren zusammenhängenden Strafverteidigungskosten bei einer GmbH steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und der entsprechende Vorsteuerabzug zusteht. Wesentlich ist dabei, dass sich die für die Verteidigungskosten ursächliche (strafbare) Handlung – im konkreten Fall Preisabsprachen mit anderen Herstellern bestimmter Werkstoffe – ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit der GmbH ergibt. Der vorsätzliche Beschluss eines Unternehmens auf Kartellbildung zielt auf Umsatz- und Gewinnmaximierung ab und liegt damit im ausschließlichen betrieblichen Interesse, so der VwGH im oben zitierten Erkenntnis.

Demnach könnten Strafverteidigungskosten gerade in Wirtschaftsstrafverfahren abzugsfähig sein, sofern ein Kausalzusammenhang zwischen Betrieb und Verteidigungskosten gegeben ist und der unmittelbare betriebliche Zusammenhang nachgewiesen wird. Es ist nicht abschließend geklärt, welche konkreten Beweise für eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten vorzulegen sind. Um die rechtliche Frage des „unmittelbar betrieblichen Zusammenhanges“ zu klären, ist der Sachverhalt des Einzelfalls zu erheben.



Dr. Caroline Toifl ist selbständige Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Wien.

1. Grundsätzliches

1.1. Strafen und Geldbußen

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 Satz 1 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn diese Aufwendungen oder Ausgaben objektiv iZm einer betrieblichen Tätigkeit stehen, subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.²

Abzugsverbote bestehen in § 20 EStG und § 12 KStG, wobei die letztgenannte Bestimmung typologisch dem auf Körperschaften nicht (unmittelbar) anwendbaren § 20 EStG entspricht.³ Mit dem AbgÄG 2011 wurden § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG dahingehend ergänzt, dass **Strafen und Geldbußen**, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen und somit nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben darstellen.⁴ In Z 5 lit e wurde gleichzeitig ein Abzugsverbot für Leistungen aus Anlass eines Rücktritts von der Verfolgung nach der StPO oder dem VbVG, der sogenannten Diversion, eingeführt. Vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2011 war der Abzug solcher Aufwendungen für Körperschaften bei geringem Verschulden und betrieblicher Veranlassung möglich.⁵ Strafverteidigungskosten

sind im Gesetz sohin nicht explizit als nicht abzugsfähig genannt.

Bereits vor der gesetzlichen Einführung des Abzugsverbots wurden Strafen und Geldbußen vom VwGH in der Einkommensteuer als nicht abzugsfähig erachtet, da es mit dem Strafzweck unvereinbar wäre, im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe zumindest teilweise unwirksam zu machen.⁶ Der VwGH versagte die Abzugsfähigkeit dieser Strafen auch mit dem Argument, dass diese nicht im Rahmen einer „normalen Betriebsführung“ angefallen sind und daher nicht im Betrieb als solchem, sondern im **schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers** – somit **Kosten der persönlichen Lebensführung** – begründet sind. Bei der Frage der Abzugsfähigkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben sind physische und juristische Personen gleichzubehandeln.⁷ Da Körperschaften keinen Bereich der persönlichen Lebensführung haben können, kann eine sachliche Rechtfertigung für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs von Strafen bei Körperschaften nur auf Grundlage des Pönalcharakters der Strafe erfolgen. Kritisiert wird die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts. Da das Steuerrecht wertneutral und sittlich indifferent sei, dürften außersteuerliche Motive keine Rolle bei der Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben spielen.⁸

¹ Vgl VwGH 22. 3. 2018, 2017/15/0001 und 2017/15/0002.

² Vgl EStR, Rz 1079.

³ Vgl *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 12 Abs 1 Rz 11.

⁴ Vgl BGBl I 2011/76.

⁵ Vgl *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 12 Abs 1 Rz 43.

⁶ vgl VwGH 22. 3. 2018 2017/15/0001 und 2017/15/0002, siehe dazu auch *Auer/Orzechowski*, Strafverteidigungskosten als Betriebsausgabe, *ecollex* 2017/159; Ausnahme siehe VwGH 3. 7. 1990, 90/14/0069.

⁷ Vgl VwGH 28. 2. 2018, 2016/15/0043.

⁸ Vgl *Lachmayer*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen bei Körperschaften, RdW 2011, 308.

1.2. Kosten der Strafverteidigung

Die **Kosten eines Strafverfahrens** – insb Strafverteidigungskosten – wurden nicht explizit von diesem Abzugsverbot umfasst. Es fehlt eine konkrete gesetzliche Regelung. Es stellt sich die Frage, wie Strafverteidigungskosten, die in unmittelbarem und direktem Zusammenhang mit steuerlich nicht abzugsfähigen Strafen und Geldbußen stehen, steuerlich zu beurteilen sind. Nach der hL und der stRsp des VwGH stellten – im Bereich der Einkommensteuer – die Kosten eines Strafverfahrens ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar; dies mit den entsprechenden Konsequenzen der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe.⁹ Dieser Beurteilung lag der Gedanke zugrunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebs liegt. Da juristische Personen keinen Bereich der privaten Lebensführung haben, ist die Zurechnung der Kosten eines Strafverfahrens zur privaten Lebensführung auf Körperschaften nicht anwendbar.

Ausnahmen von diesem Grundsatz der grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit konnten angenommen werden, wenn die Verfahrenskosten **ausschließlich und unmittelbar aus einer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit** erklärbar sind und die **Verhandlung mit einem Freispruch endete** oder, im Fall einer Verurteilung, Bestrafungen erfolgen, die „*von einem 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*“.¹⁰ Nicht als betrieblich veranlasst beurteilte der VwGH¹¹ eine absichtliche Veranlassung von Scheinbuchungen durch einen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er sah durch diese (strafbare) Handlung den Kausalzusammenhang zwischen Betrieb und Verteidigungskosten als durchbrochen an und verneinte den Betriebsausgabenabzug.

In seinem Erkenntnis vom 21. 4. 2016¹² bestätigte der VwGH zwar seine Judikatur, dass Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn der strafrechtliche Vorwurf ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erklärbar ist.¹³ Der Gerichtshof distanzierte sich aber davon, bei der Frage der Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten auf den Ausgang des Strafverfahrens abzustellen, dh, dass diese nur bei einer Einstellung bzw einem Freispruch

absetzbar wären. Im gegenständlichen Fall wurden die Strafverteidigungskosten allein deshalb nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil die strafbare Handlung – Verbrechen der betrügerischen Krida und Vergehen der grob fahrlässigen Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen bzw Betrug iZm der Geschäftsführertätigkeit – nicht in einem unmittelbaren betrieblichen Zusammenhang stand.¹⁴

Nunmehr stellte der VwGH in dem bereits eingangs zitierten Erkenntnis vom 22. 3. 2018 klar, dass die Betriebsausgabenqualifikation von Strafverteidigungskosten nicht mit der Begründung versagt werden kann, dass auf diese Weise der Strafzweck (teilweise) vereitelt würde. Damit würde nämlich dem Abgabengesetz ein über das Strafgesetz hinausgehender Charakter einer Strafnorm beigemessen werden.¹⁵ Im Anlassfall war bei einer Körperschaft ein Kausalzusammenhang der vorgeworfenen Tat (Preisabsprachen mit anderen Herstellern) mit dem Betrieb gegeben. Der **betriebliche Zusammenhang ist durch die Preisbildung in (rechtswidriger) Absprache mit anderen Unternehmern nicht durchbrochen**. Dem Argument der revisionswerbenden Abgabenbehörde, wonach ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang mit einer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähigen Geldbuße bestünde und die Strafverteidigungskosten deshalb das Schicksal der Geldbuße teilen, folgte der VwGH nicht. Vielmehr ist nach Meinung des VwGH bei Strafverteidigungskosten das gesetzliche Abzugsverbot gem § 12 KStG nicht erfüllt.

In den EStR 2000 wurde mit dem Wartungserlass 2018 die „Kartell-Rsp“ des VwGH zwar eingearbeitet, die Umsetzung erfolgte jedoch nicht entsprechend der Rsp des Höchstgerichts. Demnach waren Strafverfahrenskosten nur dann abzugsfähig, wenn kumulativ die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist **und** das Verfahren mit einem Freispruch endet oder wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung oder Tod) eingestellt wird.¹⁶ Der VwGH hat jedoch bereits 2016 Strafverteidigungskosten unabhängig vom Ergebnis des Strafverfahrens als abzugsfähig anerkannt. Mit dem Wartungserlass 2019 wurden die **EStR schlussendlich an die jüngste Judikatur des VwGH angepasst** und berichtigt. Nach den für Finanzbeamten bindenden Richtlinien sind daher nunmehr Strafverteidigungskosten abzugsfähig, wenn die strafbare Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Theoretisch sollten daher Strafverteidigungskosten, die als Betriebsausgaben in eine Steuererklärung aufgenommen werden, an-

⁹ Vgl dazu 22. 3. 2018 2017/15/0001 und 2017/15/0002; so auch *Auer/Orzechowski*, *ecolex* 2017/159, mit entsprechenden Zitierungen; *Raab*, VwGH zur Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen und Verteidigungskosten, *GES* 2018, 198.

¹⁰ Vgl VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063, mit Verweis auf BFH 19. 2. 1982, VI 31/78, BStBl II 1982, 467; *Auer/Orzechowski*, *ecolex* 2017/159.

¹¹ Vgl VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063.

¹² Vgl VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182.

¹³ Vgl *Raab*, *GES* 2018, 198.

¹⁴ Vgl *Auer/Orzechowski*, *ecolex* 2017/159.

¹⁵ Der VwGH verweist darin auf sein Erkenntnis vom 16. 9. 1992, 90/13/0063. In diesem konkreten Anlassfall wurde der Betriebsausgabenabzug von Strafverteidigungskosten allein deshalb nicht zugelassen, weil die im seinerzeitigen Beschwerdefall für die Verteidigungskosten ursächliche Handlung nicht als betrieblich veranlasst anzusehen war.

¹⁶ EStR 2000, Rz 1621, idF vor dem Wartungserlass 2019.

erkannt werden. In der Praxis wird sich die Frage wohl darum drehen, inwiefern die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist.

2. Ausgewählte strafrechtlich relevante Tatbestände

Es ist – abhängig vom jeweiligen strafrechtlich relevanten Tatbestand und einzelfallbezogen – zu prüfen, ob die für die Verteidigungskosten ursächliche Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Sphäre erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist.

Bei **Kartellabsprachen** wurde das betriebliche Interesse seitens des VwGH¹⁷ bestätigt. Die der GmbH vorgeworfene Tat der Preisabsprache mit anderen Herstellern bestimmter Werkstoffe erklärt sich unmittelbar aus deren betrieblicher Tätigkeit. Die Festsetzung von Preisen durch den Unternehmer fällt auch dann, wenn die Preisbildung (rechtswidrig) in Absprache mit anderen Unternehmern erfolgt, in den Rahmen der Betriebsführung.

Auch Verteidigungskosten aufgrund der Einleitung eines Strafverfahrens wegen (schweren gewerbsmäßigen) **Betrugs** können ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erklärbar sein. Sofern die Täuschung des Unternehmers auf Umsatz- und Gewinnmaximierung abzielt, sollte ein ausschließliches betriebliches Interesse abgeleitet werden können. Die mit der Verteidigung gegen einen derartigen Betrugsvorwurf erwachsenden Rechtsanwaltskosten wären in diesem Fall durch die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen erklärbar.

Im Fall von **Korruption** (Schmiergeldzahlungen zum Vorteil des Betriebs) kann auch von einem betrieblichen Interesse ausgegangen werden. Bezahlt ein Steuerpflichtiger dem Leiter der Einkaufsabteilung eines Großhändlers einen Geldbetrag, damit dieser seine Produkte anstelle von kostengünstigeren Konkurrenzprodukten erwirbt, zielt diese Handlung auf Umsatz- und Gewinnmaximierung des Betriebs ab. Strafverteidigungskosten iZm dieser strafbaren Handlung könnten daher in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen stehen. Ein Kausalzusammenhang zwischen Betrieb und Verteidigungskosten liegt vor.

Bei den Tatbeständen der **Untreue** oder der **Veruntreuung** zB durch ein geschäftsführendes Organ einer Körperschaft, wodurch der GmbH ein Vermögensschaden zugefügt wird, wird wohl kaum ein betriebliches Interesse vorliegen können. Untreue und Veruntreuung erfolgt in (meist) persönlicher Bereicherungsabsicht des jeweiligen Organs zum Nachteil des Unternehmens. Die Strafverteidigung liegt im konkreten Beispiel im Schutz privater Interessen des Organs. Damit zusammenhängende Strafverteidi-

gungskosten können daher nicht als betrieblich veranlasst gesehen werden. Gleiches sollte für den Tatbestand der betrügerischen Krida (Gläubigerbeeinträchtigung) gelten.

Im Fall von **Abgabenhinterziehung** wäre zu unterscheiden: Ein Steuerpflichtiger rechnet vorsätzlich privat genutzte Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zu, macht sämtliche damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend und verkürzt damit seine Abgaben. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erzielt Schwarzumsätze. Diese Schwarzumsätze entnimmt er, dadurch liegt steuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die daraus resultierende KESt wird der GmbH mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Die vorsätzliche Verschmälerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage fällt nicht in den Rahmen der normalen Betriebsführung. Raum für Diskussion bietet aber der Fall, in dem Schwarzumsätze durch eine GmbH erzielt werden und im Betrieb verblieben sind. Mit Steuerverkürzungen mag zwar eine Zahllast des Unternehmers vermieden werden, dennoch wird schwer argumentiert werden können, dass die Abgabenhinterziehung wie vom VwGH gefordert auf Umsatz- und Gewinnmaximierung abzielt, um von einer betrieblichen Veranlassung der Strafverteidigungskosten auszugehen. Im Fall eines Freispruchs bzw einer Einstellung in einem Finanzstrafverfahren sind die Strafverteidigungskosten aber jedenfalls betrieblich veranlasst, zumal der Vorwurf der Finanzstrafbehörde in diesem Fall zu Unrecht erhoben wurde.

Auch bei **Finanzordnungswidrigkeiten** besteht Raum für Diskussion. Diese können, wenngleich sie grundsätzlich weniger schwerwiegende Vergehen darstellen, empfindliche Strafen nach sich ziehen. Ein Unternehmer reicht über Monate weder Umsatzsteuervoranmeldungen ein, noch leistet er Umsatzsteuervorauszahlungen. Er will seine Umsätze und Vorsteuern erst in der Jahresumsatzsteuererklärung erklären, um sich Buchhaltungskosten zu sparen. Ein Kausalzusammenhang der verspäteten Abgabe der UVAs mit dem Betrieb kann hier von vornherein nicht verneint werden.

Letztendlich ist es eine Frage der Beweiserhebung und -würdigung im konkreten Einzelfall, ob eine mit Strafe bedrohte Handlung auf Umsatz- und Gewinnmaximierung abzielt und daher im betrieblichen Interesse liegt. In diesem Fall und auch im Fall eines Freispruchs bzw einer Einstellung eines (Finanz-)Strafverfahrens sind die diesbezügliche Strafverteidigungskosten abzugsfähig.

► Auf den Punkt gebracht

Strafverteidigerkosten sind steuerlich abzugsfähig, wenn die mit Strafe bedrohte Handlung auf Umsatz- und Gewinnmaximierung abzielt und daher im aus-

¹⁷ Vgl dazu VwGH 22. 3. 2018, 2017/15/0001 und 2017/15/0002.

schließlichen betrieblichen Interesse liegt. Dies judizierte der VwGH in zwei Erkenntnissen, und nunmehr wurde auch der Erlass des BMF (EStR) entsprechend angepasst. Bis dahin sahen die – zumindest für die Finanzverwaltung bindenden – EStR vor, dass diese Kosten nur bei Einstellung oder Freispruch absetzbar

wären. Letztendlich wird es eine Frage der Beweiserhebung und -würdigung im konkreten Einzelfall sein, ob die strafbare Handlung der Umsatz- und Gewinnmaximierung diene und daher eine Abzugsfähigkeit der Strafverteidigerkosten anerkannt wird.

Ein kurzer Streifzug durch die internationale Amts- und Rechtshilfe aus finanzstrafrechtlicher Sicht

Elisabeth Pargfrieder



Mag. Elisabeth Pargfrieder ist Berufsanwältin bei LeitnerLeitner in Linz.

Aufgrund zunehmender grenzüberschreitender oder gänzlich im Ausland liegender Sachverhalte im Abgaben- und Finanzstrafrecht kommt der internationalen Amts- und Rechtshilfe eine immer größere Bedeutung zu. Den Behörden stehen aufgrund zahlreicher Rechtsvorschriften und völkerrechtlicher Verträge viele Möglichkeiten zur Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden offen. In diesem Beitrag soll ein kurzer Überblick¹ über wesentliche Eckpunkte der Amts- und Rechtshilfe gegeben werden.

1. Sachverhalte auf fremdem Territorium

Aufgrund formeller Territorialität ist es Staaten verwehrt, Hoheitsakte auf fremdem Staatsgebiet zu setzen. Dies gilt für Eingriffsmaßnahmen wie Vollstreckungs- und Ermittlungsmaßnahmen unter Zwangsanwendung ebenso wie für tatsächliche Handlungen (Inaugenscheinnahme oder sonstige direkte Nachforschungen) auf ausländischem Hoheitsgebiet.² Sind Hoheitsakte im Ausland erforderlich, weil zB eine in Österreich steuerpflichtige Person dort tätig wird, so sind die innerstaatlichen Steuer- und Strafbehörden auf Amts- und Rechtshilfe des anderen Staates angewiesen, der dazu wiederum nur im Umfang seiner vertraglichen Bindungen verpflichtet ist. Rechtliche Grundlagen für die internationale Amts- und Rechtshilfe sind einerseits internationale Vereinbarungen und Verträge auf bi-, multi- oder supranationaler Ebene und andererseits innerstaatliche Rechtsgrundlagen zur Umsetzung dieser völkerrechtlichen Vereinbarungen.

2. Inbound- und Outbound-Fälle

Die Möglichkeiten der Amts- und Rechtshilfe bestehen in zwei Richtungen. Zum einen gibt es sogenannte „Outbound“-Fälle, in denen Österreich ersuchender Staat ist. Diesen stehen die „Inbound“-Fälle gegenüber, in denen Österreich auf Ersuchen anderer Staaten reagiert.³ In den

überwiegenden Fällen sind Amts- und Rechtshilfemaßnahmen in beide Richtungen gleichermaßen zulässig, da einerseits die internationalen Vereinbarungen in beide Richtungen gleiche Verpflichtungen enthalten und andererseits, vor allem im Strafrecht, der Rechtshilfe der Grundsatz der Reziprozität vorangestellt wird.

3. Abgrenzung der Begriffe Amts- und Rechtshilfe

Die Begriffe Amts- und Rechtshilfe sind nicht immer klar voneinander zu unterscheiden und verschwimmen zunehmend, weshalb sie als bloße Typusbegriffe zu verstehen sind.⁴ Unter internationaler Amtshilfe wird nachfolgend die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Verwaltungsverfahren umschrieben, die zwischenstaatliche Zusammenarbeit im Strafverfahren wird unter dem Begriff internationale Rechtshilfe zusammengefasst. Aufgrund der Vielzahl rechtlicher Anordnungen können in diesem Beitrag nicht alle Rechtsnormen vollständig angeführt werden. Bei Sachverhalten mit internationalem Kontext ist, wie auch im innerstaatlichen Bereich, eine individuelle Prüfung der anwendbaren Rechtsgrundlagen im Einzelfall ohnehin unumgänglich.

4. Maßnahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe

4.1. Internationaler Informationsaustausch

Den wahrscheinlich wichtigsten und den sich in den letzten Jahren am stärksten verändernde Be-

¹ In Anlehnung an die Ausführungen von Brandl/Glaser in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht¹ (2017) Rz 1126 ff.

² Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁵ (2015) Einleitung Rz 16; Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch, DBA³, Art 26 Rz 1.

³ Brandl/Glaser in Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴, Rz 3828.

⁴ Brandl/Glaser in Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴, Rz 3837 f.