

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 20. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 29. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehr Pensioneinkünfte beziehende Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2018 die Berücksichtigung von Aufwendungen für berufsbedingte Strafprozesskosten in Höhe von € 126.046,89 als Werbungskosten bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen (BFG-Akt AS 6).

Mit Einkommensteuerbescheid vom 29. Jänner 2020 versagte das Finanzamt die Anerkennung dieser Aufwendungen für das laufende Strafverfahren als Werbungskosten mit der Begründung, dass "*... die Abzugsfähigkeit erst nach Beendigung des Verfahrens zu beurteilen [ist]. Wenn es zu einem Freispruch, oder einem teilweisen Freispruch kommt, können im*

Rahmen eines Antrages nach § 295a BAO die Kosten nachträglich berücksichtigt werden - siehe dazu auch LStR 2002 Rz 385" (BFG-Akt AS 34 ff)

Mit Schreiben vom 20. Februar 2020 erhob die Bf. Beschwerde. Begründend werde auf die Abzugsfähigkeit von strafrechtlichen Prozesskosten verwiesen, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar und damit betrieblich veranlasst sei. Die gegenständlichen Verfahrenskosten stünden im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bf. als einer der beiden Vorstände der Firma AG und seien somit betrieblich veranlasst. Im Jahr 2018 wurde gegen die Bf. und den zweiten Vorstand der Firma AG Anklage wegen betrügerischer Krida nach § 156 Abs. 1 und Abs. 2 StGB idF BGBl I 2015/112 erhoben. Die im vorliegenden Fall noch nicht entschiedene Frage, ob das Verfahren letztlich zu einem Freispruch oder einer Verurteilung führen werde, sei aber für die Frage der Abzugsfähigkeit der Verfahrenskosten daher ohne Bedeutung (BFG-Akt AS 38 f).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in seiner Begründung an, dass die Bf. wegen betrügerischer Krida gemäß § 156 Abs. 1 und 2 StGB angeklagt sei. Es gehe darum, dass sie als Vorständin der AG trotz schlechter wirtschaftlicher Situation innerhalb eines Konzerns zu Finanzierungszwecken ohne Besicherung Kredite an verbundene Gesellschaften gewährt, sowie die Übertragung von Maschinen ohne Eigentumsvorbehalt und die Übernahme der Kosten für Um-/Aufbau und Transport an eine zahlungsunfähige Tochtergesellschaft veranlasst habe. Die Gesellschaften hätten zu diesem Zeitpunkt bereits negatives Eigenkapital ausgewiesen bzw. seien buchmäßig überschuldet gewesen. Durch die einzelnen Vermögensabflüsse sei das Vermögen der AG verringert worden und Gläubiger hätten nicht mehr befriedigt werden können. Die AG sei im November 2011 infolge eines Konkursverfahrens aufgelöst worden.

Kosten der Verteidigung in einem Strafverfahren seien abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr gesetzt habe, ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit beruflich (betrieblich) veranlasst sei. Es sei also streng zwischen den generell nicht abziehbaren Strafen einerseits und den Verfahrenskosten andererseits zu unterscheiden. Die Verfahrenskosten seien abziehbar, wenn das Delikt nicht den Bereich der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen, sondern ausschließlich den Bereich der Einkünfterzielung betreffe.

Im vorliegenden Fall sei es letztlich nicht um eine Umsatz- und Gewinnmaximierung im ausschließlichen betrieblichen Interesse gegangen. Ebenso könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf. die Insolvenzgefahr der involvierten Gesellschaften nicht gekannt habe. Ihr sei die prekäre wirtschaftliche Situation der Gesellschaften auf Grund ihrer Tätigkeit als Vorstand bzw. Geschäftsführer bekannt gewesen.

Laut Anklageschrift im noch nicht abgeschlossenen Kridaverfahren habe es die Bf. dabei zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass durch Vermögensabflüsse im

Konzernverbund, die trotz mangelnder Bonität der Vertragspartner nicht besichert worden seien, das Vermögen der AG verringert werde und Befriedigungsrechte der Gläubiger in einem erheblichen Umfang (über € 300.000) verletzt würden.

Darin bestehe ein gravierender Unterschied zu VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0001, in dem die Verteidigungskosten anerkannt worden seien, denn ein ausschließlich betriebliches Interesse könne im vorliegenden Fall nicht erkannt werden. Vielmehr seien Handlungen gegen das Betriebsinteresse gesetzt worden, die letztlich zu Prozesskosten iZm der Krida-Anklage geführt hätten (BFG- Akt AS 45 – 48).

Mit Schriftsatz vom 6. August 2020 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Dabei hielt die Bf. im Wesentlichen fest, selbst wenn der Tatvorwurf der betrügerischen Krida iSd § 156 Abs. 1 und Abs. 2 StGB durch ein entsprechendes Urteil bestätigt werden sollte und die inkriminierten Handlungen tatsächlich rechtswidrig zum Nachteil der Gläubiger der AG bzw. der GmbH gereicht hätten, ändere sich nichts an der ausschließlich und unmittelbar beruflichen Veranlassung der angefallenen Kosten der rechtlichen Verteidigung

Die anklagegegenständlichen Handlungen beträfen, wie aus der Anklageschrift hervorgehe, insbesondere die konzerninterne Liquiditätsgestionierung und Ressourcenallokation in einer wirtschaftlich äußerst schwierigen Situation der Unternehmensgruppe. Fragen der konzerninternen Liquiditätsgestionierung und Ressourcenallokation seien für Führungskräfte Kernaufgaben in der betrieblichen Praxis; egal ob sich der Konzern in einer wirtschaftlich stabilen oder in einer wirtschaftlich instabilen Lage befinde. Die von der Bf. in den Jahren 2007 bis 2011 in diesem Zusammenhang getroffenen Entscheidungen hätten im Jahr 2018 zur Anklage geführt, was den von der VwGH-Judikatur (z.B. 22.3.2018, Ro 2017/15/002) aber auch den EStR (Rz 1621) geforderten Kausalzusammenhang zwischen Betrieb bzw. beruflicher Sphäre und Verteidigungskosten belege.

Den betrieblichen Zusammenhang aufhebende Umstände lägen nicht vor, zumal der Bf. weder eine persönliche Bereicherung noch ein berufsrechtlicher Verstoß oder außerbetriebliche Verfehlungen zur Last gelegt würden.

In der Anklageschrift werde auch nicht – wie vom Finanzamt angenommen – ein Verstoß gegen das Betriebs-, sondern gegen das Gläubigerinteresse behauptet. Die WKStA werfe der Bf. im Ergebnis nichts anderes vor, als Maßnahmen zum Vorteil des Konzerns bzw. einzelner Konzerngesellschaften (ergo "*im Betriebsinteresse*") getroffen zu haben, welche gegen Gläubigerinteressen verstoßen hätten.

Die Bf. beantrage weiterhin die Berücksichtigung der getätigten Aufwendungen für ihre Verteidigung als Werbungskosten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat (BFG-Akt AS 50 ff).

Mit Schreiben vom 31. Mai. 2022 übermittelte die Bf. dem Bundesfinanzgericht den Protokollsvermerk und die gekürzte Urteilsausfertigung des Landesgerichtes St. Pölten, in dem sie gemäß § 259 Z 3 StPO vom Anklagevorwurf freigesprochen wurde. Zum Grund des Freispruches wurde angegeben, dass kein Schuldbeweis (Unternehmensentscheidungen im Konzern als fremdüblich vertretbar bzw. mangels subjektiver Tatseite), vorliege (BFG-Akt AS 93-102).

Mit Schriftsatz vom 29. September 2022 zog der steuerliche Vertreter der Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. war vom 30. Dezember 1988 bis zum 28. April 2011 Vorsitzende des Vorstandes der AG für den Bereich Technik und Produktion. Ihr zur Seite gestellt war der Finanzvorstand MM. Beide Vorstände waren auch Geschäftsführer der GmbH, einer Schwestergesellschaft der AG.

Mit Eintragung vom xx.xx.2011 wurde die AG im Firmenbuch infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Mit Anklageschrift vom 9. März 2018 wurden sowohl der Bf. als auch dem weiteren Vorstandsmitglied – MM – betrügerische Krida gemäß § 156 Abs. 1 und 2 StGB vorgeworfen.

Von diesem Vorwurf wurden die beiden Angeklagten nach durchgeführter Hauptverhandlung mit Urteil des Landesgerichtes St. Pölten vom 2. März 2022 freigesprochen, weil das Landesgericht die in der Anklage vorgeworfenen Unternehmensentscheidungen im Konzern als fremdüblich vertretbar beurteilte.

Der Bf. entstanden im Jahr 2018 Aufwendungen für ihre Verteidigung in Höhe von € 126.048,89, die bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2018 als Werbungskosten keine Berücksichtigung fanden. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um Rechtsanwalts honorare sowie Honorare für Privatgutachten eines Sachverständigen im Rahmen der Strafverteidigung.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen, den eingereichten Schriftsätzen der steuerlichen Vertretung sowie dem Bescheid bzw. der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes.

Der Sachverhalt als solcher ist zwischen den Parteien unstrittig – strittig ist ausschließlich die Beurteilung der geleisteten Prozesskosten der Bf. als Werbungskosten und somit deren Berücksichtigung bei der Einkommensermittlung.

Mit Erkenntnis vom 27. September 2022, ergangen zur RV/7104546/2020, entschied das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde des ehemaligen Finanzvorstandes der AG, MM,

seines gemäß § 299 BAO aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2018, in dem seine Prozesskosten ursprünglich steuerliche Anerkennung fanden und deren Abzugsfähigkeit im ersetzenden Bescheid vom Finanzamt sodann versagt wurde.

Die in diesem Erkenntnis durch das BFG entschiedene Rechtsfrage gleicht der hier zu beurteilenden und führte das Bundesfinanzgericht zu *Verteidigungskosten als Werbungskosten* aus:

" ...

Gemäß § 16 EStG 1988 stellen Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar. Es handelt sich dabei um beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben.

Wie bei den Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung soll durch den Abzug von Werbungskosten bei unselbstständiger Tätigkeit das Nettoprinzip verwirklicht werden, indem der Besteuerung nur der Saldo aus Einnahmen und Werbungskosten zugrunde gelegt wird. Voraussetzung ist, dass die Werbungskosten objektiv in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, subjektiv der Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen dienen oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. Kosten eines beruflich bedingten Zivilprozesses sind im Regelfall als Werbungskosten absetzbar. Betreffend Strafprozessen sieht § 20 EStG 1988 vor, dass gewisse Aufwendungen und Ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 sind Kosten eines Strafverfahrens grundsätzlich nicht abzugsfähig. Abzugsfähigkeit ist nur dann gegeben, wenn die zur Last gelegten Handlungen mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen und das Verfahren mit einem Freispruch endet.

Strafverteidigungskosten stellen daher, ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zugrunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebs liegt (VwGH 25. 4. 2001, 99/13/0221). Lediglich Strafverteidigungskosten eines freigesprochenen Angeklagten sind als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die ihm zur Last gelegte Tat unter Anlegung eines strengen Maßstabes ausschließlich aus einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Betrifft die vorgeworfene Straftat hingegen eine der privaten Lebensführung zuzurechnende Tätigkeit, sind die Strafverteidigungskosten nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, 2848/79). Der Angeklagte muss deshalb strafgerichtlich freigesprochen werden, weil nach den Feststellungen in dem Gerichtsurteil dem Angeklagten die betreffende Straftat nicht anzulasten war, der diesbezügliche Verdacht daher zu Unrecht gegen ihn erhoben wurde (VwGH 06.06.1984, 83/13/0050, VwGH 16.9.92, 90/13/0063).

In seiner Entscheidung VwGH vom 21.4.2016, 2013/15/0182, widersprach der Verwaltungsgerichtshof zwar der Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der wegen betrügerischen Krida, grob fahrlässiger Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen sowie wegen Betruges iZm der Geschäftsführertätigkeit rechtskräftig verurteilt wurde, wies jedoch in seiner Begründung darauf hin, dass in der Beschwerde nicht dargelegt wurde, dass der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Beschwerdeführer zur Wehr gesetzt hat, im Beschwerdefall ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer erklärbar und damit betrieblich veranlasst gewesen wäre.

Bereits aus dieser Entscheidung war abzuleiten, dass der VwGH bei nachgewiesener betrieblicher Veranlassung – unabhängig vom Ausgang des Strafverfahrens und in Abkehr vom Erfordernis des Freispruches – Strafverteidigungskosten ähnlich der Rechtsprechung des BFH zum Abzug zulassen könnte (zB BFH 19.2.192, VI R 31/78, BStBl II 982, 13; 13.12.1994, VIII R 34/93, BStBl II 1995, 457; 18.10.2007, VI R 42/04, BStBl 2008 II, 223). Dieser stellt darauf ab, ob das strafrechtlich relevante Verhalten, das dem Steuerpflichtigen vorgeworfen wird, ausschließlich und unmittelbar aus seiner Einkunftssphäre heraus erklärbar ist. Für die betriebliche/berufliche Veranlassung der Strafverteidigungskosten kommt es nach der Rechtsprechung des BFH auch nicht darauf an, ob dem Steuerpflichtigen der strafrechtliche Vorwurf im Ergebnis zu Recht oder zu Unrecht gemacht worden ist. Kein (ausschließlich) betrieblicher Zusammenhang ist jedoch dann anzunehmen, wenn die berufliche Tätigkeit nur eine Gelegenheit zur Tatbegehung verschafft, die Tat jedoch von persönlichen Motiven getragen wird (BFH 19.3.1987, IV R 140/84, BFH/NV 1987; 12.6.2002, XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441; Zorn, RdW 2016, 634; Auer/Orzechowski, ecolex 2017, 363; Marschner GES 2016, 311; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 20 Rz 130/12; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 4 Rz 265; Ebner/Marschner in Jakom EStG15, § 4 Rz 330).

In der Entscheidung VwGH vom 22.3.2018, Ro 2017/15/0001, hat der VwGH erstmals über die Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten iZm einem EU-Kartellverfahren entschieden. Die betriebliche Veranlassung wurde vom Höchstgericht bejaht, da die von der Europäischen Kommission vorgeworfene Tat der Preisabsprache mit anderen Herstellern unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu erklären war. Der vorsätzliche Beschluss eines Unternehmens auf Kartellbildung zielt auf Umsatz- und Gewinnmaximierung ab und liegt im ausschließlich betrieblichen Interesse. Im Ergebnis hat der VwGH folglich die Verteidigungskosten des Steuerpflichtigen unabhängig von der Nichtabzugsfähigkeit der EU-Kartellbuße zum Abzug zugelassen.

Das Erfordernis eines erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhanges von Rechts- und Beratungskosten muss in derselben Weise wie für Betriebsausgaben auch für Werbungskosten im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte gelten.

Im gegenständlichen Fall beantragte der Beschwerdeführer im Rahmen des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 die Anerkennung von Rechtsanwalts- und Prozesskosten iHv EUR [...] als abzugsfähige Werbungskosten. Die beantragten Kosten für das Jahr 2018 standen mit dem gegen den Beschwerdeführer geführten Strafverfahren in Zusammenhang und wurden durch Vorlage der zugrundeliegenden Honorarnote sowie der Überweisungsbestätigung nachgewiesen.

Auch wenn es grundsätzlich als möglich anzusehen wäre, dass beim verwirklichten Tatbestand der betrügerischen Krida in privatem Interesse und zum Nachteil der Gesellschaft gehandelt werden und daher kein betriebliches Interesse vorliegen könnte, so ist im gegenständlichen Fall jedenfalls von einer ausschließlichen betrieblichen Veranlassung auszugehen, zumal dem Beschwerdeführer eine persönliche Bereicherungsabsicht niemals unterstellt wurde.

Der Beschwerdeführer wurde mit dem genannten Urteil von den in der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien gegen ihn erhobenen strafrechtlich relevanten Vorwürfen zur Gänze freigesprochen. Da das gegen den Beschwerdeführer geführte Strafverfahren in engem Zusammenhang mit seiner (ehemaligen) beruflichen Tätigkeit bei der AG stand, sind die diesbezüglich entstandenen Verteidigungskosten, insbesondere auch aufgrund des erfolgten Freispruchs als Werbungskosten im Jahr 2018 anzuerkennen. ... "

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von der in diesem Erkenntnis vertretenen Rechtsauffassung auch im gegenständlich zu beurteilendem Fall aufgrund der vergleichbaren Sach- und Rechtslage abzuweichen. Die von der Bf. getätigten Aufwendungen für Strafverteidigung sind als Werbungskosten bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt mit dieser Entscheidung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 22. März 2018, Ro 2017/15/0001), eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt ESt 2018

Wien, am 6. Oktober 2022