

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Markus Knechtl LL.M., die Richterinnen Mag. Gertraud Hausherr sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Mag. Markus Fischer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch LBG Niederösterreich Steuerbera. GmbH, Eichamtstr 5-7, 2230 Gänserndorf, über die Beschwerde vom 17. September 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. August 2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Umsatzsteuer 03.2017, Umsatzsteuer 05.2017, Umsatzsteuer 07.2017, Umsatzsteuer 09.2017, Umsatzsteuer 12.2017 und Umsatzsteuer 2016 zur Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. April 2025 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer Herr *****4***** *****2***** *****3*****, Beschwerdeführer, ist nichtselbstständig tätig und bezieht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Für die Jahre 2006 bis 2015 fand eine Betriebsprüfung für den landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers statt. Mit Abschlussbericht vom 06.02.2017 wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer - wie in der Selbstanzeige gemäß § 29 FinstrG vom 12.07.2016 erklärt – *„Einnahmen aus landwirtschaftlichen Produktverkäufen zu gering erklärt hat, aber auch fiktive Pachteinnahmen, die nie bezahlt wurden, da die Verpachtung an einen anderen Landwirtschaftsbetrieb unentgeltlich erfolgte, in seine Steuererklärungen aufgenommen hat. In den beiliegenden Aufstellungen zur Selbstanzeige ist angegeben, dass unter anderem ein Teil der Produktgutschriften von der Fa. *****6***** GmbH in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 -2015 nicht aufgenommen worden sind.“*

Weiters wurde festgestellt: „Am 16. September 2016 hat die steuerliche Vertretung die von Herrn ***4*** ***3*** übermittelten und von der Betriebsprüfung angeforderten AMA-Flächenaufstellungen weitergeleitet. Aus diesen ist eine Bewirtschaftung von 131-139 ha durch den Betrieb des Herrn ***4*** ***3*** ersichtlich. Herr ***4*** ***3*** ist nach Ansicht des steuerlichen Vertreters wohl dem Irrtum in seiner Einstufung der flächenmäßigen Zurechnung unterlegen, wonach eine fast vollständige Auslagerung der Bearbeitung von landwirtschaftlichen Flächen bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung der AMA-mäßigen Bewirtschaftung nicht einer steuerlichen Verpachtung gleichzustellen ist. Dieser Sachverhalt wurde auch durch die, von der BP vorgeschlagenen und mit dem Steuerpflichtigen abgestimmten, geschätzten Betriebsausgaben für Fremdbearbeitung (Maschinenleistungen, Mähdrusch, Kürbisernte - sehr geringe eigene Personalkosten) nachgewiesen.

Entsprechend der nun effektiv vorliegenden bewirtschafteten Flächen (Flächennutzung in Hektar lt. AMA: 2004: 143,9 ha, 2005: 142,3 ha, 2006: 151,19 ha, 2007: 147,15 ha, 2008: 147,15 ha, 2009: 126,88 ha, 2010: 134,54 ha, 2011: 140,59 ha, 2012: 139,35 ha, 2013: 139,35 ha, 2014: 131,24 ha u. 2015: 130,11) und der dazu folglich abgeleiteten Berechnung der Einheitswerte, ist die Konsequenz daraus, dass die Grenzen für die Buchführungspflicht im Bereich der Land- und Forstwirtschaft überschritten worden sind. Demnach begründet Hr. ***4*** ***3*** mit seinem aus Land- und Forstwirtschaft bestehenden Betrieb ab dem Jahr 2006 die Buchführungspflicht. Nachdem Hr. ***4*** ***3*** in punkto Umsatzsteuer bisher die Durchschnittsbesteuerung gem. § 22 UStG in Anspruch genommen hat, ist nun bei Eintritt in die Buchführungspflicht, die Durchschnittsbesteuerung gem. § 22 UStG nicht mehr zulässig. Zumal jedoch die fiktiven Verpachtungen nur bis 2014 von ***4*** ***3*** angegeben wurden, und der Betrieb anschließend geteilt wurde, verweist die Bp hinsichtlich der Buchführungspflicht des Jahres 2015 auf den untenstehend dargelegten Sachverhalt u. der rechtlichen Würdigung zum "einheitlichen Betrieb".

Dass ab dem Jahr 2014 kein getrennter Betrieb (ein von ihm und ein von seiner Schwester geführter), sondern ein einheitlicher Betrieb des Beschwerdeführers vorlag, wurde im Abschlussbericht vom 06.02.2017 festgestellt. Die Einkünfte aus dem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb waren dem Beschwerdeführer alleine zuzurechnen. Die Konstruktion von 2 getrennten landwirtschaftlichen Betrieben wurde steuerlich nicht anerkannt.

Durch die Größe des Betriebes war der Beschwerdeführer gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung bereits seit 2006 buchführungspflichtig, daher nicht berechtigt, die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft pauschal zu ermitteln sowie die pauschale Besteuerung der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG in Anspruch zu nehmen.

Das folgende finanzbehördliche Strafverfahren wurde mit Erkenntnis vom 18.12.2018 des Spruchsenates beim Finanzamt für die Jahre 2006 bis 2015 wie folgt entschieden:

*„***4*** ***Bf1*** ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes ***5*** vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, und zwar*

a) durch die Einreichung inhaltlich unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2015 Einkommensteuer für 2008 i.H.v. € 8.857,96 und für 2015 i.H.v. € 19.400,91

b) durch die Nichteinreichung von Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2015; 2008 i.H.v. € 12,67; 2009 i.H.v. € 9.618,71; 2010 i.H.v. € 10.169,52; 2011 i.H.v. € 13.510,47; 2012 i.H.v. € 5.044,69; 2013 i.H.v. € 2.845,26; 2014 i.H.v. € 10.135,01; 2015 i.H.v. € 10.443,58

und hat hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und wird hierfür nach § 33 Abs 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von EUR 18.800,-- im NEF 47 Tage Ersatzfreiheitsstrafe sowie gem. § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG zum Ersatz der mit € 500,-- bestimmten Kosten des Finanz Strafverfahrens verurteilt.

Hingegen wird das Verfahren betreffend: Umsatzsteuer für 2006 i.H.v. € 3.112,89; 2007 i.H.v. € 6.474,43 (Anschuldigung vom 21.9.2018) gem. § 13 FinstrG eingestellt.“

In den finanzstrafrechtlichen Verfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen und weiters nach Abtretung dieses finanzstrafrechtlichen Verfahrens durch das Landesgericht wegen Unzuständigkeit an den Spruchsenat des Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer durch einen Rechtsanwalt vertreten.

Mit Abschlussbericht vom 20.08.2018 einer Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer 2016 und Einkommensteuer 2016 sowie Nachschau in der Umsatzsteuer betreffend 03/2017; 05/2017; 09/2017; 12/2017; 02/2018; 03/2018; 05/2018 wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer die entstandenen Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung im finanzstrafrechtlichen Verfahren in den Jahren 2016 und 2017, 2018 als Vorsteuern in der Umsatzsteuer und 2016 als Betriebsausgabe in der Einkommensteuer geltend machte.

Der Beschwerdeführer ermittelte ab 2016 und Folgejahre seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der geltend gemachten Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung im Finanzstrafverfahren, da keine betriebliche Veranlassung bestanden habe und es sich um Kosten der Privatsphäre handeln würde.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen.

Die Beschwerdebegründung der steuerlichen Vertretung für das Begehren auf Anerkennung der Rechtsanwaltskosten als Vorsteuern in der Umsatzsteuer und als Betriebsausgaben in der Einkommensteuer war:

Das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG spreche von Strafen und Geldbußen, da es mit dem Zweck der Strafe nicht zu vereinbaren sei, wenn der Pönalcharakter der Strafe im Wege der steuerlichen Entlastung zumindest teilweise unwirksam gemacht werden könnte (zB VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Allerdings treffe diese EStG-Bestimmung keine Aussage über sonstige mit dem Verfahren verbundene Aufwendungen, insbesondere nicht über die im Rahmen von Strafverfahren in der Regel anfallenden Verteidigerkosten. Nach aktueller Rechtsprechung erstrecke sich der bis zum AbgÄG 2011 zur Begründung untrennbar der Nichtabzugsfähigkeit von Strafen herangezogene Pönalcharakter jedenfalls nicht auf mit dem Strafverfahren einhergehende Folgekosten (VwGH 22.3.2018, 2017/15/0001; Pillichshammer/Auer in ZWF 2018, 155).

Für eine vom Verschulden des Verurteilten unabhängige Abzugsfähigkeit der Strafverteidigerkosten sei das Argument der Wertneutralität des Steuerrechts nach Meinung von Pillichshammer/Auer in ZWF 2018, 155 anzuwenden.

In diesem Sinne haben nunmehr der BFG (19.9.2016, RV/5100764/2015) und der VwGH (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0182; VwGH 22.3.2018, 2017/15/0001) in aktuellen Entscheidungen explizit ausgeführt, dass Strafverteidigungskosten trotz des Schuldspruchs im Strafverfahren als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn die zugrundeliegenden Handlungen ausschließlich auf betrieblichen Erwägungen beruhen würden.

Durch die rechtsfreundliche Verteidigung sei der wertbestimmende Betrag eingeschränkt, damit das Finanzstrafverfahren vom Landesgericht an die Finanzstrafbehörde verwiesen worden und damit insoweit man zur Abzugsfähigkeit der Verteidigungskosten auch auf die frühere Rechtsprechung des VwGH verweisen könne, der zufolge Strafverteidigungskosten dann als betrieblich veranlasst und damit als Betriebsausgaben anzusehen seien, wenn der Angeklagte freigesprochen werde (z.B. VwGH 16.9.1992, 90/13/0063).

Die für die aktuelle Judikatur relevante betriebliche Veranlassung der zu verteidigenden Handlungen von Herrn ***4*** ***3*** ergebe sich im konkreten Fall daraus, dass die prüfungsrelevanten Abgabennachzahlungen im Wesentlichen aus Änderungen in der betrieblichen Organisation und aus der Umstellung von der Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG resultieren würden. Die Verteidigungskosten hätten jedenfalls nicht dem Schutz privater Interessen von Herrn ***4*** ***3*** gedient.

Die Verteidigungs- und Beratungskosten seien daher als steuermindernde Betriebsausgaben anzusehen.

Da keine nicht abzugsfähigen Ausgaben vorliegen würden, sei in weiterer Folge auch der mit diesen Verteidigungs- und Beratungskosten korrespondierende Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sowie gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988 Strafen und Geldbußen, die von einem Gericht, einer Verwaltungsbehörde nicht abgezogen werden dürfen.

Strafen seien nach der Rechtsprechung des VwGH im Allgemeinen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, da „eine steuerliche Abzugsfähigkeit den Pönalcharakter unterlaufen und deren spezial- und generalpräventive Wirkung schmälern würde“ (VwGH 2008/13/0026, Ro 2916/15/9943).

Die Kosten eines Strafverfahrens (Verteidigerkosten) seien zwar nicht explizit vom Abzugsverbot umfasst, jedoch teilen diese nach der bisherigen Judikatur des VwGH (GZ. 99/13/0221 vom 25.4.2011, 2013/15/0182 vom 21.4.2016) und der Verwaltungspraxis (EStR RZ 1621) das Schicksal der Hauptleistung und sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

Verfahrenskosten seien dann abzugsfähig, wenn 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.

Verteidigerkosten im Zusammenhang mit einem EU - Kartellverfahren (Ro 2017/15/0001) seien mit der Begründung zugelassen worden, dass bei der dortigen Revisionswerberin - im Übrigen eine Kapitalgesellschaft - die Gewinnmaximierung im Vordergrund gestanden sei und daher dies ausschließlich auf die betriebliche Veranlassung zurückzuführen sei, außerdem habe die Körperschaft keinen Bereich der privaten Lebensführung weshalb man in diesem Fall die Abzugsfähigkeit der Verteidigerkosten zugestanden habe.

Für die Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten eines Strafverfahrens ist demnach entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen (beruflichen) Veranlassung durchschneide.

Weiters sei auch relevant, ob es sich um eine Körperschaft handle - die keinen Bereich einer privaten Lebensführung habe- oder um ein Einzelunternehmen, bei dem die Privatperson ein Interesse an persönlicher Lebensführung haben kann. Im konkreten Fall habe der Beschwerdeführer im Rahmen der Bewirtschaftung von land - und forstwirtschaftlichen Flächen Teile davon einer Angehörigen zukommen lassen, die jedoch weder die Fähigkeiten gehabt habe noch diese Tätigkeit tatsächlich ausgeübt habe. Nur deshalb habe der Abgabepflichtige die steuergünstige I + f Pauschalierungsmöglichkeit nutzen können. Diese

Konstruktion sei eindeutig darauf ausgerichtet die Einkommensteuer zu minimieren. Es sei daher das Verhalten nicht der betrieblichen Sphäre - etwa nach Steigerung des Betriebsoutputs oder des Gewinnes - zuzurechnen, sondern der privaten Sphäre zuzurechnen da es beim konkreten Fall um die Verminderung/Vermeidung von Personensteuern gehe.

In diesem Fall handele es sich auch nicht um eine Körperschaft, sondern um ein Einkommensteuersubjekt, das ein persönliches Interesse habe. Personensteuern seien explizit nach § 20 Abs 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähig, damit ist auch nach Ansicht des Gesetzgebers keine betriebliche Veranlassung für die Abzugsfähigkeit einer diesbezüglich im Zusammenhang stehenden Strafe und damit verbundenen Kosten gegeben, sondern handelt es sich ausschließlich um ein den Betriebsinhaber betreffendes Verhalten.

Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.10.2002, 8/15/0145), können Aufwendungen, die allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (VwGH 02.10.1968, 1345/67) weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden. Das in diesem Zusammenhang stehende Strafverfahren ist ausschließlich damit befasst festzustellen, ob eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegung- und Wahrheitspflicht gegen und vor allem welche Schuldform damit verbunden ist.

Wie oben ausgeführt wäre nur dann eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe denkbar, wenn das Strafverfahren ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Da dies im konkreten Fall jedoch nicht vorliegt, sondern es sich um ein ausschließlich persönlich intendiertes Interesse handelt sind die Kosten der Strafverteidigung nicht abzugsfähig.

Nach EuGH 21.2.2013, Rs C-104/12, Wolfram Becker seien Vorsteuern aus Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin bestehe, strafrechtliche Sanktionen gegen natürliche Personen, die Geschäftsführer eines steuerpflichtigen Unternehmens seien, zu vermeiden, nicht abziehbar. Im Ausgangsfall des EuGH sei es um Anwaltsdienstleistungen in einem Strafverfahren iZm Bestechung zur Erlangung vertraulicher Angaben bei Auftragsvergaben gegangen.

Diese Aussagen des EuGH 21.2.2013, Rs C-104/12, Wolfram Becker seien auf den gegenständlichen Sachverhalt insofern übertragbar als die Leistungen des Rechtsanwalts als nicht für das Unternehmen des Einzelunternehmers erbracht anzusehen sind, sondern für die Privatperson. Wie schon oben zur Ertragssteuer ausgeführt, sind die Kosten für die Strafverteidigung nicht betrieblich veranlasst. Mangels Leistungsbezugs für das Unternehmen ist der Vorsteuerabzug im Anlassfall bereits gemäß § 12 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ausgeschlossen.

Darüber hinaus sei der Vorsteuerabzug auch aufgrund des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ausgeschlossen.

Im Antrag auf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde die Anerkennung der geltend gemachten Kosten für Rechtsanwalt und steuerliche Vertretung wiederum mit der Begründung, dass es sich um betriebliche und nicht um private Ausgaben gehandelt hätte, begehrt. In der ergänzenden Begründung der steuerlichen Vertretung für die Anerkennung der Rechtsanwaltskosten und Steuerberatungskosten als Vorsteuern und Betriebsausgaben im Vorlegeantrag wurde ergänzend ausgeführt:

Die Implementierung des Abzugsverbots in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG (Strafen und Geldbußen von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union) beruhe somit auf dem Grundsatz der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung und dem Pönalgedanken. In VwGH 16.9.1992, 90/13/0063 werde in den Erwägungen des Gerichtshofes darauf verwiesen, dass Verteidigungs- und Verfahrenskosten vom Pönalisierungsgedanken jedoch ausgenommen seien. Mit dieser Begründung könne die Abzugsfähigkeit nicht versagt werden, weil damit das Abgabengesetz den Charakter einer Strafnorm erhalten würde. Damit könne aber nach der Rechtsprechung des VwGH auch die Neuregelung durch das AbgÄG 2011 nicht dazu führen, dass Verteidigungskosten im Zusammenhang mit Geldstrafen nicht anzuerkennen seien, da diese Geldstrafen auf dem - hier für Verteidigungskosten unbeachtlichen - Pönalgedanken beruhen. Für die Verteidigungskosten kommt es auf den Veranlassungszusammenhang an - sind die Aufwendungen betrieblich veranlasst, liegen Betriebsausgaben vor. Vergleiche dazu auch das BFG-Erkenntnis vom 23.9.2016, RV/5100929/2016.

Zur Abgrenzung von abzugsfähigen Betriebsausgaben und nicht abzugsfähigen Aufwendungen stellt der VwGH in jüngster Zeit verstärkt auf den Veranlassungszusammenhang ab: erfolge die Leistungserbringung aus betrieblichen Gründen, liegen Betriebsausgaben vor, wobei es grundsätzlich unerheblich ist, ob die Aufwendungen angemessen, wirtschaftlich oder zweckmäßig seien (Cupal/Haselsteiner/Patloch-Kofler, ÖStZ 2018/189 mit Verweis auf div. VwGH-Erkenntnisse).

Diese betriebliche Veranlassung sei im vorliegenden Fall gegeben, da sämtliche gegenständlichen Handlungen ihren Ausfluss in der betrieblichen Tätigkeit, nämlich der Führung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und der Bewirtschaftung der entsprechenden Flächen durch Herrn ***4*** ***3*** habe. In diesem Zusammenhang seien entsprechende betriebswirtschaftliche Entscheidungen zu treffen gewesen, wobei die daraus resultierende Organisation eines zweigeteilten Betriebs von der Finanzbehörde aus steuerlicher Sicht nicht anerkannt worden sei. Privat veranlasste Aufwendungen oder nicht betriebliche Tätigkeiten waren dabei nicht verfahrensgegenständlich.

Im Erkenntnis vom 21.4.2016, 2013/15/0182, heißt es wörtlich:

„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.“

Für den gegenständlichen Fall könne die obige Aussage des VwGH aber im Umkehrschluss so interpretiert werden, dass die Verteidigungskosten sehr wohl abzugsfähig seien, wenn der strafrechtliche Vorwurf „ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit (...) erklärbar und damit betrieblich veranlasst gewesen wäre.

Dass Verteidigungskosten im Zusammenhang mit Personensteuern deshalb nicht abzugsfähig seien, weil die Personensteuern selbst gemäß § 20 Abs 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähig sind, gehe ins Leere, da bei Zutreffen dieser Sichtweise auch jegliche Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit Rechtsmitteln gegen Bescheide betreffend Personensteuern nicht abzugsfähig wären, was jedoch nicht der Fall sei.

Hinsichtlich EuGH-Erkenntnis Rs C-104/12, Wolfram Becker, ging es um die Vorsteuerabzugsberechtigung einer GmbH für die Leistungen eines Rechtsanwalts. Die Gesellschaft hätte einen Anwalt mit der Vertretung in einem Strafverfahren (es ging um Bestechung i. Z. m. Auftragsvergaben an die GmbH) gegen ihren Geschäftsführer beauftragt. Der EuGH sah hinsichtlich Vorsteuerabzugs in diesem Fall keinen ausreichenden Konnex zwischen den eingekauften Anwaltsleistungen und den steuerpflichtigen Leistungen der GmbH.

*Wie das vorlegende Gericht selbst ausführe, bestehe kein rechtlicher Zusammenhang zwischen der Strafverfolgung und A, so dass die Leistungen als völlig außerhalb des Kontexts der steuerpflichtigen Tätigkeiten von A erbracht anzusehen seien. Im hier gegenständlichen Fall liege die Sache jedoch anders. Herr ***4*** ***3*** habe die Umsätze selbst erzielt und muss auch die dafür festgesetzte Umsatzsteuer sowie eine dafür unter Umständen noch festzusetzende Strafe selbst bezahlen. Somit ist ein direkter und unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen den Kosten für die anwaltlichen Leistungen und der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von ***4*** ***3*** jedenfalls gegeben. Der Vorsteuerabzug aus den Verteidigungskosten sei daher zu gewähren.“*

Das Finanzamt führte dazu im Vorlagebericht aus:

Im konkreten Fall bedeute dies, dass das Verhalten nicht der betrieblichen Sphäre – etwa der Steigerung des Betriebsoutputs oder des Gewinnes – zuzurechnen ist, sondern der privaten Sphäre, da es um die Verminderung bzw. Vermeidung von Personensteuern geht. Es sei von Seiten der Behörde ein Strafverfahren insofern angestrebt worden, als der Beschwerdeführer im Rahmen der Bewirtschaftung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen Teile davon einer Angehörigen zukommen hat lassen, die jedoch weder die entsprechenden Kenntnisse dazu gehabe habe, noch diese Tätigkeit tatsächlich ausgeübt habe. Allein deshalb habe der

Abgabepflichtige die steuergünstige Pauschalierungsmöglichkeit überhaupt erst nutzen können.

Personensteuern seien explizit nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähig, womit auch nach Ansicht des Gesetzgebers keine betriebliche Veranlassung für die Abzugsfähigkeit einer diesbezüglich im Zusammenhang stehenden Strafe und damit verbundenen Kosten gegeben ist. Es handele sich dabei nämlich ausschließlich um ein den Betriebsinhaber betreffendes Verhalten.

Was die Umsatzsteuer betreffe, seien nach einer Entscheidung des EuGH (21.2.2013, Rs C-104/12, Becker) Vorsteuern aus Anwaltsdienstleistungen nicht abziehbar, wenn deren Zweck darin besteht, strafrechtliche Sanktionen gegen natürliche Personen, die Geschäftsführer eines steuerpflichtigen Unternehmens sind, zu vermeiden. Dieser Fall sei auf den gegenständlichen Sachverhalt insofern übertragbar, als die Leistungen des Rechtsanwaltes als nicht für das Unternehmen des Einzelunternehmers erbracht anzusehen sind, sondern für die Privatperson. Mangels Leistungsbezuges für das Unternehmen sei der Vorsteuerabzug im Anlassfall bereits gemäß § 12 Abs. iVm Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ausgeschlossen.

Außerdem sei der Vorsteuerabzug auch gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ausgeschlossen: Nach der Rechtsprechung des VwGH (24.9.2002, 98/14/0198) ist für die Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von der Rechtslage des EStG 1988 auszugehen (vgl. UStR 2000 Rz 1923). Zwar enthielt zu diesem Zeitpunkt § 20 EStG 1988 keine explizite Bestimmung zum Abzug von Strafen, allerdings stellten die Kosten des Strafverfahrens (insb. Strafverteidigungskosten und Geldstrafen) grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 EStG dar (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0145 zum EStG 1972; vgl. dazu EStR 2000 Rz 4748).

Im Übrigen werde auf das Straferkenntnis des Spruchsenates hingewiesen, wonach eine Geldstrafe in Höhe von 18.000 Euro verhängt worden sei. Dieses Erkenntnis sei rechtskräftig geworden.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 10. April 2025 wurde Folgendes vorgebracht: Auf die Frage des Senatsvorsitzenden, ob der Anspruchszinsenbescheid, der im Vorlagebericht angeführt ist, auch beschwerdegegenständlich ist, gaben sowohl die Vertreterin des Beschwerdeführers als auch die Vertreterin des Finanzamtes an, dass hinsichtlich der Anspruchszinsen kein Vorlageantrag gestellt wurde.

Die Berichterstatterin führte aus, dass es um die betriebliche Veranlassung der Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung gehe, es würde um den Betrieb des ***4*** ***3*** gehen.

Die steuerliche Vertreterin führte dazu aus, dass die Verteidigungskosten im Zusammenhang mit dem Finanzstrafverfahren stehen würden. Die Betriebsprüfung habe die Gestaltung des Betriebes geprüft. Aus der betrieblichen Tätigkeit sei dann die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer aus der unternehmerischen Tätigkeit festgestellt worden. Es würde kein Privatzusammenhang vorliegen. Es sei nichts privat veräußert worden. Der Kern der Verteidigungskosten liege in der betrieblichen Tätigkeit von ***4*** ***3***. Er habe den Betrieb geführt. Er habe Einnahmen erzielt und Umsatzsteuer bezahlen müssen. Umsatzsteuer würde jemand im privaten Bereich nicht schulden. Daher sei für aus Sicht der steuerlichen Vertretung die betriebliche Verbindung absolut gegeben.

Weiters wurde von der steuerlichen Vertreterin ausgeführt, dass im Straferkenntnis vom Jahr 2018 die Basis für die Bestrafung nur 31 % die Einkommensteuer und 69 % die Umsatzsteuer sei. Für Umsatzsteuer würde jemand nicht bestraft werden können, wenn dieser eine Privatperson wäre. Es gebe das BFG-Erkenntnis vom 27.3.2013, in dem ausgeführt werde, dass die Verteidigungskosten bei einem betrieblichen Konnex abzugsfähig seien.

Die Berichterstatterin führte dazu aus, dass aus der Judikatur für sie „betrieblich veranlasst“ heiße, dass es aus dem normalen Geschäftsbetrieb erfolgen müsse. Meist gehe es um Kartellbußen. Dort sei es um Gewinnmaximierung gegangen. Es sei dort nie um die Minimierung der persönlichen Steuerschuld gegangen.

Aus dem BP-Bericht gehe hervor, dass Einnahmen nicht bekannt gegeben worden seien. Die Handlungen des ***4*** ***3*** hätten sich darauf bezogen, nicht buchführungspflichtig zu werden. Bis 2013 seien falsche Erklärungen abgegeben worden. Es seien auch AMA-Förderungen beantragt worden, die auch zugeflossen seien. Erst später sei das Thema mit der Trennung der Höfe aufgekommen, welches nicht anerkannt worden sei.

Die steuerliche Vertreterin führte dazu aus, dass grundsätzlich zu sagen sei, dass ein schuldhaftes Handeln vorlag. Wenn man schon auf dieser Stufe ansetze, werde der Prüfungsschritt auf eine falsche Stufe vorgelegt. Eine Kartellstrafe sei auch eine Malversation, die dazu führen würde, dass mehr KöSt verrechnet worden und eine Gewinnmaximierung gemacht worden sei.

Bei ***4*** ***3*** sei keine private Erbrechtsfolge der Hintergrund für seine Handlungen gewesen. Der ausschlaggebende Antrieb sei wohl gewesen, Dinge steuerlich zu optimieren. Das sei ja eine Gewinnmaximierung und eine dadurch bewirkte Liquiditätssteigerung, die dazu geführt habe, dass er im Betrieb neue Investitionen getätigt habe. Zur Verurteilung sei es gekommen, weil betriebliche Vorgaben nicht eingehalten worden seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte dazu aus, dass man dort ansetzen müsse, woher die Kosten stammen. Die Prozesskosten bedürften nicht nur einen betrieblichen Zusammenhang, sondern es müsse auch der ursächliche Zusammenhang erforscht werden. Die Verurteilung

beruhe auf Umständen, die in der Person liegen. Die Folge war, dass eine Personensteuer, nämlich die Einkommensteuer, verkürzt worden sei. Die Ursache liege nicht im Betrieb als Landwirt, sondern in der vorsätzlichen Verkürzung der Einkommensteuer.

Die Betriebsprüfung war die Grundlage zur Sachverhaltsfeststellung.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass 70 % der Strafe aus der Umsatzsteuer stammen würden.

Die Finanzamtsvertreterin führte dazu aus, dass in der Einkommensteuer eine Verkürzung vorsätzlich vorgenommen worden sei. Die Ursache sei in der Person als Betriebsinhaber gelegen.

Von der Höhe der Kosten müsse man sagen, dass der finanzbehördlichen Seite die Kosten relativ hoch erscheinen.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass das Verfahren ursprünglich als gerichtliches Strafverfahren eingeleitet worden sei. Erst später habe sich herausgestellt, dass die Finanzstrafbehörde und nicht das Gericht zuständig gewesen sei.

Die Berichterstatterin führte aus, dass die Feststellung, dass Einnahmen nicht erklärt werden, doch nicht aus der normalen betrieblichen Tätigkeit zu erklären sei.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass eine Verurteilung wegen eines Finanzstrafverfahrens nie die normale Tätigkeit sei.

Das Finanzamt führte dazu aus, dass es in den VwGH-Entscheidungen um spezielle Sachverhalte gehe, insbesondere bei GmbHs mit Kartellstrafen. Die Grundregel sei schon, dass die Prozesskosten der privaten Tätigkeit zuzuordnen seien.

Die Steuerberaterin führte aus, dass auch die Bildung eines Kartells nicht zum normalen Geschäftsleben zähle.

Die Berichterstatterin führte aus, dass bei einer Kartellbildung versucht werde Einnahmen in die Höhe zu treiben. Vielleicht sind dann sogar höhere Steuern zu zahlen. Insofern würde die Berichterstatterin die exakte betriebliche Veranlassung wissen wollen.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass Verteidigungskosten in nahezu jedem Strafverfahren anfallen würden. Im Hintergrund liege bei Kartellstrafen derselbe Gedanke vor wie auch bei ***4*** ***3***. Die Strafe komme aus der Optimierung der betrieblichen Tätigkeit. Die Steuern seien nur ein Aspekt. Die L+F-Pauschalierung nach § 22 UStG habe einen Konnex zum Einheitswert, aber die Umsatzsteuer kann jemand nur dann bezahlen, wenn jemand Unternehmer sei. Durch die Pauschalierung falle ja die Umsatzsteuerpflicht nicht weg;

es falle nur gleichzeitig Vorsteuer in derselben Höhe an. Die Umsatzsteuer sei voll im betrieblichen Bereich zu sehen.

Die Finanzamtsvertreterin führte dazu aus, dass man trotzdem bei der Wurzel bleiben muss. Beim Kartell sei man in der betrieblichen Tätigkeit drinnen. Sie denke nicht, dass jemand die Umsatzsteuer aufspalten könne. Das Grundübel sei die Verkürzung der Einkommensteuer und dadurch sei die Umsatzsteuerpauschalierung weggefallen. Eine Aufteilung der Prozesskosten auf ESt und USt komme nicht in Betracht.

Die steuerliche Vertreterin führte dazu aus: *Nein. ESt und USt sind völlig unabhängig von einander. Der Kern ist die betriebliche Tätigkeit von ***4*** ***3***. 70 % entfallen auf die Umsatzsteuer.*

Über Nachfragen der Berichterstatterin bestätigt die steuerliche Vertreterin und die Finanzamtsvertreterin, dass die Zahlen unstrittig seien.

Die steuerliche Vertretung führte aus, dass ihr nur der Sachverhaltsteil zur Erbschaftsplanung nicht klar sei. Es scheine auch eine komplett untergeordnete Betriebsprüfungsfeststellung gewesen zu sein. Der wesentliche Punkt sei, dass ***4*** ***3*** weniger Steuern zahlen wollte.

Die Finanzamtsvertreterin führte aus, dass ja eine Strafe vorliege. Strafen dürfe man nicht als Betriebsausgaben abziehen. Verteidigungskosten würden ja aus dem Strafverfahren stammen. Eine Aufteilung würde dem Prinzip, dass eine Strafe vorliege, widersprechen.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass es zu den Verteidigungskosten keine gesetzliche Regelung gebe, nur zu den Strafen. Der VwGH sage, es müsse ein betrieblicher Zusammenhang bestehen. Wenn die ESt aus einer betrieblichen Tätigkeit stamme, sei auch ein betrieblicher Zusammenhang gegeben. Aber umsatzsteuermäßig kann es nur eine betriebliche Tätigkeit sein.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde. Verweisen möchte sie auch auf die BFG-Entscheidung vom 7.3.2025, RV/3100287/2017. Auch daraus gehe hervor, dass eine Aufteilung zwischen Strafe und Prozesskosten nicht zulässig sei. Die Voraussetzungen, die den VwGH-Entscheidungen zu Grunde liegen würden, würden hier nicht vorliegen.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe in beiden Verfahren, weil sie der Ansicht seien, dass alle Strafen ihren Grund in der betrieblichen Tätigkeit haben würden. Insbesondere treffe das für die Umsatzsteuer zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog in den Jahre 2006 bis 2015 nichtselbständige Einkünfte und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte er gemäß den Pauschalierungsverordnungen zur Land- Forstwirtschaft und nutzte die Umsatzpauschalierung gemäß § 22 UStG.

Für die Jahre 2006 bis 2015 fand eine abgabenrechtliche Prüfung statt. Gemäß den in der Prüfung getroffenen Feststellungen war der Beschwerdeführer seit 2006 verpflichtet, seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Da er buchführungspflichtig war, durfte er auch nicht die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG anwenden.

Der Beschwerdeführer wurde mit Erkenntnis vom 18.12.2018 des Spruchsenates beim Finanzamt schuldig gesprochen ein Finanzvergehen für die Jahre 2008 bis 2015 nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben und wurde hierfür nach § 33 Abs 5 FinStrG zu einer Geldstrafe von EUR 18.800 und im NEF zu 47 Tage Ersatzfreiheitsstrafe sowie gem. § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG zum Ersatz der mit € 500,00 bestimmten Kosten des Finanzstrafverfahrens verurteilt. Das Verfahren betreffend die Jahre 2006 und 2007 wurde eingestellt.

Für die rechtsfreundliche Vertretung in diesem Finanzstrafverfahren machte der Beschwerdeführer folgende Kosten in der Einkommensteuer 2016, Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuervoranmeldungen Umsatzsteuer 03.2017, Umsatzsteuer 05.2017, Umsatzsteuer 07.2017, Umsatzsteuer 09.2017, Umsatzsteuer 12.2017 geltend:

Jahr	2016	2017
Umsatzsteuer/ Vorsteuer	-800,00	Summe: - 3.030,94
Einkommensteuer/Betriebsausgabe	4.000,00	

2. Beweiswürdigung

Dies steht aufgrund des Erkenntnisses des Spruchsenats beim Finanzamt vom 18.12.2018, dem Betriebsprüfungsbericht vom 20.08.2018 sowie der mündlichen Verhandlung fest. Die geltend gemachten Beträge stehen aufgrund der aktenkundigen Schreiben sowie den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rechnungen des Rechtsanwaltes fest.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtliche Bestimmungen:

Bundesabgabenordnung; BAO:

§ 253: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Anwendung auf den konkreten Fall:

Für das Jahr 2017 wurde gegen die Umsatzsteuer 03.2017, Umsatzsteuer 05.2017, Umsatzsteuer 07.2017, Umsatzsteuer 09.2017, Umsatzsteuer 12.2017 Beschwerde erhoben.

Gemäß 253 BAO gilt die Beschwerde auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 gerichtet.

Einkommensteuergesetz, EStG

§ 4. (4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

5. b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer.

Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

Umsatzsteuergesetz, UstG:

§ 1. Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;
2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,
 - a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 12 UStG 1994:

§ 12 (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.
- (2) 2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,
 - a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

Judikatur:

Verwaltungsgerichtshof vom 22.03.2018, Ro 2017/15/0001, Ro 2017/15/0002

Rechtssatznummer 1 – wie Rechtssatznummer 2 zu VwGH vom 21.04.2016 2013/15/0182

Stammrechtssatz

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 und nicht in der Führung des Betriebes liegt (vgl. VwGH vom 25. April 2001, 99/13/0221; und Doralt, EStG11, § 4 Tz 265).

Rechtssatznummer 2:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. April 2016, 2013/15/0182, ausgeführt hat, könnte eine Abziehbarkeit der Kosten eines Strafverfahrens wie insbesondere der Strafverteidigungskosten dann zu bejahen sein, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Betriebsinhaber zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist.

Rechtssatznummer 3:

Entscheidet sich die Rechtsordnung dazu, die Kartellbildung als ein strafbares Verhalten zu normieren, dann darf das Steuerrecht nicht dazu dienen, die Strafe (für die Inhaber gewinnbringender Unternehmen) zu verringern und so den Strafzweck auszuhebeln. Hingegen kann die Betriebsausgabenqualifikation von Strafverteidigungskosten nicht mit der Begründung versagt werden, dass auf diese Weise der Strafzweck (teilweise) vereitelt würde, denn damit würde dem Abgabengesetz ein über das Strafgesetz hinausgehender Charakter einer Strafnorm beigemessen werden (vgl. schon VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0063).

Verwaltungsgerichtshof vom 22.03.2018, Ro 2017/15/0001, Ro 2017/15/0002

Erkenntnis:

16 In dem angeführten Erkenntnis vom 16. September 1992 wurden Strafverteidigungskosten dennoch nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen, weil die im seinerzeitigen Beschwerdefall für die Verteidigungskosten ursächliche Handlung, die absichtliche Veranlassung von Scheinbuchungen durch einen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, nicht als betrieblich veranlasst anzusehen war. Durch diese strafbare Handlung wurde der Kausalzusammenhang zwischen Betrieb und Verteidigungskosten durchbrochen.

17 Im nunmehr vorliegenden Fall durfte das Bundesfinanzgericht hingegen davon ausgehen, dass ein Kausalzusammenhang mit dem Betrieb der mitbeteiligten Partei gegeben ist. Die der mitbeteiligten Partei von der Europäischen Kommission 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 in Absprache mit anderen Unternehmern erfolgt, in den Rahmen der Betriebsführung. Dass die - die Aufwendungen auslösenden - schuldhaften Handlungen auf weiteren, den betrieblichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen würden, wird auch vom revisionswerbenden Finanzamt nicht behauptet. Der vorsätzliche Beschluss eines Unternehmens auf Kartellbildung zielt auf Umsatz- und Gewinnmaximierung ab und liegt im ausschließlichen betrieblichen Interesse.

18 Da nach dem Gesagten keine gemäß § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähigen Ausgaben vorliegen, erweist sich die Revision auch in Bezug auf den vom Bundesfinanzgericht zugestandenen Vorsteuerabzug als unberechtigt. Eine Sachverhaltskonstellation wie sie dem Urteil des EuGH vom 21. Februar 2013, C-104/12, Becker, zu Grunde lag, ist im Revisionsfall nicht gegeben. In der Rechtssache Becker dienten die Anwaltsdienstleistungen direkt und unmittelbar dem Schutz der privaten Interessen der Geschäftsführer, welche wegen in ihrem persönlichen Verhalten liegenden Zuwiderhandlungen strafrechtlich ("Bestechung") verfolgt wurden. Im Revisionsfall geht es hingegen um Rechts- und Beratungsleistungen, die durch die wirtschaftliche Tätigkeit der Mitbeteiligten veranlasst waren. Die der mitbeteiligten Partei in Rechnung gestellten Leistungen stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen und dienen nicht - wie in der Rechtssache Becker - dem Schutz privater Interessen von Organwaltern der mitbeteiligten GmbH.

19 Die Amtsrevision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

VwGH vom 16.09.1992, 90/134/0063, letzter Absatz:

Beruflich oder betrieblich veranlaßte Strafen können aber nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vorliegen, wenn die Zuwiderhandlungen in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1986, 86/14/0061). Gerade die für die gegenständlichen Kosten ursächliche Handlung, nämlich die absichtliche Veranlassung von Scheinbuchungen im Rechenwerk der H. KG fällt aber zweifellos nicht in den Rahmen der normalen Betriebsführung einer Wirtschaftstreuhandkanzlei. Durch diese strafbare Handlung wurde jedenfalls der Kausalzusammenhang zwischen Betrieb und dem beschwerdegegenständlichen Aufwand unterbrochen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte.“

Literatur:**Toifl in ZWF 2020/263**

„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.“

Engenhardt in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 20 Anm 85d:

„85d) Abs 1 Z 5 normiert kein Abzugsverbot für Strafprozesskosten.

Der Pönalcharakter der (angedrohten) Strafe selbst steht einer Abzugsfähigkeit damit in Zusammenhang stehender Strafverteidigungskosten nicht entgegen (VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063). Kosten eines Strafverfahrens stellen jedoch grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar, weil deren auslösende Ursache idR im schuldhaften Verhalten des StPfl liegt (VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182). Ausführlicher zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten s § 4 Anm 82, Prozesskosten).“

Knechtel/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 4 Anm 82

„Prozesskosten: Kosten eines Zivilprozesses sind unabhängig von der Art der Beendigung Betriebsausgaben, wenn der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt. Dies gilt auch für Mitunternehmerschaften, es sei denn es ist ausschließlich die Privatsphäre der Gesellschafter berührt. Streitigkeiten in Bezug auf die Mitgesellschafter sind – ausgenommen bei unredlicher Geschäftsführung – Sonderbetriebsausgaben (s § 23 Anm 182).

Die Abzugsfähigkeit der Zivilprozesskosten hängt vor allem davon ab, welcher Anspruch strittig ist (vgl VwGH 24. 3. 2015, 2013/15/0002). Werden betrieblich veranlasste und nicht betrieblich veranlasste Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufgerechnet, ist maßgebend, ob die betrieblich veranlasste Forderung strittig ist (VwGH 7. 10. 2003, 2001/15/0221).

Aufwendungen für die Ehescheidung und Folgekosten sind stets durch die Lebensführung veranlasst. Wird in einem Scheidungsverfahren ein Anspruch aus der Auflösung der gemeinsam betriebenen GmbH geltend gemacht und gehört die Beteiligung an dieser branchengleichen Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen (VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0005), liegt ein Anspruch vor, der das Betriebsvermögen betrifft. Die zur Geltendmachung dieses Anspruches aufgewendeten Kosten können Betriebsausgaben sein (VwGH 24. 3. 2015, 2013/15/0002).

Kosten eines Strafverfahrens wie insb die Strafverteidigungskosten und Geldstrafen stellen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar, weil deren auslösende Ursache nicht in der Führung des Betriebes liegt, sondern bspw im schuldhaften Verhalten des

Betriebsinhabers (VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182). Eine betriebliche Veranlassung erscheint jedoch dann denkbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Betriebsinhaber zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist (zB ausschließlich und unmittelbar die berufliche Tätigkeit als Geschäftsführer betrifft – VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182). Die

Betriebsausgabenqualifikationen von Strafverteidigungskosten kann nicht mit der Begründung versagt werden, dass auf diese Weise der Strafzweck (teilweise) vereitelt würde, denn damit würde dem Abgabengesetz ein über das Strafgesetz hinausgehender Charakter einer Strafnorm beigemessen werden. Verteidigungskosten betreffend Geldbußen aus EU-

Wettbewerbsverstößen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig (BFG 23. 9. 2016, RV/5100929/2016 bestätigt durch VwGH 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0001), weil der

strafrechtliche Vorwurf, der durch die Verteidigungskosten abgewehrt werden sollte, ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen (beruflichen) Sphäre erklärbar und damit betrieblich (beruflich) veranlasst ist (Zorn, RdW 2018/248). Siehe auch unter „Strafen“.

Kosten eines Verwaltungsverfahrens sind abzugsfähig, soweit ein betrieblicher Zusammenhang gegeben ist (zB Bauverfahren für Betriebsgebäude, Verfahren im Gewerbeamt).

Betreffen derartige Kosten einer Selbstanzeige schwerpunktmäßig Betriebssteuern oder die Höhe betrieblicher Einkünfte, sind sie grds abzugsfähig. Andernfalls können sie Sonderausgaben darstellen, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Kosten zur Erfüllung einer mit Strafe sanktionierten Verpflichtung sind bei betrieblicher Veranlassung abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn diese Kosten bereits nach Verhängung einer Strafe anfallen und durch die mit den Kosten verbundene Erfüllung der Verpflichtung die Verhängung einer weiteren Strafe abgewendet wird (zB Verhängung von Zwangsstrafen gem § 283 UGB wegen verspäteter Offenlegung eines Jahresabschlusses beim Firmenbuch).

Bundesfinanzgericht, BFG – Senat vom 07.03.2025, RV/3100287/2017

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die Bestimmungen des EStG 1988 zu den Betriebsausgaben sind auch auf Körperschaften anzuwenden (vgl. § 7 Abs. 2 iVm § 11 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG 1988).

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 lit. a Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Die Kosten eines Strafverfahrens, wie insbesondere die Strafverteidigungskosten sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass ihre auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebes liegt. Eine Abziehbarkeit als Betriebsausgaben könnte jedoch zu bejahen sein, wenn die für die Verteidigungskosten ursächliche Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit erklärbar ist und nicht auf weiteren, den betrieblichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruht (vgl. VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0001).

*1. Die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor. Bei den geltend gemachten Prozesskosten handelt es sich um Leistungen (Kosten der Strafverteidigung) des ***83*** gegenüber dem Einzelunternehmer ***15***. Ein unmittelbarer Zusammenhang zur betrieblichen Tätigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft ist nicht gegeben. Das behauptete betriebliche Interesse an der Sicherung des Geldflusses der ***12*** reicht nicht aus, sind doch die behaupteten Leistungsbeziehungen zwischen ***15*** und der beschwerdeführenden Partei nur durch die Nahebeziehung (Ehe) zwischen ihm und der Alleingesellschafterin erklärbar. Eine betriebliche Veranlassung im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 liegt daher nicht vor.*

2. Die zur Verteidigung im Strafverfahren erbrachten Leistungen sind aus den genannten Gründen auch nicht gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 lit. a UStG 1994 für das Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgeführt. Die in den Rechnungen des Strafverteidigers ausgewiesene Steuer kann sie daher nicht als Vorsteuerbetrag abziehen.

Anwendung auf den beschwerdegegenständlichen Fall:

Der Beschwerdeführer wurde mit Erkenntnis vom 18.12.2018 des Spruchsenates beim Finanzamt schuldig gesprochen ein Finanzvergehen für die Jahre 2008 bis 2015 nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben und zu einer Geldstrafe von € 18.000,00 sowie Ersatz der Kosten des Finanzstrafverfahrens verurteilt.

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit b EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben nur die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß der herrschenden Judikatur können unter bestimmten Voraussetzungen Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn ein betrieblicher Anlass im Rahmen der normalen Betriebsführung ursächlich und ausschließlich vorliegt. Die Anwaltsdienstleistungen dürfen auch nicht dem Schutz der privaten Interessen des Abgabepflichtigen dienen. Zusätzlich darf nicht ein schuldhaftes Verhalten zu dem Strafverfahren und den daraus folgenden Strafverteidigungskosten geführt haben.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde Herr ***4*** ***3*** aufgrund von schuldhaftem Verhalten seinerseits - Nichterklärung von Einnahmen in der Steuererklärung, falschen Angaben in den Steuererklärungen, Konstruktion einer steuerlich nicht anerkannten Aufteilung eines einzigen Betriebes in zwei Betriebe – des Finanzvergehens für schuldig befunden. Durch diese Handlungen setzte er NICHT ein ausschließlich und unmittelbares Verhalten. Durch seine Handlungen wurden bspw. keine betriebliche Umsätze gesteigert, keine zusätzlichen Aufträge lukriert, keine Waren zu einem höheren Preis verkauft, keine arbeitsrechtlichen Auflagen umgangen, wasserrechtliche Auflagen missachtet, Bauverfahren für Betriebsgebäude, Verfahren im Gewerberecht etc, sondern die persönliche Einkommensteuerpflicht minimiert. Als Einzelunternehmer ist er zur Zahlung der Einkommensteuer verpflichtet. Diese persönliche Einkommensteuer ist keine Betriebssteuer.

Die Strafverteidigungskosten des Finanzstrafverfahrens sind daher Kosten der privaten Lebensführung, weil deren auslösende Ursache nicht die Führung des Betriebes – Gewinnsteigerung etc. - wie oben ausgeführt – ist, sondern im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers ***4*** ***3*** – absichtliche Nichterklärung von Einnahmen etc. - zur Minderung der persönlichen Einkommensteuerschuld liegt (vgl VwGH vom 16.09.1992, 90/134/0063, letzter Absatz). Der ausschließliche und ursächliche Zusammenhang mit dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt nicht vor. Abgabenverkürzungen sind nicht als Umsatz- oder Gewinnmaximierung zu verstehen. Im Beschwerdefall dienten die Strafverteidigungskosten dem Schutz des privaten Interesses des Beschwerdeführers, der seine persönliche Einkommensteuerschuld zu verringern beabsichtigt hatte.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 liegen mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben vor. Die Strafverteidigungskosten sind der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a iVm § 20 Abs. 1 Z 5 lit b EStG iVm § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zuzurechnen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Da wie oben ausgeführt die anwaltlichen Leistungen nicht für das Unternehmen des Beschwerdeführers, sondern für ihn persönlich ausgeführt geleistet wurden, kann aus dieser Leistung gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 keine Vorsteuer anerkannt werden.

Die Beschwerde ist daher in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Die Revision ist nicht zulässig, da die Rechtsfrage der Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten in der höchstgerichtlichen Judikatur, vgl. VwGH vom 22.03.2018, Ro 2017/15/0001; VwGH vom 21.04.2016, 2013/15/0182 und weiteren entschieden wurde. Das gegenständliche Erkenntnis folgt dieser Judikatur.

Wien, am 29. April 2025