

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Berufungswerbers vertreten durch Mag Christine Seim, Griessgasse 2, 2340 Mödling, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 28. Dezember 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde, FA Baden Mödling, vom 24. November 2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 (ANV), zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

II. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 abgeändert. Die in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Bemessungsgrundlagen und Berechnung der Höhe der Abgabe bilden insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I Verfahrenshergang und Sachverhalt

Der Berufungswerber (Bw) beehrte im Rahmen der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ua den Betrag von EUR 6.000,00 als erhöhte Werbungskosten sowie den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen. Die belangte Behörde erfasste im Bescheid vom 24. November 2010 die Werbungskosten in erklärter Höhe mit EUR 9.630,82, jedoch nicht den Alleinverdienerabsetzbetrag, weshalb die steuerliche Vertreterin namens des Bw gegen obigen Bescheid berief und die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beehrte. Die belangte Behörde nahm die Berufung zum Anlass, ihre mit dem angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsanschauung zu überdenken, weil der anerkannte Betrag von EUR 6.000,00 auf eine in Deutschland entrichtete Geldbuße aus einem Strafverfahren entfiel.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 29. April 2011 gab die belangte Behörde der Berufung teilweise statt und anerkannte neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag nur mehr

Werbungskosten iHv EUR 1.927,04. Von den vorgenommenen Kürzungen ist für das weitere Berufungsverfahren lediglich die Geldbuße von EUR 6.000,00 relevant, wozu die belangte Behörde in der Begründung Folgendes ausführte:

"Über einen Arbeitnehmer in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängte Geldstrafen sind grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes begangen wurde und private Interessen nicht berührt wurden. Kosten eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht, sind nur dann Werbungskosten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch kommt. Verfahrenskosten im Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung stellen Werbungskosten dar, nicht jedoch die Kosten, die sich aus dem Rücktritt (hier Busgeld) ergeben. Es wurden daher nur die Kosten in der Höhe von EUR 1.263,12 anerkannt."

Mit als Berufung bezeichnetem **Vorlageantrag** wurde vorgetragen, dass es sich bei dem Betrag von EUR 6.000,00 um eine Auflage gehandelt habe, bei deren Erfüllung die Vorerhebungen seitens der Staatsanwaltschaft gegen den Bw eingestellt worden seien und es infolge dessen zu keiner Anklageerhebung gekommen sei. Damit sei aber keine Aussage über ein schuldhaftes Verhalten des Bw getroffen worden. Dies wäre ja erst im Strafverfahren zu beweisen gewesen. Im Übrigen werde auf die Ausführungen im Antwortschreiben vom 04.04.2011 verwiesen.

Im **Antwortschreiben vom 04.04.2011** wurde ausgeführt wie folgt:

Im Jahr 2008 sei seitens der Staatsanwaltschaft BRD (kurz: Staatsanwaltschaft) gegen einen sehr großen Kreis der Beschäftigten der Firma F, bei der Bw bis 2008 beschäftigt gewesen sei, Strafverfahren wegen Untreue eröffnet worden. Das Strafverfahren gegen den Bw sei gegen Zahlung des Bußgeldes an zwei karitative Einrichtungen eingestellt worden, wie aus dem beiliegenden Anwaltsbrief hervorgehe. Damit sei der Bw so gestellt, als hätte er keinen Eintrag in einem Strafregister oder Führungszeugnis erhalten.

Ein einwandfreies Führungszeugnis sei auch Voraussetzung für den neuen Job, den der Bw im September 2008 in Österreich angetreten habe. Auch für zukünftig noch anzutretende Arbeitsstellen sei die Vorlage eines einwandfreien Führungszeugnisses Voraussetzung. Damit sind die geltend gemachten Aufwendungen für Bußgeld und damit zusammenhängende Anwalts- und Gerichtskosten als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 zu qualifizieren.

Aus dem Schriftsatz der Rechtsanwaltskanzlei RA vom 29. Juni 2009 geht hervor, dass die Einstellung des Verfahrens auf § 153a Abs 1 dt StPO basiert. Der Bw werde einen "Bescheid" von der Staatsanwaltschaft erhalten, in dem die vorläufige Einstellung des Verfahrens gemäß § 153a Abs 1 dt StPO und die Zahlung der Geldbuße an verschiedene karitative Einrichtungen bis 31.12.2009 festgelegt sei. Nach Bezahlung der Gesamtgeldbuße werde formal die endgültige Verfahrenseinstellung von der Staatsanwaltschaft verfügt werden. Durch diese Lösungsvariante erhalte der Bw keinen

Eintrag in einem Strafregister oder Führungszeugnis. Er werde also so gestellt, als ob es dieses Strafverfahren nie gegeben hätte.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2007 teilt die Staatsanwaltschaft dem Bw die Absicht mit, von der Erhebung der öffentlichen Klage anzusehen, fall er der vereinfachten Verfahrenserledigung zustimme und die Leistung des Gesamtbußgeldes von EUR 6.000,00 bis 31. Dezember 2009 erfülle.

Mit Verfügung der Staatsanwaltschaft vom 31.07.2009, GZ 4711, wurde das gegen den Bw wegen des Verdachts der Beihilfe zur Untreue u.a. geführte Verfahren endgültig eingestellt. Da der Beschuldigte die Auflage fristgemäß erfüllt habe, sei das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung beseitigt und die Tat könne als Vergehen nicht mehr verfolgt werden.

Am 19. November 2018 teilte die belangte Behörde auf Ersuchen des BFG mit, dass die im Vorlagebericht ausgewiesene steuerliche Vertreterin seit 2. Februar 2015 nicht mehr bestellt sei. Nach Auskunft der Steuerberaterin vom 15. November 2018 habe der Bw ihr die Vollmacht entzogen.

Über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung wurde erwogen:

II Rechtslage ab 2014:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständlicher Berufungsschriftsatz vom 28. Dezember 2010 fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

III Rechtzeitigkeit und Begründetheit der Berufung

Der angefochtene Bescheid datiert vom 24. November 2010 und wurde ohne Zustellnachweis versendet. Der Berufungsschriftsatz vom 27. Dezember 2018 wurde am

28. Dezember 2010 im Infocenter der belangten Behörde eingebracht und ist angesichts der vorangegangenen Weihnachtsfeiertage rechtzeitig.

Die Berufungsvorentscheidung wurde am 3. Mai 2011 in der Kanzlei der Steuerberaterin zugestellt. Aufgrund eines Fristverlängerungsantrages bis 10. Juni 2011 ist der am 7. Juni 2011 im Infocenter der belangten Behörde eingebrachte Vorlageantrag fristgerecht.

Berufung und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht.

Senatsverhandlung oder Mündlichkeit wurden nicht beantragt.

Mit Wirksamkeit vom 2.2.2015 ist das Vollmachtsverhältnis erloschen und für die Berufungserledigung daher unbeachtlich.

IV Rechtsfrage:

Die Berufung wirft die Rechtsfrage auf, ob oder inwieweit eine wegen des Verdachts der Untreue geleistete Geldbuße als diversionelle Strafsanktionen schon vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (AbgÄG 2011) am 2. August 2011 als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzugsfähig war.

V Rechtsgrundlagen:

Nationale Rechtslage:

§ 16 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 85/2008 (EStG 1988) lautet:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

§ 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idf das Streitjahr geltenden Fassung BGBl I 52/2009 (Budgetbegleitgesetz 2009) lautet auszugsweise:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

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.“

§ 198 Abs 1 StPO in der ab 1.1.2000 geltenden Fassung bestimmt:

"Die Staatsanwaltschaft hat nach diesem Hauptstück vorzugehen und von Verfolgung einer Straftat zurückzutreten, wenn auf Grund hinreichend geklärten Sachverhalts feststeht, dass eine Einstellung des Verfahrens nach den §§ 190 bis 192 nicht in Betracht kommt, eine Bestrafung jedoch im Hinblick auf

- 1. die Zahlung eines Geldbetrages (§ 200) oder*
- 2. die Erbringung gemeinnütziger Leistungen (§ 201) oder*
- 3. die Bestimmung einer Probezeit, in Verbindung mit Bewährungshilfe und der Erfüllung von Pflichten (§ 203), oder*
- 4. einen Tausch (§ 204)*

nicht geboten erscheint, um den Beschuldigten von der Begehung strafbarer Handlungen abzuhalten oder der Begehung strafbarer Handlungen durch andere entgegenzuwirken."

deutsche Rechtslage:

§ 153a dt StPO trägt die Überschrift „Absehen von der Verfolgung unter Auflagen und Weisungen“ und lautet:

„(1) ¹Mit Zustimmung des für die Eröffnung des Hauptverfahrens zuständigen Gerichts und des Beschuldigten kann die Staatsanwaltschaft bei einem Vergehen vorläufig von der Erhebung der öffentlichen Klage absehen und zugleich dem Beschuldigten Auflagen und Weisungen erteilen, wenn diese geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen, und die Schwere der Schuld nicht entgegensteht. ²Als Auflagen oder Weisungen kommen insbesondere in Betracht,

- 1. zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens eine bestimmte Leistung zu erbringen,*
- 2. einen Geldbetrag zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse zu zahlen,*
- 3. sonst gemeinnützige Leistungen zu erbringen,*
- 4. Unterhaltungspflichten in einer bestimmten Höhe nachzukommen,*
- 5. sich ernsthaft zu bemühen, einen Ausgleich mit dem Verletzten zu erreichen (Täter-Opfer-Ausgleich) und dabei seine Tat ganz oder zum überwiegenden Teil wieder gut zu machen oder deren Wiedergutmachung zu erstreben,*
- 6. an einem sozialen Trainingskurs teilzunehmen oder*
- 7. an einem Aufbauseminar nach § 2b Absatz 2 Satz 2 oder an einem Fahreignungsseminar nach § 4a des Straßenverkehrsgesetzes teilzunehmen.*

³Zur Erfüllung der Auflagen und Weisungen setzt die Staatsanwaltschaft dem Beschuldigten eine Frist, die in den Fällen des Satzes 2 Nummer 1 bis 3, 5 und 7 höchstens sechs Monate, in den Fällen des Satzes 2 Nummer 4 und 6 höchstens ein Jahr beträgt. ⁴Die Staatsanwaltschaft kann Auflagen und Weisungen nachträglich aufheben

und die Frist einmal für die Dauer von drei Monaten verlängern; mit Zustimmung des Beschuldigten kann sie auch Auflagen und Weisungen nachträglich auferlegen und ändern. ⁵Erfüllt der Beschuldigte die Auflagen und Weisungen, so kann die Tat nicht mehr als Vergehen verfolgt werden. ⁶Erfüllt der Beschuldigte die Auflagen und Weisungen nicht, so werden Leistungen, die er zu ihrer Erfüllung erbracht hat, nicht erstattet. ⁷§ 153 Abs. 1 Satz 2 gilt in den Fällen des Satzes 2 Nummer 1 bis 6 entsprechend. ⁸§ 246a Absatz 2 gilt entsprechend.

(2) ¹Ist die Klage bereits erhoben, so kann das Gericht mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft und des Angeschuldigten das Verfahren vorläufig einstellen und zugleich dem Angeschuldigten die in Absatz 1 Satz 1 und 2 bezeichneten Auflagen und Weisungen erteilen. ²Absatz 1 Satz 3 bis 6 und 8 gilt entsprechend. ³Die Entscheidung nach Satz 1 ergeht durch Beschluß. ⁴Der Beschluß ist nicht anfechtbar. ⁵Satz 4 gilt auch für eine Feststellung, daß gemäß Satz 1 erteilte Auflagen und Weisungen erfüllt worden sind.

(3) Während des Laufes der für die Erfüllung der Auflagen und Weisungen gesetzten Frist ruht die Verjährung.

(4) ¹§ 155b findet im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 6, auch in Verbindung mit Absatz 2, entsprechende Anwendung mit der Maßgabe, dass personenbezogene Daten aus dem Strafverfahren, die nicht den Beschuldigten betreffen, an die mit der Durchführung des sozialen Trainingskurses befasste Stelle nur übermittelt werden dürfen, soweit die betroffenen Personen in die Übermittlung eingewilligt haben. ²Satz 1 gilt entsprechend, wenn nach sonstigen strafrechtlichen Vorschriften die Weisung erteilt wird, an einem sozialen Trainingskurs teilzunehmen.“

§ 12 dt StGB lautet:

“(1) Verbrechen sind rechtswidrige Taten, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht sind.

(2) Vergehen sind rechtswidrige Taten, die im Mindestmaß mit einer geringeren Freiheitsstrafe oder die mit Geldstrafe bedroht sind.“ [...]

VI rechtliche Beurteilung:

Geldbußen fallen nicht unter den Werbungskostenkatalog des § 16 Abs 1 EStG 1988 , sodass sie nach der Generalklausel des ersten Satzes des § 16 Abs 1 EStG 1988 zu prüfen sind. Fraglich ist daher, ob Geldbußen Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Vorgetragen wurde, dass der Bw nach dem in Deutschland gegen ihn erhobenen Vorwurf der Untreue einen Arbeitgeberwechsel nach Österreich durchgeführt habe und auch weitere Arbeitgeber ein

Führungszeugnis verlangen würden, sodass es um Werbungskosten infolge Erwerbung der Einnahmen geht.

Das Abgabenänderungsgesetz 2011, das in Absatz 1 Ziffer 5 lit e des § 20 EStG 1988 explizit ein Abzugsverbot für Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion) regelt, ist erst am 2. August 2011 in Kraft getreten und daher auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Ausschließlich auf die negativen Folgen eines Eintrags ins Strafregister abzustellen, greift zu kurz, denn die Wurzel der Geldbuße liegt in dem gegen den Bw seitens der Staatsanwaltschaft geäußerten Verdacht der Beihilfe zur Untreue, dem eine entsprechende Handlung des Bw zu Grunde liegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur bis 1. August 2011 geltenden Fassung des § 20 Abs 1 Z 5 EStG 1988 ist bei Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst worden ist, davon auszugehen, dass die Zuwiderhandlungen, die zur Bestrafung führen, nicht in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen und demnach nicht im Betrieb als solchen, sondern im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers ihre auslösende Ursache haben (vgl VwGH 7.3.1972, 2051/71, Slg Nr 4355/F). Derartige dem Betriebsinhaber auferlegte Strafen sind in der Regel nicht abzugsfähig, weil es mit dem Strafzweck unvereinbar wäre, im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe zumindest teilweise unwirksam zu machen (vgl VwGH 10.10.1972, 664/72, Slg Nr. 4437/F). Ausnahmsweise waren in ursächlichem Zusammenhang mit der Berufsausübung stehende Strafen dann abzugsfähig, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig (sog Ungehorsamsdelikte oder schlichte Tätigkeitsdelikte) oder nur auf geringfügiges Verschulden zurückzuführen sind, wie etwa das vorschriftswidrige Abstellen eines Fahrzeugs wegen Ladevorgängen bei Kunden, als Werbungskosten abzugsfähig (EStG-Handbuch, Quantschnigg/Schuch, Orac, § 16, Tz 102 „Strafen“).

Das Delikt der Untreue steht nicht mit der Erfüllung von Arbeitnehmerpflichten in Zusammenhang, sodass eine aus diesem Grund mit Urteil verhängte Geldstrafe jedenfalls nicht abzugsfähig wäre, um im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe nicht zumindest teilweise unwirksam zu machen.

Fraglich ist daher, wie die dem Bw gemäß § 153a Abs 1 dt StPO auferlegte Geldbuße strafrechtlich einzuordnen ist.

Strafen sind ein mit Tadel verbundenes Übel, die von einem Strafgericht aufgrund einer strafbaren Handlungen aufgrund und nach Maßgabe der Schuld über den Täter verhängt werden. Die Tadels- und Übelwirkung von Strafen sind vom Gesetzgeber gewollt. Strafen werden vom Strafgericht nach Durchführung eines formellen Verfahrens im Form von Freiheits- und Geldstrafen oder lebenslanger Strafe mit Urteil über den Angeklagten verhängt.

Im realen Leben der Betroffenen bedeutet eine Verurteilung aufgrund eines formellen Strafverfahrens jedoch über die Tadels- und Übelwirkung hinaus vielfach eine Stigmatisierung im Privat- und Berufsleben, weil mit der Verurteilung ein Eintrag ins Strafregister verbunden ist, der besonders im Arbeitsleben der Betroffenen negative Folgen nach sich ziehen konnte. Nicht zuletzt um diese Stigmatisierung zu vermeiden, haben viele Staaten eine dritte Variante des Abschlusses eines Strafverfahrens eingeführt, die diese Stigmatisierung vermeidet.

In Österreich erfolgte dies durch Einführung der Diversion per 1.1.2000 (§§ 198ff StPO). Die Geldbuße gemäß § 153a Abs 1 Z 2 dt StPO entspricht einer Geldbuße nach §§ 198, 200 österr StPO. Es liegt somit ein Fall der Diversion vor.

Strafbar sind tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Handlungen.

Mit dem Berufungsschriftsatz wird vorgetragen, dass der Bw nicht schuldhaft gehandelt habe. Seine Schuld sei mangels Durchführung eines förmlichen Strafprozesses aufgrund einer Anklage nicht erwiesen worden. Das entspricht nicht den Tatsachen, was sich einerseits aus den dem vorgelegten Verwaltungsakt einliegenden Schriftstücke der Staatsanwaltschaft BRD und andererseits aus dem Wortlaut des § 153a dtStPO ergibt.

Voraussetzung für die Verhängung einer Geldbuße ist auch nach deutschem Strafprozessrecht, dass der Sachverhalt hinreichend geklärt ist und eine Einstellung des Strafverfahrens nicht in Betracht kommt, sohin Verurteilungswahrscheinlichkeit gegeben ist. Verurteilungswahrscheinlichkeit verlangt, dass der Beschuldigte bei Durchführung eines Gerichtsprozesses aller Wahrscheinlichkeit nach wegen einer tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Straftat, verurteilt werden würde.

Schuld bedeutet, dass die Tat als Unrecht vorwerfbar ist.

§ 153a Abs 1 dt StPO regelt, unter welchen Voraussetzungen von der Verfolgung unter Auflagen und Weisungen abgesehen werden kann und verlangt explizit unter anderem auch, dass „die Schwere der Schuld“ einer Vorgangsweise nach [leg.cit.] nicht entgegensteht“. § 153a Abs 1 dt StPO verlangt somit auch das Vorliegen von Schuld. Damit hat der Bw die Rechtslage verkannt.

Erst mit Erbringung der Geldbuße erfolgte die endgültige Einstellung des Verfahrens, wurde das Interesse an der Strafverfolgung beseitigt und es trat "ne bis in idem"-Wirkung ein.

Geldbußen gemäß §§ 198, 200 StPO aufgrund einer Diversion (hier jedoch gemäß § 153a dt StPO) sind strafrechtliche Sanktionen und damit aus der Sicht der §§ 4 Abs 4, 16 Abs 1 EStG 1988 analog zu den vom Verwaltungsgerichtshof zu Geldstrafen aufgrund einer Verurteilung entwickelten Grundsätze zu prüfen VwGH 7.3.1972, ZI 2051/71, Slg Nr 4355/F; VwGH 10.10.1972, ZI 664/72, Slg Nr. 4437/F).

Eine diversionelle Geldbuße gemäß §§ 198, 200 StPO wegen Untreue (§ 153 StGB) durch einen Arbeitnehmer steht mit der Dienstausübung in keinerlei Zusammenhang, sondern wird allein durch das strafrechtlich relevante - und auch schuldhaftige - Verhalten

des Abgabepflichtigen ausgelöst, sodass die Geldbuße vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 den Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 unterfällt und eine steuerliche Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht in Betracht kommt.

Bleibt zu prüfen, ob ein Abzug als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 oder als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 greift. Sonderausgaben sind im Gesetz taxativ aufgezählte Aufwendungen und Ausgaben, denen Geldstrafen und im Wege der Diversion verhängte Geldbußen nicht unterfallen.

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt."

Als außergewöhnliche Belastung müsste die Geldbuße sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 kumulativ erfüllen. Da § 153a Abs 1 dt StPO (§ 207 österr StPO) die Zustimmung des Beschuldigten voraussetzt, erwächst die Geldbuße nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs 1 Z 3 iVm § 34 Abs 3 EStG 1988 und ist bereits aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl Beschluss des BFH vom 21.09.2016, VI B 34/16, ECLI:DE:BFH:2016:B.210916.VIB34.16.0).

VII Zulässigkeit der 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.

Im konkrete Berufungsfall war die Frage zu beantworten, ob oder inwieweit eine wegen des Verdachts der Untreue geleistete Geldbuße als diversionelle Strafsanktionen schon vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2011 (AbgÄG 2011) am 2. August 2011 als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig war.

Zur Falllösung konnte die in ständiger Judikatur vom VwGH entwickelte Rechtsprechung analog herangezogen werden, sodass eine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG nicht vorlag (VwGH 7.3.1972, 2051/71, Slg Nr 4355/F; VwGH 10.10.1972, 664/72, Slg Nr. 4437/F) und die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2018