

## **Zivil- und steuerrechtliche Beurteilung kalkulierter Strafen bei der Berufsausübung\***

### I. Einleitung

- A. Ausgangsfall
- B. Problematik

### II. Zivilrechtliche Beurteilung

- A. Vertragliche Überwälzung von Geldstrafen
  - 1. Vereinbarung vor Begehung?
  - 2. Nachträglicher Ersatz der Geldstrafe
- B. Gesetzlicher Ersatzanspruch wegen Tätigkeit in fremdem Interesse?
- C. Zivilrechtliches Zwischenergebnis

### III. Steuerrechtliche Beurteilung

- A. Aufwendungen für die private Lebensführung des X
- B. Abzugsfähige Betriebsausgaben des X
- C. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für die Arbeitnehmer des X

### IV. Ergebnis

*Deskriptoren:*

*Geldstrafen, betrieblich veranlaßte; Überwälzung, zivilrechtliche; Abzugsfähigkeit, steuerliche; Arbeitslohn*

*Rechtsquellen:*

*§§ 879, 1014, 1015 ABGB; §§ 4, 20, 25 EStG*

## **I. Einleitung**

### **A. Ausgangsfall**

Anlaß für vorliegende Überlegungen bot das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.1997, ZI 96/14/0022.<sup>1</sup> Darin hat er die steuerrechtliche Beschwerde hinsichtlich eines Zubaus an einer bestehenden Garage (Pferdestall) und der Absetzbarkeit eines Autoradios als Betriebsausgabe abgewiesen, betreffend der den Arbeitnehmern refundierten Geldstrafen hingegen stattgegeben. Allein Letzteres soll einer steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Würdigung unterzogen werden. Nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt führt X ua als selbständiger Transportunternehmer Frachtaufträge für Spediteure durch. Er ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem § 4 Abs 1 EStG. In seinem Betrieb ist es üblich, daß aufgrund des Termindruckes regelmäßig kleinere Geldstrafen wegen Überladung der LKWs,<sup>2</sup> Geschwindigkeitsüberschreitung<sup>3</sup> oder Verstoßes gegen das Güterbeförderungsgesetz<sup>4</sup> in Kauf genommen werden. Die bei X angestellten Fahrer wissen darüber Bescheid „auf Teufel komm’ raus zu fahren“ und erhalten im Falle einer über sie verhängten Verwaltungsgeldstrafe umgehend Ersatz gegen Vorlage des Einzahlungsbeleges.

---

\* RAA Mag. Dr. *Clemens Thiele*, LL.M. Tax (GGU) ist Rechtsanwaltsanwärter in Salzburg und Absolvent des *Master of Tax Laws* Postgraduate der *Golden Gate University, Class of 1996*.

<sup>1</sup> Veröffentlicht in SWK 1997, 408.

<sup>2</sup> § 101 Abs 1 lit a KFG 1967: wiederholte, nicht geringfügige Überladungen.

<sup>3</sup> § 52a Z 10a StVO 1960: 122km/h statt 100 km/h.

<sup>4</sup> § 16 Abs 1 Z 1 GütefG: Erhöhung der Anzahl der Kraftfahrzeuge für den Gütertransport ohne Genehmigung durch den Einsatz eines nur für den Werksverkehr zugelassenen Kfz.

## B. Problematik

Aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht wirft oben dargestellter Sachverhalt im wesentlichen zwei Fragen auf:

1. Ist ein derartiger Ersatz zivilrechtlich gültig?
2. Kann X die ersetzten Geldstrafen ertragsteuermindernd geltend machen?

## II. Zivilrechtliche Beurteilung

### A. Vertragliche Überwälzung von Geldstrafen

#### 1. Vereinbarung vor Begehung?

Zur vertraglichen Überwälzbarkeit von (Verwaltungs-)Strafen und damit zusammenhängender Verfahrenskosten iwS<sup>5</sup> hat der OGH - erst jüngst veröffentlicht<sup>6</sup> - ausführlich Stellung genommen. Demzufolge besteht nach der herrschenden Auffassung in Judikatur<sup>7</sup> und im Schrifttum<sup>8</sup> bezüglich verwirkter Vermögensstrafen von den Strafzwecken her ein Überwälzungsverbot, das derartige Vereinbarungen *vor* der Straftat *jedenfalls* nichtig macht.

Begründet wird dies damit, daß eine vertragliche Übernahme dem Täter drohender Vermögensstrafen vor Begehen der Tat den guten Sitten zuwiderläuft. Wie bei jeder Anwendung der Guten-Sitten-Klausel des § 879 Abs 1 ABGB sind die konkret verletzte und die von der Handlung geförderten Interessen gegeneinander abzuwägen. Das zivile Höchstgericht argumentiert damit, daß die Normadressaten durch die Strafdrohung zu einem gesetzmäßigen Verhalten veranlaßt werden sollen. Diesem Gesetzeszweck werden die Bestimmungen aber nur dann gerecht, wenn der Verantwortliche durch die unmittelbare Auswirkung einer über ihn verhängten Strafe betroffen ist. Es liefe dem Zweck des Gesetzes, das die Einhaltung der Normen durch Androhung von Strafen gegen die Personen erreichen will, die hiezu nach dem Gesetz und der betrieblichen Organisation verpflichtet sind,<sup>9</sup> zuwider, wenn jemand anderer im vorhinein wirksam die Verpflichtung zur Zahlung von Strafen übernehmen könnte. Auf diese Weise wäre der Verantwortliche von den wesentlichen Unrechtsfolgen befreit und es bestünde daher für ihn eine geringere Motivation, sich dem Gesetz gemäß zu verhalten. Das Übel der Strafe soll nach dem Gesetz denjenigen treffen, der den Verstoß gegen die unter Strafsanktion stehende Bestimmung zu vertreten hat. Eine davon abweichende, im vorhinein getroffene zivilrechtliche Vereinbarung verstößt

---

<sup>5</sup> Darunter fallen mE die behördlich bestimmten Verfahrenskosten gem §§ 64 ff VStG und die Vertretungskosten der Partei. Die Jud zählt ohne nähere Begründung die behördlich bestimmten Verfahrenskosten hingegen zur (Verwaltungs-)Strafe selbst und läßt sie das gleiche rechtliche Schicksal teilen.

<sup>6</sup> E v 15.10.1997, 3 Ob 2400/96d, JBl 1998, 248 ff, betreffend einer Übertretung nach dem AuslBG.

<sup>7</sup> ZBl 1918/345; SZ 28/56; SZ 31/73 ArbSlg 10.659.

<sup>8</sup> Stanzl in Klang IV/12, 849; Krejci in Rummel ABGB I<sup>2</sup> Rz 164 f zu § 879 und andere.

<sup>9</sup> Hier also die LKW-Fahrer bzw. die für die Beladung zuständigen Disponenten.

gegen diesen Zweck und kann somit nicht wirksam getroffen werden.<sup>10</sup> Diese Rechtsprechung ist auch in der Lehre auf Zustimmung gestoßen.<sup>11</sup> Sollte zwischen X und seinen Arbeitnehmern im Vorhinein eine Überwälzung allfälliger Geldstrafen vereinbart worden sein, so wäre dieser Vertrag unwirksam. Bereits Geleistetes könnte X mit der *condictio sine causa* gem. § 877 ABGB zurückfordern.<sup>12</sup>

Die Nichtigkeitssanktion des § 879 ABGB erstreckt sich jedoch nach der nunmehrigen Judikatur grundsätzlich nicht auf die Verfahrenskosten, insbesondere die Verteidigerkosten.<sup>13</sup> Dies sollte mE - entgegen der Ansicht des OGH - auch für die von der Behörde bzw. dem Gericht „verhängten“ Kosten des (Straf-)Verfahrens gelten.<sup>14</sup> Der Kostenauspruch erfolgt nämlich nicht überwiegend aus den Gedanken der Mißbilligung oder Prävention, sondern zur teilweisen Deckung der staatlichen Strafrechtspflege.<sup>15</sup> Der zu verneinende bzw. jedenfalls zu vernachlässigende Strafzweck ergibt sich bereits aus den vorgesehenen Höchstsätzen<sup>16</sup> sowie aus den zu berücksichtigenden Kriterien der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Kostenpflichtigen und dem tatsächlichen Verfahrensaufwand.<sup>17</sup> Gegen die zivilrechtliche Gleichbehandlung der verwaltungsbehördlich bestimmten Verfahrenskosten mit der verhängten Geldstrafe spricht ferner, daß § 16 VStG eine Ersatzfreiheitsstrafe lediglich für den Fall der Uneinbringlichkeit der *verhängten Geldstrafe* vorsieht, nicht jedoch bei Uneinbringlichkeit der idR 10%igen Verfahrenskosten.<sup>18</sup>

## 2. Nachträglicher Ersatz der Geldstrafe

Nach stRsp<sup>19</sup> sind lediglich Überwälzungsvereinbarungen *nach Begehung* der Straftaten grundsätzlich zulässig und wirksam. Übernimmt nachträglich der Dienstgeber freiwillig die Verpflichtung, seinem Angestellten die entstandenen Vermögensnachteile zu ersetzen, so verstößt eine derartige Vereinbarung weder gegen

---

<sup>10</sup> WBl 1993, 157.

<sup>11</sup> Zusammenfassend *F.Bydlinski*, Privatrechtliches "Überwälzungsverbot" für Vermögensstrafen und Strafverfahrenskosten? in *Niederländer-Festschrift* 1991, 243, 244 FN 2.

<sup>12</sup> Dies gilt auch bei Abschluß in Kenntnis der Unerlaubtheit (JBl 1950, 504). Nach hM schließt § 1174 Abs 1 Satz 1 ABGB die Rückforderung gem. § 877 ABGB nicht aus (vgl. die Nachweise bei *Rebhahn/Schwimann*, ABGB<sup>2</sup> VI, § 1174 Rz 4).

<sup>13</sup> AA offenbar noch ASG Wien ARD 4303/24.

<sup>14</sup> ISd §§ 64ff VStG bzw. § 381 iVm § 389 StPO.

<sup>15</sup> SSt 33/51; EvBl 1980/28; § 64 Abs 2 Satz 2 VStG. Er bildet auch einen gewissen Ausgleich für die sonstige Gebührenfreiheit in verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Strafverfahren (vgl § 14 GebG).

<sup>16</sup> Vgl. § 381 Abs 3, 4 StPO und § 236 Geo.

<sup>17</sup> Die Grenzen vertraglicher Überwälzbarkeit sind nach Ansicht des OGH jedenfalls dort erreicht, wo vorsätzliche Schädigung und damit schwerstes Verschulden zugrundeliegt, weil dies der Sanktionierung der Herbeiführung oder Belohnung von Vorsatzdelikten gleich käme und daher jedenfalls und *unabhängig* (sic!) von Strafzwecken als gesetz- oder sittenwidrig zu verwerfen wäre.

<sup>18</sup> Denkbar wäre also, daß der Täter lediglich die über ihn verhängte Geldstrafe in Höhe von ÖS 10.000,- selbst bezahlt, und die Verfahrenskosten im Betrag von ÖS 1.000,- im Vorhinein auf einen anderen überwälzt.

<sup>19</sup> So jüngst wieder OLG Wien 19.9.1996, 1 R 139/96k, ohne nähere Begründung als Berufungsinstanz im nicht in JBl 1998, 248 veröffentlichten Teil der E des OGH aaO FN (6).

das Gesetz noch gegen die guten Sitten und stellt auch keinen unklagbaren Anspruch dar.<sup>20</sup>

Durch nachträgliche Refundierung kann X also seine Arbeitnehmer wirksam von ihren Zahlungspflichten befreien. Selbst wenn er dies regelmäßig tut, sogar im Sinne einer betrieblichen Übung,<sup>21</sup> leiten sich davon keinerlei einklagbare Rechtsansprüche für seine Dienstnehmer ab. Die Übernahme der Zahlung von Verwaltungsstrafen in früheren Fällen begründet nach stRsp keine darauf gerichtete schlüssige Vereinbarung für die Zukunft.<sup>22</sup>

## **B. Gesetzlicher Ersatzanspruch wegen Tätigkeit in fremdem Interesse?**

Im Ausgangsfall werden die Arbeitnehmer in ihrer Berufsausübung als Kraftfahrer primär für den Dienstgeber X tätig. Angesprochen wird also das zivile Prinzip der Risikohaftung bei Tätigwerden in fremdem Interesse. Positivrechtlich verankert ist es in § 1014 ABGB.<sup>23</sup> Die aus dem Auftragsrecht stammende Norm wird von der hM<sup>24</sup> analog auf alle Arbeitsverträge angewandt.

Gem § 1014 ABGB *muß* der Auftraggeber dem Beauftragten den notwendigen und nützlichen Aufwand - selbst bei fehlgeschlagenem Erfolg - ersetzen und ihm *auf Verlangen* einen Vorschuß zur Bestreitung der Barauslagen leisten. Den Auftraggeber trifft eine weitgehende Risikohaftung: er hat alle „mit der Erfüllung des Auftrages verbundene Schäden vergüten“. Erfasst sind nach hM alle Schäden *ex causa mandati*, d.h. jene infolge typischer Gefahren des aufgetragenen Geschäftes.<sup>25</sup>

Hat also der beim Unternehmer Beschäftigte während der Fahrt mit einem betrieblichen Kraftwagen zB einen Unfall verursacht oder die Geschwindigkeitsbegrenzung mißachtet und wurde er deshalb zu einer Geldstrafe verurteilt, so kann er nach stRsp<sup>26</sup> weder aus dem Titel des § 1014 ABGB noch aus anderen Rechtsgründen, wie aus dem des Schadenersatzes, gegen seinen Dienstgeber einen Anspruch auf Ersatz der Strafe oder der ihm durch die Verurteilung entstandenen sonstigen Vermögensnachteile erheben.

## **C. Zivilrechtliches Zwischenergebnis**

---

<sup>20</sup> SZ 28/56: „...so ist doch nicht einzusehen, aus welchem Grunde eine nach der Tat zustandegekommene Vereinbarung über den Ersatz der dem Kläger entstandenen Vermögensnachteile gegen das Gesetz oder die guten Sitten verstoßen sollte“. Die weitere Begründung nimmt auf den damals in Geltung stehenden § 310 StG bezug („Sammlungen in einem größeren Personenkreis behufs Deckung oder Ersatzleistung für Kautionsverfall, Geldstrafen oder Entschädigungen wegen strafbarer Handlungen“).

<sup>21</sup> Zu den Voraussetzungen einer betrieblichen Übung ausführlich OGH SZ 52/76.

<sup>22</sup> OGH 16.12.1992, 9 Ob A 284/92, WBI 1993, 157.

<sup>23</sup> „Rechte und Verbindlichkeiten des Gewaltgebers: Ersatz von Aufwendungen; Vorschuß; Schadenersatz“ - die sog. Erfolgshaftung des Geschäftsherrn.

<sup>24</sup> Vgl. die zahlreichen Hinweise bei *Schwimann/Apathy*, ABGB<sup>2</sup> V, § 1014 Rz 1aE.

<sup>25</sup> Notwendig, aber auch hinreichend ist ein adäquater Kausalzusammenhang. Atypische, d.h. bei ex-ante-Beurteilung unwahrscheinliche, Schäden, die nur *gelegentlich der Auftrags Erfüllung* entstehen (*ex occasione mandati*), sind nur bei unentgeltlicher Geschäftsführung zu ersetzen. Die Abgrenzungsproblematik soll wegen des gegebenen Ausgangsfalles nicht weiter vertieft werden.

<sup>26</sup> SZ 28/56; ausschlaggebend für diese Beurteilung dürfte der unerlaubte Zweck und die Einheit der Rechtsordnung sein: strafrechtlich verpöntes Verhalten soll nicht über den Umweg der zivilen Risikohaftung Dritter gefördert werden.

Läßt sich der Arbeitnehmer die Bezahlung kalkulierter Geldstrafen bei der Berufsausübung vom Arbeitgeber **im vorhinein** versprechen, verstößt diese Vereinbarung gegen die guten Sitten. Die Nichtigkeitssanktion des § 879 ABGB erstreckt sich jedoch nach hM nicht auf die Verfahrenskosten. Nach der hier vertretenen Ansicht sollte dies ergänzend auch für den behördlich bestimmten Pauschalkostenersatz gelten.

Der vertraglichen Überwälzung von (Verwaltungs-)Geldstrafen **nach Begehung** der Tat steht der staatliche Strafanspruch nicht entgegen, soweit nicht vorsätzliche Schädigung und damit schwerstes Verschulden des Refundierenden vorliegt.<sup>27</sup>

Ein **gesetzlicher Ersatzanspruch** des Arbeitnehmers besteht jedenfalls nicht. Weigert sich also der Dienstgeber die von seinen Mitarbeitern bezahlten Geldstrafen zu refundieren, scheidet eine (analoge) Anwendung von § 1014 ABGB daran, daß es sich um typische Gefahren handelt, die zum persönlichen Risikobereich des Machthabers zählen. Selbst wenn die Verwaltungsübertretungen in Ausübung der arbeitsrechtlichen Verpflichtung z.T. sogar auf Weisung des Dienstherren begangen werden, verneint die hM eine gesetzliche Rückerstattungspflicht des X gegenüber seinen Arbeitnehmern.<sup>28</sup>

### III. Steuerrechtliche Beurteilung

Im zitierten Ausgangsfall grenzt der VwGH zunächst die sämtlich als Betriebsausgaben geltend gemachten Geldstrafen voneinander ab. Entscheidend für deren rechtliche Beurteilung erweist sich, ob sie gegen X persönlich oder seine Dienstnehmer verhängt worden sind.

#### A. Aufwendungen für die private Lebensführung des X

Nach herrschender Rsp sind Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers veranlaßt wurden, in der Regel Kosten der privaten Lebensführung. Ausnahmen kommen - bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle - nur bei Bestrafungen in Betracht, wenn sie vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen.<sup>29</sup> Eine Anerkennung als Betriebsausgaben für die gegen den Betriebsinhaber verhängten Geldstrafen ist daher vom VwGH zu recht ausgeschlossen worden.

#### B. Abzugsfähige Betriebsausgaben des X

Anders verhält es sich mit jenen Geldstrafen, die die Arbeitnehmer selbst zu verantworten haben, und ihnen von X ersetzt worden sind. Nach einhelliger Rsp liegt

---

<sup>27</sup> Die Grenze kann mE in Anlehnung an *F. Bydlinksi* aaO (FN 11) und den OGH aaO (FN 6) bei Beteiligung (iSv § 12 StGB) des Ersatzberechtigten gezogen werden.

<sup>28</sup> *Ehrenzweig* II/1<sup>2</sup>, 560 FN 5; *Stanzl* in *Klang*<sup>2</sup> IV/1, 849; ausdrücklich OLG Linz Arb 10.659 zur Überladung eines LKW mwH. Dieser Gesichtspunkt ist auch für die steuerliche Beurteilung als Betriebsausgabe entscheidend (siehe unten Pkt. III. B.).

<sup>29</sup> VwGH 3.6. 1986, Zl. 86/14/0061, mwN; sowie *Doralt*, Einkommensteuergesetz<sup>2</sup>, Rz 258 ff zu § 4 und die dort zitierte Judikatur; *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I<sup>6</sup>, 107f mwN.

dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Strafe ersetzt, beim Dienstherrn abzugsfähiger Lohnaufwand vor.<sup>30</sup>

Der von der FLD für Tirol vertretenen Auffassung, falls ein Verschulden auch des Arbeitgebers an der vom Arbeitnehmer begangenen Tat erkennbar sei, komme eine Anerkennung als abzugsfähiger Lohnaufwand nicht in Betracht, schloß sich das Höchstgericht nicht an. Der VwGH argumentierte damit, daß die Zahlungspflicht hinsichtlich jener Geldstrafen, die über die Kraftfahrer des Beschwerdeführers verhängt wurden, ausschließlich diese getroffen hat. Der Beschwerdeführer persönlich wurde nicht bestraft. Ihn traf daher keine *Zahlungspflicht*.<sup>31</sup> Ausschlaggebend war allein die Tatsache, daß der Beschwerdeführer seinen Kraftfahrern den auf die Geldstrafen entfallenden Betrag<sup>32</sup> ersetzt hat. Im übrigen ist für die Rechtsmeinung der FLD Tirol keine gesetzliche Grundlage erkennbar gewesen.

Weitere rechtliche Hindernisse für die Abzugsfähigkeit der ersetzten Geldstrafen iSv § 20 EStG liegen nach Auffassung des VwGH<sup>33</sup> nicht vor. Derartige Leistungen können weder den Aufwendungen für die Lebensführung gem. § 20 Abs 1 Z.2a EStG noch den Zuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist gem. § 20 Abs 1 Z.5 EStG zugeordnet werden. X kann daher die seinen Arbeitnehmern bezahlten Geldstrafen als Betriebsausgaben steuerlich absetzen.

### **C. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für die Arbeitnehmer des X**

Die von X ersetzten Geldstrafen - und das ist gewissermaßen die steuerrechtliche Kehrseite der Medaille - repräsentieren eine Vermögensverschiebung zugunsten der Arbeitnehmer. Der Dienstgeber trägt einen Aufwand, den sonst der bestrafte Dienstnehmer zu tätigen hätte. Primäre wirtschaftliche Nutznießer sind also die Kraftfahrer. Vorteile aber, die der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zuwendet und die in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen, gehören gem. § 25 Abs 1 Z.1 EStG zum *Arbeitslohn*.<sup>34</sup> Was für X abzugsfähigen Lohnaufwand darstellt, führt bei seinen Kraftfahrern zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

## **IV. Ergebnis**

Aus zivilrechtlicher Sicht besteht keinerlei Rechtspflicht des Dienstgebers seinen Arbeitnehmern anlässlich weisungsgebundener Tätigkeit entstandene Geldstrafen zu ersetzen. Ein nachträglicher Ersatz ist wirksam und kann nicht rückgefordert werden. Der Arbeitgeber kann die so geleisteten Ersatzbeträge mangels Zahlungspflicht als betrieblich veranlaßte Aufwendungen gem. § 20 EStG absetzen. Für die Dienstnehmer handelt es sich um zu versteuernden Arbeitslohn gem. § 25 Abs 1 Z.1 EStG.

---

<sup>30</sup> Siehe dazu ua die Vorjudikate 23. 5. 1984, VwSlg. 5.898/F; 29. 1. 1991, Zl. 91/14/0002, 11. 6. 1991, Zl. 91/14/0094 und Zl. 91/14/0105.

<sup>31</sup> Überlegungen darüber, worin ein allfälliges (Mit-)Verschulden des Beschwerdeführers bestanden haben könnte und ob die belangte Behörde diesbezüglich ein mängelfreies Ermittlungsverfahren durchgeführt hat, waren daher zu recht nicht anzustellen.

<sup>32</sup> Also ohne den behördlich bestimmten Kosten gem § 64 VStG. ME ein weiteres Indiz dafür, daß die Pauschalkosten den Verteidigerkosten näher stehen als der Geldstrafe.

<sup>33</sup> E v 25.2.1997, Zl. 96/14/0022, drittletzter Absatz.

<sup>34</sup> *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I<sup>6</sup>, 42 mwN.