

Ertragsteuerliche Behandlung von Verfahrenskosten*

Zivilprozesse sind teuer. Jede Strafverteidigung kostet Geld. Kommen zur - ohnehin (finanziell) schmerzlichen - Verurteilung noch die Verfahrenskosten, stellt sich sehr rasch die Frage nach ihrer steuerlichen Absetzbarkeit. Der nachfolgende Beitrag gibt Antworten.

I. Grundlagen

Der Begriff der Verfahrenskosten umfasst für die nachfolgenden Erörterungen alle einem Steuerpflichtigen durch eine Prozessführung, ein Straf- oder Verwaltungsverfahren entstandenen Kosten, gleichgültig ob es sich um Gerichtsgebühren, Pauschalkostenbeiträge, anwaltliche Vertretungs- und Beratungskosten oder Sachverständigen- bzw. Zeugengebühren handelt.¹ Ausgeklammert bleibt die umsatzsteuerliche Behandlung der Verfahrenskosten.² Bei der Ertragsbesteuerung spielt va die Beurteilung als

- aussergewöhnliche Belastung
- Werbungskosten oder
- Betriebsausgaben

eine Rolle, wobei der praktischen Systematik wegen anschliessend zwischen den Kosten eines Zivilprozesses und eines Strafverfahrens unterschieden wird.

II. Kosten des Zivilprozesses

Was nun die Frage der Berücksichtigung von Kosten eines Zivilprozesses als **außergewöhnliche Belastung gem § 34 EStG 1988** anbelangt, so vertritt die hM³ die Auffassung, dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass Prozesskosten deshalb nicht zwangsläufig erwachsen, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen. Wenn sich in diesem Zusammenhang auch eine stets gültige Regel nicht aufstellen lässt, so ist die Zwangsläufigkeit jedenfalls dann immer zu verneinen, wenn ein Prozess letztlich nur die Folge eines Verhaltens ist, das der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat.

Die Kosten von Zivilprozessen zB wegen Mietstreitigkeiten, stellen deshalb keine außergewöhnliche Belastung dar. Eine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG ist nämlich nicht gegeben. Zwangsläufigkeit ist insbes. dann nicht anzunehmen, wenn sich die außergewöhnliche Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige freiwillig entschlossen hat.⁴ Grundsätzlich ist ferner festzuhalten, dass idR mit den Kosten eines Zivilprozesses nur der Steuerpflichtige belastet ist, der einen Rechtsstreit verliert. Die Vielfalt der prozessualen Gestaltungen erfordert eine Berücksichtigung des jeweiligen Streitgegenstandes und der Ursachen des Streites bei der Frage der Beurteilung der steuerlichen Absetzbarkeit seiner Kosten.

So kommt die Gewährung eines Abzugsbetrages nach § 34 EStG nicht in Betracht, wenn es sich um einen Rechtsstreit über Ansprüche aus einem Vertrag handelt, den der Steuerpflichtige selbst abgeschlossen hat. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige im Allgemeinen die adäquate Ursache selbst gesetzt, ohne sich darauf berufen zu können, er habe

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Salzburg, Anwalt.Thiele@cybertax.at.

¹ Eingehend zu den Rechtsverfolgungs- bzw Rechtsverteidigungskosten jüngst Thiele, Anwaltskosten (2000).

² Vgl dazu Kilches, Umsatzsteuerfragen im Zusammenhang mit Prozeßkostensatz von Anwaltskosten, ecolexc 1999, 349; Rhombert, Umsatzsteuer in Sachverständigengebühren und Anwaltshonoraren, SWK 1991, A II 23 jeweils mwN.

³ Doralt/Ruppe, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts I⁶, 224; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100 mwN.

⁴ Vgl VwGH 22.09.1981, 81/14/0097, und 12.5.1981, ZI 3644/80, zur einvernehmlichen Ehescheidung; 13.3.1991, 90/13/0034, auch bei vorherigem Antrag auf Verschuldensscheidung.

sich in einer Zwangslage befunden.⁵ Zu den Kosten eines verlorenen Vaterschaftsprozesses führt der VwGH aus, dass der Beschwerdeführer aus freien Stücken ein Verhalten gesetzt hat - nämlich der aussereheliche Beischlaf mit der Kindesmutter in der kritischen Zeit - als deren Folge sich letztlich der vom Abgabepflichtigen verlorene Vaterschaftsprozess darstellt. Die in der Beschwerde vertretene Auffassung, wonach im vorliegenden Fall die Beiwohnung "außerhalb der Grenze" liegt, "die vernünftige Menschen für einen Kausalzusammenhang ziehen", vermochte der Gerichtshof nicht zu teilen.⁶ Die Zwangsläufigkeit ist von der Finanzbehörde in Fällen bejaht worden, wo sich der Steuerpflichtige quasi einer Prozessführung nicht entziehen konnte, zB im Rechtsstreit gegen eine Gemeinde anlässlich eines Stadionbaues wegen unzumutbarere Lärmbelästigung.⁷

Aufwendungen für die berufsbedingte Führung eines Zivilprozesses, zB die Abwehr oder Durchsetzung von Schadenersatzforderungen aus dem Dienstverhältnis bzw. für arbeitsgerichtliche Verfahren zur Abwehr einer Kündigung oder Entlassung, gelten nach der Rsp⁸ als **absetzbare Werbungskosten gem § 16 EStG 1988**. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Kapitalerträge stellen Werbungskosten dar, und zwar auch zB Anwaltskosten oder Prozesskosten.⁹ Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen fallen unter den Begriff der Werbungskosten ausschliesslich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben.¹⁰ Prozesskosten, die zur Abwendung der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, deren Folge die Liquidation wäre, von einem Gesellschafter aufgewendet werden, stehen mit dem Bestand und Wert der Kapitalanlage (Gesellschaftsanteil) im Zusammenhang. Sie werden nicht zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Kapitalerträge aufgewendet, sodass eine Berücksichtigung nach § 16 EStG ausscheidet.¹¹

Die auf Grund einer Prozessführung zwecks Entbindung von einer seinerzeit freiwillig eingegangenen Rentenverpflichtung entstandenen Anwalts- und Gerichtskosten stellen nach der Judikatur¹² ebenfalls keine Werbungskosten dar, da diese Kosten nicht dazu dienen, die Einnahmenerzielung zu sichern oder zu erhalten. Zu beachten ist, dass zB Anwaltskosten anlässlich der Abwicklung einer Verlassenschaft deshalb vom Fiskalgericht nicht als Werbungskosten anerkannt worden sind, weil es sich um Aufwendungen für Einnahmen handelt, die keine Einkommensteuerpflicht auslösen.¹³

Prozesskosten können ferner im Rahmen der **Betriebsausgaben gem § 4 EStG 1988** Berücksichtigung finden.¹⁴ Nach hM gehören alle Aufwendungen, die in erster Linie unmittelbar mit einem einkommensteuerfreien oder nicht einkommensteuerbaren Vermögensanfall zusammenhängen und erst in zweiter Linie der Sicherung und Erhaltung

⁵ Ähnlich auch die Argumentation zu anwaltlichen Vertragserrichtungskosten, 15.12.1971, ZI 0545/69; vgl auch BFH 18.07.1986, BStGBI II 1986, 745 zu § 33 dEStG.

⁶ VwGH 4.4.1990, 89/13/0100, unter Berufung auf 1.7.1970, ZI 699/69; vgl demgegenüber VwGH 10.3.1981, ZI 2363/80.

⁷ Vgl die Anführung in VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; aA noch 17.11.1981, 80/14/1161 und 26.3.1985, 84/14/0059; jedenfalls nicht als "zwangsläufig" anzuerkennen sind die Kosten der VwGH Beschwerde.

⁸ VwGH 15.3.1957, 771/54. Werden die Prozesskosten vom Arbeitgeber getragen, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB², § 25 Tz 11 mwN).

⁹ VwGH 10.9.1998, 93/15/0051, mH auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 16 Tz 47.

¹⁰ Ebensowenig wie Verluste am Stammvermögen sind Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten abzugsfähig (st Rsp 20.6.1990, 90/13/0064, 90/13/0065 mwN).

¹¹ Vgl auch VwGH 16.12.1998, 93/13/0289, zu Rechtsberatungskosten, die nicht dazu gedient haben, eine Einkunftsquelle zu erschließen oder zu erweitern, sondern nur um einen möglichst hohen (nicht einkommensteuerbaren) Veräußerungserlös zu erzielen.

¹² VwGH 7.12.1967, ZI 0491/67, VwSlgF 3.693.

¹³ VwGH 12.12.1956, ZI 2179/55, VwSlgF 1.555.

¹⁴ St Rsp zB VwGH 27.10.1980, ZI 2953/78 mwN; *Doralt*, EStG⁴ § 4 Tz 266 f.

von Einkünften aus diesem Vermögensanfall dienen, in die private Sphäre.¹⁵ Zu diesen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen gehören zB auch Aufwendungen zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen sowie damit im Zusammenhang stehende Anwaltskosten und Prozeßkosten. Dies gilt auch dann, wenn diese Leistungen aus einem Betriebsvermögen erbracht werden. Gleiches gilt auch für Streitigkeiten im Zusammenhang mit einer Schenkung. Aufwendungen, die zur Vermeidung einer nicht abzugsfähigen Ausgabe dienen und somit an deren Stelle treten, sind steuerlich ebenso zu behandeln wie die vermiedenen Ausgaben.¹⁶

So besteht einerseits die Möglichkeit Aufwendungen, die nach der Liquidation oder Veräußerung des Unternehmens anfallen, können als nachträgliche Betriebsausgaben geltend zu machen, zB Prozesskosten für ausständige Honorare.¹⁷ Wie bei allen anderen Ausgaben auch muss stets die betriebliche Veranlassung der Prozessführung und der dafür aufgewendeten Kosten im Einzelfall geprüft werden.¹⁸ Anwaltskosten im Zusammenhang mit einer Kapitalforderung stellen aber ebenso wie Aufwendungen für die Anschaffung einer Kapitalanlage keinesfalls Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar.¹⁹

Beispiel: Ein Transportunternehmer erleidet mit einem LKW einen Unfall.²⁰ Dabei wird der LKW beschädigt. Der Unternehmer wird verletzt. Die Prozesskosten für den Schadenersatz sind betriebsbedingte Aufwendungen, die Prozesskosten hinsichtlich des Schmerzensgeldes sind privatbeding.²¹ Der Schadenersatz selbst ist eine Betriebseinnahme, das Schmerzensgeld ist nicht steuerbar.

Werden vom Steuerpflichtigen die Verfahrenskosten als Betriebsausgaben geltend gemacht, so ist das Finanzamt berechtigt, zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung die Vorlage einer detaillierten Kostenrechnung zu verlangen. Wird eine solche nicht vorgelegt, allenfalls auch die Vorlage dadurch verhindert, daß der Anwalt nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird, so kann das Finanzamt den Nachweis als nicht erbracht ansehen und die Absetzung der Anwaltskosten verweigern.²²

III. Kosten des Strafverfahrens

Nach einhelliger Meinung stellen die Kosten eines Strafverfahren, insbes die Strafverteidigungskosten und Kosten der Urteilsveröffentlichung, ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar.²³ Wurde die dem Strafverfahren zu Grunde liegende Tat aber in Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit begangen, sind die Kosten des Strafverfahrens bzw der Strafverteidigung uU Betriebsausgaben oder Werbungskosten, da es sich weder um eine Strafe noch um eine strafähnliche Rechtsfolge

¹⁵ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 4, Tz 39; *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 376 f; *Blümich-Falk*, Die Einkommensteuer¹⁰, 459, 1959; *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht¹², 214 f; VwGH 10.12.1991, 91/14/0154; 29.11.1963, 1059/62; 12.12.1956, VwSlgF 1.555; vgl auch BFH BStBl 1984, 314.

¹⁶ VwGH 5.7.1955, 3493/53.

¹⁷ VwGH 11.12.1984, 84/14/0004; Prozesskosten rechtfertigen eine Rückstellung nach § 9 EStG 1988 nur für die Kosten des bereits abgelaufenen Jahres (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153), nicht für künftige Prozesskosten (3.7.1968, ZI 1067/66).

¹⁸ ZB bei Ehrenbeleidigungsprozessen (RME ÖStZ 1995, 51); bei Streitigkeiten unter Gesellschaftern (VwGH 13.11.1953, 1262/51; 10.12.1991, 91/14/0154).

¹⁹ VwGH 28.5.1997, 94/13/0032.

²⁰ Zur Sachverhaltskonstellation vgl. VwGH 5.6.1974, ZI 180/73, VwSlgF 4.709.

²¹ Vgl zur Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatsphäre auch VwGH 12.1.1960, ZI 0524/59, zu den Anwaltskosten bei Miteigentumsstreitigkeiten.

²² VwGH 28.3.1958, ZI 620/56.

²³ VwGH 6.6.1984, 83/13/0050, VwSlgF 5.904; 5.6.1985, 84/13/0257; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz 39 zu "Strafverteidigungskosten" mwN.

handelt.²⁴ Die Aufwendungen für die Strafverteidigung können vom *Freigesprochenen* grundsätzlich auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten, als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Strafverfahren im ursächlichen Zusammenhang mit einem betrieblichen Vorgang steht.²⁵ Ein betrieblicher Zusammenhang ist zu bejahen, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat ausschliesslich aus seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Strafverteidigungskosten nach den AHR oder gemäß einer gesonderten Vereinbarung abgerechnet werden.

Beruhet dagegen die dem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren zu Grunde liegende Tat auf privaten Gründen oder ist die Tat sowohl privat als auch betrieblich (beruflich) veranlasst, handelt es sich bei den Kosten für die Strafverteidigung um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung. Nach diesen Grundsätzen ist, wie folgt, zu unterscheiden:

- Bei einem **Freispruch** sind die Verteidigerkosten dann abzugsfähig, wenn die zur Last gelegte Handlung betrieblich veranlasst ist, dh ausschließlich aus der beruflichen (betrieblichen) Tätigkeit heraus erklärbar ist.²⁶
- Im Falle einer **Verurteilung** sind die Kosten des Strafverfahrens, der Urteilsveröffentlichung und die Verteidigerkosten dann abzugsfähig, wenn auch die Strafe abzugsfähig ist bzw abzugsfähig wäre.²⁷

Die ältere Rsp²⁸ forderte - rechtsstaatlich bedenklich - vom Freigesprochenen zusätzlich, dass nach den Feststellungen im Gerichtsurteil dem Angeklagten die betreffende Straftat nicht anzulasten war, maW ein "glatter" Freispruch vorlag (und nicht zB einer wegen mangelnder Strafwürdigkeit der Tat).

Nach der Judikatur²⁹ sind Geldstrafen ausnahmsweise dann abzugsfähig, wenn die Zuwiderhandlungen in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen oder die Strafe vom Verschulden unabhängig ist oder nur ein geringes Verschulden voraussetzt, zB Strafmandate wegen irrtümlichen Falschparkens im Zuge vom berufsbedingten Be- und Entladen.³⁰ Das Fiskalgericht vermutet widerleglich die rein private Veranlassung von Geldstrafen und Verteidigerkosten des Betriebsinhabers, ausgenommen wenn Bestrafungen erfolgen, die unabhängig vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen und sich etwa auf die Nichteinhaltung bestimmter polizeilicher Vorschriften gründen.³¹ Die Verwaltungspraxis ist großzügiger und lässt Strafmandate wegen Parkens in zweiter Spur unabhängig vom Verschulden zum Abzug zu.³² Dient die Geldstrafe aber zur Abschöpfung der Bereicherung,³³ dann ist sie abzugsfähig, wenn bei der Bemessung der Geldstrafe bzw der Ermittlung der Bereicherung die Einkommensteuer nicht berücksichtigt worden ist. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Verkehrsunfall auf einer beruflichen Fahrt sind nach Ansicht des VwGH³⁴ jedenfalls bei grober Fahrlässigkeit nicht der beruflichen Sphäre zuzurechnen. **Anlässlich**

²⁴ Die Betriebsausgabenqualifikation darf nicht deshalb verneint werden, weil damit der Strafzweck (teilweise) vereitelt werden würde, da § 4 EStG nicht der Charakter einer Strafnorm beigemessen werden kann (VwGH 16.9.1992, 90/13/0063, AnwBl 1993/4393).

²⁵ Ebenso unbeachtlich ist, ob Versuch oder Vollendung vorliegt (VwGH 16.9.1992, 90/13/0063).

²⁶ VwGH 5.6.1985, 84/13/0257, AnwBl 1986/5; 16.9.1992, 90/13/0063; 6.6.1984, 83/13/0050, VwSlgF 5.904.

²⁷ St Rsp VwGH 21.5.1980, ZI 2848/79, VwSlgF 5.489 (Nebenkosten der nichtabzugsfähigen Strafe); vgl auch Rz 229 LStR zur Absetzbarkeit als Werbungskosten.

²⁸ VwGH 29.9.1970, ZI 27/69, VwSlgF 5.904.

²⁹ Vgl die ausgezeichnete Übersicht bei *Doralt*, EStG⁴ § 4 Tz 258 ff.

³⁰ VwGH 3.7.1990, ZI 90/14/0069; zustimmend auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 16, Tz 102.

³¹ VwGH 3.6.1986, 86/14/0061; 3.7.1990, 90/14/0069; 16.9.1992, 90/13/0063, mwH.

³² Vgl RdW 1988, 460.

³³ Vgl § 20a StGB.

³⁴ 26.06.1974, ZI 1505/73.

weisungsgebundener Tätigkeit entstandene Geldstrafen müssen vom Dienstgeber nicht ersetzt werden. Ein nachträglicher Ersatz ist zivilrechtlich wirksam und kann nicht zurückgefordert werden. Der Arbeitgeber kann die so geleisteten Ersatzbeträge mangels Zahlungspflicht als betrieblich veranlasste Aufwendungen absetzen. Für den Dienstnehmer handelt es sich um zu versteuernden Arbeitslohn.³⁵

Die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten als aussergewöhnliche Belastung scheidet nach der Judikatur auch dann aus, wenn die Eltern die Kosten für ihr straffällig gewordenes Kind übernehmen, weil es sich nicht um eine sittliche Verpflichtung iSd § 34 EStG handelt. Eine derartige Hilfeleistung ist zwar vom moralischen Standpunkt achtenswert, aber nach dem "Rechtsgefühl der Gemeinschaft" weder verpflichtend noch zwangsläufig.³⁶

Im **finanzgerichtlichen bzw finanzbehördlichen Strafverfahren** werden häufig mehrere Straftaten verfolgt, die zum Teil beruflich, zum Teil nicht beruflich veranlasst sind. Der Rechtsanwalt muss daher bei der Abfassung einer Honorarvereinbarung bzw der Honorarnote für eine nachvollziehbare Zuordnung der Strafverteidigungskosten zu den einzelnen Vorwürfen Sorge tragen. Es bedarf der Aufführung der einzelnen Sachverhaltskomplexe und Straftatbestände, der Aufsplittung der Gesamtsumme und der Zuordnung zu den einzelnen Sachverhalten und Straftatbeständen, um das Risiko auszuschließen, dass der Betriebsausgabenabzug verloren geht. Andernfalls besteht das Risiko, dass die Kosten insgesamt nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, selbst wenn unstreitig ein Teil der Kosten ausschließlich auf die berufliche Tätigkeit zurückzuführen war.³⁷

IV. Zusammenfassung

Der mit Verfahrenskosten iwS belastete Steuerpflichtige kann diese grundsätzlich einkommensmindernd als Betriebsausgaben, Werbungskosten bzw. aussergewöhnliche Belastung geltend machen. Rückstellungen für die Kosten laufender Prozesse sind möglich. Praktisch bedeutsam ist die ertragsteuerliche Behandlung von Strafverteidigungskosten. Die Kosten des Verurteilten sind dann abzugsfähig, wenn auch die Strafe abzugsfähig ist bzw. wäre. Bei einem Freispruch kommt es allein auf die betriebliche Veranlassung an, da es sich idR um unabsetzbare Kosten der privaten Lebensführung handelt.

³⁵ VwGH 25.02.1997, ZI 96/14/0022; eingehend *Thiele*, Kalkulierte Strafen bei der Berufsausübung - Zivil- und steuerrechtliche Beurteilung, RdW 1998, 639.

³⁶ So deutlich VwGH 12.6.1991, 89/13/0077.

³⁷ Vgl auch BFH 20.9.1989, X R 43/86, BStBl II 1990, 20, wonach Aufwendungen für die Verteidigung in einem Steuerstrafverfahren nicht als Steuerberatungskosten zu qualifizieren sind.