

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.10.2007, VI R 42/04

Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Strafverteidigung

Leitsätze

1. Strafverteidigungskosten sind Erwerbsaufwendungen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst war.
2. Auf einer Honorarvereinbarung beruhende Strafverteidigungskosten führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung, soweit sie nach einem Freispruch des Steuerpflichtigen nicht der Staatskasse zur Last fallen.

Tatbestand

- 1 A. Der Tatbestand ist aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht zur Veröffentlichung geeignet.

Entscheidungsgründe

- 2 B. Die Revision ist nur teilweise begründet. Das FG hat zu Recht den steuerlichen Abzug der Aufwendungen für die Verteidigung in dem Strafverfahren vor dem LG versagt (B.I.). Hinsichtlich der nur das Streitjahr 1997 betreffenden Aufwendungen für die Strafverteidigung vor dem AG in Höhe von ... DM hat das FG zu Unrecht deren Veranlassung durch die berufliche Tätigkeit des Klägers verneint (B.II.).
- 3 I. Kosten der Strafverteidigung vor dem LG
- 4 1. Das FG hat es zu Recht abgelehnt, die streitigen Aufwendungen des Klägers für die Strafverteidigung vor dem LG als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.
- 5 a) In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist anerkannt, dass Strafverteidigungskosten nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst gewesen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Februar 1982 VI R 31/78, BFHE 135, 449, BStBl II 1982, 467; BFH-Beschluss vom 30. Juni 2004 VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639). Dies ist der Fall, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1994 VIII R 34/93, BFHE 176, 564, BStBl II 1995, 457, m.w.N.). Die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat muss ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein (BFH-Urteil vom 12. Juni 2002 XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441, m.w.N.).
- 6 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es ist dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass die vorgeworfene Tat nicht im Rahmen der Berufsausübung des Klägers als Geschäftsführer der X begangen wurde, sondern auf ein privat veranlasstes Verhalten, nämlich den Erwerb von Privatvermögen in der Gestalt eines Geschäftsanteils an der X, zurückzuführen ist. Diese Gesamtwürdigung, die revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar ist (vgl. z.B.

BFH-Urteil vom 26. Juli 2007 VI R 64/06, BFH/NV 2007, 1993; BFH-Beschluss vom 10. November 2005 VI B 75/05, BFH/NV 2006, 530; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 30, jeweils m.w.N.), ist möglich; sie lässt keinen Rechtsfehler erkennen.

- 7 Insbesondere hat es das FG --anders als die Kläger meinen-- zutreffend nicht als entscheidend angesehen, ob der Kläger anlässlich des Erwerbs eines Gesellschaftsanteils an der X im Rahmen seiner Tätigkeit für diese Gesellschaft erworbenes betriebsinternes Wissen und geknüpfte Kontakte zu Geschäftspartnern genutzt hat. Ein ausreichender beruflicher Zusammenhang wird nicht bereits dadurch begründet, dass die Berufsausübung nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass die Ausgabe entfiere (BFH-Urteil vom 18. September 1987 VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353). Deshalb ist nicht entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger deshalb in Verdacht geraten ist, weil allein Arbeitnehmer in der Lage waren, die ihnen vorgeworfene Straftat zu begehen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1639). Dass die dem Kläger vor dem LG vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1441), hat das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verneint.
- 8 c) Im Rahmen einer möglichen und damit der revisionsgerichtlichen Prüfung nicht zugänglichen tatrichterlichen Würdigung liegt es auch, wenn das FG eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen für die Strafverteidigung vor dem LG mit der Begründung verneint hat, diese hätten nicht der Abwehr einer möglichen Kündigung von Seiten der X dienen können. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des FG war allen Anteilseignern und Geschäftsführern der X der Strafvorwurf in unterschiedlicher Beteiligungsform zur Last gelegt worden. Zudem war der Kläger selbst nicht von einer unveränderten Fortführung des Betriebs ausgegangen.
- 9 2. Das FG hat --im Einklang mit der Auffassung der Kläger-- zutreffend auch keinen Zusammenhang der streitigen Aufwendungen für die Strafverteidigung vor dem LG mit den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen angenommen. Der dem Kläger gemachte Vorwurf betraf den Erwerb eines Geschäftsanteils an der X zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis. Damit bezogen sich die entsprechenden Anwaltskosten auf den Erwerb des Vermögensstammes, also einen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erheblichen Vorgang in der Vermögenssphäre (vgl. dazu z.B. von Beckerath in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 9 Rz 42 und § 20 Rz 480; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 9 Rz B 91 und B 701 f.).
- 10 3. Das FG hat es im Ergebnis auch zu Recht abgelehnt, die Kosten der Strafverteidigung vor dem LG als außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG anzuerkennen.
- 11 a) Soweit der Angeschuldigte freigesprochen wird, fallen gemäß § 467 Abs. 1 der Strafprozessordnung (StPO) die Auslagen der Staatskasse und die notwendigen Auslagen des Angeschuldigten der Staatskasse zur Last. Nur in Ausnahmefällen werden die notwendigen Auslagen des Angeschuldigten der Staatskasse nicht auferlegt, insbesondere wenn dieser die Erhebung der öffentlichen Klage durch sein Verhalten selbst veranlasst hat (vgl. § 467 Abs. 2 und 3 StPO). Gemäß § 464a Abs. 2 Nr. 2 StPO gehören zu den notwendigen Auslagen eines Beteiligten auch die Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts, soweit sie nach § 91 Abs. 2 der Zivilprozessordnung zu erstatten sind; dazu zählen u.a. die gesetzlichen Gebühren und Auslagen des Rechtsanwalts der obsiegenden Partei. Soweit dem Kläger

aufgrund dieser Vorschriften ein Anspruch auf Erstattung der streitigen Kosten der Strafverteidigung vor dem LG zusteht, scheidet schon mangels Belastung des Klägers ein Abzug nach § 33 EStG aus.

- 12 b) Soweit nach den genannten Vorschriften kein Anspruch gegen die Staatskasse besteht, sind Anwaltskosten für die Strafverteidigung einem Steuerpflichtigen nur zwangsläufig erwachsen (§ 33 Abs. 1 EStG), wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit diese Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Nicht zwangsläufig sind Aufwendungen indes nicht nur in den Fällen des in § 467 Abs. 2 und 3 StPO zum Vorwurf gemachten schuldhaften Verhaltens des Angeschuldigten. Auch wenn der Steuerpflichtige --wie hier-- mit seinem Verteidiger ein Honorar vereinbart hat, das über den durch die Staatskasse erstattungsfähigen Kosten liegt, ist ein Abzug dieser Mehraufwendungen mangels Zwangsläufigkeit nicht möglich (vgl. auch Blümich/Heger, § 33 EStG Rz 236; Schmidt/Loschelder, EStG, 26. Aufl., § 33 Rz 35 Stichwort Prozesskosten). Es ist schon zweifelhaft, ob sich ein angeschuldigter Steuerpflichtiger der Honorarvereinbarung mit einem Strafverteidiger insbesondere aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Die in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG genannten Gründe der Zwangsläufigkeit müssen von außen, d.h. vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig, derart auf seine Entschließung einwirken, dass er ihnen nicht auszuweichen vermag (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 1995 III R 177/94, BFHE 179, 383, BStBl II 1996, 197, m.w.N.). Die Vereinbarung eines über den Gebührensätzen der BRAGO liegenden Anwaltshonorars beruht jedoch regelmäßig auf dem freien Willen des Steuerpflichtigen und ist nicht unabdingbare Voraussetzung für eine effiziente und qualifizierte Strafverteidigung. Deshalb rechtfertigt auch der Umstand, dass der Steuerpflichtige kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtung in den (Straf-)Prozess hineingezogen wird (vgl. Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz C 56), allein nicht die Annahme der Zwangsläufigkeit sämtlicher Aufwendungen aufgrund einer Honorarvereinbarung. Dies kann jedoch offen bleiben. Zur Strafverteidigung notwendig und angemessen sind nämlich nur Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts, soweit sie nach den Vorschriften des Kostenrechts zu erstatten sind. Das gegenwärtige Kostenrecht lässt keinen Bedarf erkennen, über die nach einem Freispruch von der Staatskasse zu tragenden Anwaltskosten hinaus weitere Kosten dieser Art im Wege ihrer steuerlichen Abzugsfähigkeit nach § 33 EStG zu berücksichtigen. Insoweit ergibt sich nunmehr steuerrechtlich keine andere Wertung des Begriffs der "Notwendigkeit" als nach den kostenrechtlichen Bestimmungen.

13

- c) Dem steht nicht entgegen, dass der erkennende Senat in seiner früheren Rechtsprechung (vgl. Urteile vom 15. November 1957 VI 279/56 U, BFHE 66, 267, BStBl III 1958, 105; vom 8. April 1964 VI 165/62 S, BFHE 79, 274, BStBl III 1964, 331) Rechtsanwaltskosten des in einem gegen ihn eingeleiteten Strafverfahren freigesprochenen Steuerpflichtigen grundsätzlich als zwangsläufige außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG anerkannt hat. Jene Rechtsprechung bezog sich auf § 467 StPO a.F., nach dem einem freigesprochenen Angeschuldigten die erwachsenen notwendigen Auslagen von der Staatskasse ersetzt wurden, wenn das Verfahren seine Unschuld ergeben oder das Gericht festgestellt hatte, dass gegen ihn ein begründeter Verdacht nicht vorlag. In allen übrigen Fällen des Freispruchs stand es im Ermessen des Gerichts, ob es die Auslagen des Freigesprochenen der Staatskasse auferlegen wollte oder nicht. Welche Auslagen als "notwendig" für eine Erstattung durch die Staatskasse in Betracht kamen, war gleichfalls weitgehend dem Gericht überlassen. Deshalb war in

jenen Fällen eine Prüfung geboten, ob die Aufwendungen für die Strafverteidigung als "zwangsläufig" i.S. des § 33 EStG anzusehen seien (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 66, 267, BStBl III 1958, 105). In der gegenwärtigen kostenrechtlichen Lage ist eine vergleichbare Prüfung jedoch nicht mehr erforderlich; insoweit wird auch in der Literatur die frühere Rechtsprechung des erkennenden Senats als überholt angesehen (vgl. Blümich/Heger, § 33 EStG Rz 237; Mellinhoff in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 33 Rz 100 Stichwort Prozesskosten).

- 14 d) Nach alledem erweist sich als unschädlich, dass das FG allein unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 23. Mai 1990 III R 145/85 (BFHE 161, 73, BStBl II 1990, 895) die Zwangsläufigkeit der streitbefangenen Aufwendungen für die Verteidigung des Klägers vor dem LG verneint hat. In jener BFH-Entscheidung ist u.a. ausgeführt, dass Aufwendungen der Eltern für die Strafverteidigung ihres später verurteilten volljährigen Kindes nur innerhalb der durch die --in jenem Streitfall noch einschlägige-- BRAGO festgelegten Rahmensätze als angemessen anzusehen seien. Das FG hat indes keine Feststellungen getroffen, in welcher Höhe die streitigen Anwaltskosten noch in dem genannten gebührenrechtlichen Rahmen gelegen haben. Dies war jedoch im Streitfall auch nicht erforderlich. Anders als in der vom FG zur Begründung herangezogenen BFH-Entscheidung geht es im Streitfall nicht um die Kosten der Strafverteidigung (eines Dritten), die infolge einer Verurteilung nicht von der Staatskasse übernommen werden und bei denen ein den Maßstab der Notwendigkeit und Angemessenheit i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG bildendes kostenrechtliches Korrektiv wie bei den von der Staatskasse nach § 467 StPO zu tragenden notwendigen Auslagen fehlt.
- 15 II. Kosten der Strafverteidigung vor dem AG
- 16 Zu Unrecht hat es das FG jedoch abgelehnt, die das Streitjahr 1997 betreffenden Aufwendungen des Klägers für die Strafverteidigung vor dem AG als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.
- 17 1. Zwar hat das FG in Anlehnung an die oben (B.I.1.a) dargestellten Grundsätze darauf abgestellt, ob der Kläger die ihm vor dem AG zum Vorwurf gemachten Taten in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer begangen hat. Jedoch hat es das Vorliegen von Werbungskosten mit der Begründung verneint, es gehöre nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Geschäftsführers, zugunsten seines Arbeitgebers strafbare Handlungen zu begehen. Ein solcher Rechtssatz ist der Rechtsprechung des BFH nicht zu entnehmen. Vielmehr können auch strafbare Handlungen, die im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen, Erwerbsaufwendungen begründen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2003 VI R 35/96, BFHE 205, 56, BStBl II 2004, 641, m.w.N.). Dieses Ergebnis folgt nicht nur aus dem objektiven Nettoprinzip, sondern ergibt sich auch aus § 40 der Abgabenordnung (BFH-Urteil in BFHE 205, 56, BStBl II 2004, 641). Danach ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Die Annahme von Erwerbsaufwendungen setzt allerdings auch in diesen Fällen voraus, dass die --die Aufwendungen auslösenden-- schuldhaften Handlungen noch im Rahmen der betrieblichen oder beruflichen Aufgabenerfüllung liegen und nicht auf privaten, den betrieblichen oder beruflichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen. So greifen nach der Rechtsprechung private Gründe dann durch, wenn die strafbaren Handlungen mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nur insoweit im Zusammenhang stehen, als diese eine Gelegenheit zu einer Straftat verschafft (vgl. BFH-Urteil vom 19. März

1987 IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577; BFH-Urteil in BFHE 205, 56, BStBl II 2004, 641). Eine erwerbsbezogene Veranlassung wird auch aufgehoben, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber bewusst schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. Mai 1985 VI R 103/82, BFH/NV 1986, 392, und in BFH/NV 1988, 353; BFH-Urteil in BFHE 205, 56, BStBl II 2004, 641).

- 18 2. Nach diesen Grundsätzen kann die Vorentscheidung --soweit die Aufwendungen des Klägers für die Strafverteidigung vor dem AG in Rede stehen-- keinen Bestand haben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der insoweit ausreichenden Feststellungen des FG über die Begründetheit der Klage selbst entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004 IX R 60/03, BFH/NV 2005, 327, m.w.N.).
- 19 a) Bei den Kosten der Strafverteidigung vor dem AG handelt es sich dem Grunde nach um Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG stellten leitende Mitarbeiter der Y auf Veranlassung des Klägers sachlich unrichtige Bescheinigungen über die vollständige Erfüllung der Ansprüche dieser Gesellschaft aus Gegengeschäftsvereinbarungen aus. Die vermeintliche Ablösung der Verpflichtungen stellte die Z den Handelspartnern in Rechnung und vereinnahmte die entsprechenden Beträge, obwohl diese als Entgelt für den Verzicht auf die Durchsetzung der Gegengeschäftsvereinbarungen der Y zugestanden hätten. Dabei erzielte die Z ihre Umsätze in den Jahren ... überwiegend durch die Vereinnahmung von Provisionen für die Ablösung sog. Verpflichtungen aus Gegengeschäftsvereinbarungen. Diese Feststellungen hat das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze (vgl. z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 30 und 54, m.w.N.) dahin gewürdigt, dass die nach den Feststellungen des AG vom Kläger begangene Anstiftung zur Untreue zu Lasten der Y insoweit durch dessen Geschäftsführertätigkeit für die Z verursacht gewesen sei, als letztgenannte Gesellschaft Begünstigte der Untreue gewesen war. Unter Außerachtlassung der --nach den unter B.II.1. genannten Maßstäben-- fehlerhaften Rechtsausführungen des FG lauten Inhalt und Ergebnis der vom FG getroffenen Feststellungen, dass der Kläger die ihm vor dem AG zur Last gelegte Tat in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer der durch die Tat allein begünstigten Z begangen hat. Auf die Strafbarkeit dieser Tätigkeit kam es für den Werbungskostenabzug entgegen der Rechtsauffassung des FG nicht entscheidungserheblich an.
- 20 b) Auch hinsichtlich der Höhe der insoweit anzuerkennenden Werbungskosten ist die Sache spruchreif. Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger im Streitjahr 1997 einen Betrag in Höhe von ... DM für die Verteidigung in dem später vor dem AG anhängigen Strafverfahren bezahlt. Da Verteidigungskosten --was ihren Abzug als Werbungskosten betrifft-- bei einem Strafverfahren nicht zwangsläufig entstanden sein müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 135, 449, BStBl II 1982, 467), sind die aufgrund einer Honorarvereinbarung geleisteten Aufwendungen beim Werbungskostenabzug anders als bei den außergewöhnlichen Belastungen der Höhe nach nicht zu begrenzen.