Urteil vom 16. April 2013, IX R 5/12

Strafverteidigungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 33, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 4

vorgehend FG Hamburg, 13. Dezember 2011, Az: 2 K 6/11

Leitsätze

Die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen Kosten seiner Strafverteidigung sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

Tatbestand

I.

1 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren 2007 und 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Beschäftigungsverhältnis bei einer GmbH und in geringerem Umfang aus Kapitalvermögen. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. In 2008 erzielte der Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Kapitalvermögen, die Klägerin hingegen aus Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit. Mit den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger Rechtsanwaltskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend, und zwar für 2007 in Höhe von 49.033 € und für 2008 in Höhe von 157.735 €. Zum Nachweis hierfür reichten sie die Rechnung eines Rechtsanwalts vom 24. Februar 2009 über "Honorar für Verteidigung im Jahr 2007" in Höhe von 40.000,01 € ein. Die Rechnung enthielt den Hinweis "Abgerechnet wurde nach §§ 2, 14 RVG" und "bereits bezahlt". Zur Einkommensteuererklärung 2008 reichten sie eine Aufstellung über Zahlungen an den Rechtsanwalt in 2008 über insgesamt 69.747,70 € und an eine weitere Rechtsanwältin in 2008 über insgesamt 87.995 € ein.

2 Der Kläger ist rechtskräftig wegen Beihilfe zur Untreue in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt worden.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für 2007 auf 56.522 € und die Einkommensteuer 2008 auf 60.167 € fest. Die geltend gemachten Kosten für die Strafverteidigung des Klägers wurden nicht berücksichtigt.

4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 925 veröffentlichten Urteil, die streitigen Strafverteidigungskosten seien nicht beruflich oder sonst durch die Einkünfteerzielung veranlasst. Sie seien auch nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

5 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1, § 33 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) rügen. Insbesondere gelte auch für den Strafprozess, dass --bedingt durch das Gewaltmonopol des Staates-- Ansprüche nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren seien. Schon die Abweichung des geurteilten Strafmaßes von dem seitens der Staatsanwaltschaft geforderten Strafmaß zeige, dass die Rechtsverteidigung nicht mutwillig erfolgt sei und eine Aussicht auf Erfolg gehabt habe. Im Übrigen sei ex ante eine Prognose über das Ausgehen des Verfahrens schwierig.

6 Es gehe nicht um die vorsätzlichen Handlungen, die zu dem Prozess geführt hätten, sondern um die Kosten der Rechtsfindung (hier die Rechtsanwaltskosten), die zwangsläufig seien, um sein Recht in dem gerichtlichen

Verfahren zu bekommen. Im Übrigen hätten nur mit den zu Unrecht erlangten Darlehen die jeweiligen Projekte realisiert werden können, und nur durch die realisierten Projekte ließen sich die Beteiligungen mit Gewinn veräußern. Ohne die Darlehen wäre ein Verkauf der Beteiligungen nicht denkbar gewesen.

7 Durch den Umstand, dass die Darlehensaufnahme auf strafbare Weise erfolgt sei, weil andere Banken keine Darlehen oder nur Darlehen zu höheren Zinsen gegeben hätten, könne diese nicht zu einer privaten Handlung werden. Des Weiteren sei die im Privatvermögen gehaltene Beteiligung gerade nach der mehrfachen Verschärfung des § 17 EStG eine steuerverhaftete Beteiligung und eben nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 dahin zu ändern, dass in 2007 Strafverteidigungskosten in Höhe von 49.033 € und 2008 in Höhe von 157.735 € als Werbungskosten, hilfsweise als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zugelassen werden.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Zutreffend hat das FG die Strafverteidigungskosten des Klägers weder als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 EStG) noch als außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG) zum Abzug zugelassen.

11 1. Bei den streitigen Strafverteidigungskosten handelt es sich weder um Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) noch um Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG).

12 a) Strafverteidigungskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst gewesen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 2007 VI R 42/04, BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223, m.w.N.). 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.). Mithin kommt ein Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug nur bei einer eindeutig der steuerbaren beruflichen Sphäre zuzuordnenden Tat in Betracht.

13 b) Die streitbefangenen Strafverteidigungskosten weisen keinen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zu einer steuerbaren Tätigkeit des Klägers auf, der einen Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten rechtfertigen könnte.

14 Schon die Verwendung der strafbar erlangten Mittel für steuerbare Zwecke ist nicht hinreichend festgestellt. Vielmehr steht, was den Tatkomplex Hotelerwerb betrifft, fest, dass die erhaltenen Darlehensmittel in Höhe von 6,4 Mio. € --auch abgesehen von der Zahlung von 1,1 Mio. € an Vorstand und Aufsichtsrat der Bank-- lediglich "vornehmlich", also gerade nicht ausschließlich, zum (mittelbaren) Erwerb des Hotels sowie zu dessen Renovierung verwendet wurden. Zur Verwendung des restlichen Geldes ist nichts festgestellt. Weiter hatte der Kläger von einem Freund für die Tat eine Provision in Höhe von 500.000 € erhalten; das FG hat aber nicht festgestellt, wie dieses Geld verwendet wurde und welche Einkünfte dadurch erzielt werden sollten. Schließlich hat das FG festgestellt, dass der Kläger 1,5 Mio. € des rechtswidrig erhaltenen Darlehens zu persönlichen Zwecken verwendet hatte.

15 Kein Veranlassungszusammenhang erwächst im Übrigen aus der Verwendung der strafbar erhaltenen Mittel zur Förderung der steuerbaren Tätigkeit des Klägers. Was der Kläger durch seine Straftat für einen Beteiligungserwerb erlangte, betrifft die private Vermögenssphäre. Selbst wenn er ein Darlehen steuerrechtlich erheblich genutzt hätte und z.B. Zinsen abziehbar wären, könnte er die Strafverteidigungskosten nicht abziehen. Denn sie stehen mit der Straftat im Zusammenhang – und die Straftat (im Streitfall Untreue) wirkte allein auf das Vermögen des Klägers ein, indem sie es ihm ermöglichte, ein Darlehen überhaupt erlangen zu können. Diese (Vermögens-)Sphäre ist indes

steuerrechtlich unerheblich. Bei den Strafverteidigungskosten handelt es sich ferner nicht um Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG.

16 2. Die streitigen Strafverteidigungskosten sind auch nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

17 a) Nach § 33 Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

18 b) Nach diesen Grundsätzen sind die streitbefangenen Strafverteidigungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

19 aa) Strafprozesskosten eines verurteilten Steuerpflichtigen werden nach allgemeiner Meinung nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt (stellvertretend Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33 EStG Anh. 1 ABC der ag Belastungen Prozesskosten I. Strafprozesskosten, m.w.N.; Stöcker in Lademann, EStG, § 33 Rz 522; Fuhrmann in Korn, § 33 EStG Rz 58; Görke in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 33 Rz 100 ff.; Blümich/ Heger, § 33 EStG Rz 235; Schmidt/ Loschelder, EStG, 32. Aufl., § 33 Rz 35, Prozesskosten (3); vgl. auch Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 33 EStG Rz 339).

20 bb) Die Strafverteidigungskosten sind auch nicht unabhängig von Gegenstand und Ausgang des Prozesses aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Aus dem Urteil des BFH vom 12. Mai 2011 VI R 42/10 (BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015) folgt nicht, dass sämtliche Kosten von Verfahren, bei denen ein Gericht zu beteiligen ist, als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren wären. Die Unausweichlichkeit von Prozesskosten folgert der VI. Senat daraus, dass der Steuerpflichtige, um sein Recht durchzusetzen, im Verfassungsstaat des Grundgesetzes den Rechtsweg beschreiten muss (BFH-Urteil in BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015 Rz 14). Es kann dahinstehen, inwieweit dem generell zu folgen wäre. Die neue Rechtsprechung des VI. Senats zum Zivilprozess ist schon deshalb nicht auf den Strafprozess übertragbar, weil eine ex ante Prognose im Strafverfahren wegen der für den Strafprozess zentralen Unschuldsvermutung ausscheidet.

21 Im Streitfall fehlt es im Übrigen bereits an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen. Die Strafverteidigungskosten hat der Kläger gerade wegen seiner rechtskräftigen Verurteilung zu tragen (§ 465 der Strafprozessordnung). Im Strafprozess entstehen Kosten nur dem sanktionierten Straftäter und demjenigen, der für seine erfolgreiche Verteidigung mehr ausgegeben hat, als er vom Staat erstattet bekommt. Mit dieser steht in einer rechtsstaatlichen Anforderungen genügenden Weise fest, dass der Kläger die entsprechenden Straftaten begangen hat. Diese Straftat ist natürlich nicht unausweichlich. Der Täter durfte sie nicht begehen. Schon damit wären auch die Kosten, die ihm durch eine Einflussnahme auf seine Verurteilung entstanden, nicht unausweichlich (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223, unter B.I.3.b; FG Rheinland-Pfalz vom 15. April 2010 4 K 2699/06, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 209; FG Münster vom 5. Dezember 2012 11 K 4517/10 E, EFG 2013, 425; Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz C 56; Görke in Frotscher, a.a.O., § 33 Rz 101; Blümich/Heger, a.a.O.).

22 Der Begründungsansatz des VI. Senats zu den Zivilprozesskosten, der Steuerpflichtige könne den Prozesskosten wegen des staatlichen Gewaltmonopols, dessen er sich bedienen müsse, nicht ausweichen, trägt im Strafverfahren auch deshalb nicht, weil es gerade nicht um Situationen geht, in denen der Steuerpflichtige keine andere Wahl hat, als zur Durchsetzung seiner Rechte auf die Gerichte zurückzugreifen, sondern um den umgekehrten Fall: der Beschuldigte, der wissentlich und vorwerfbar gegen die strafbewehrten Regeln des Gemeinwesens verstößt, hat den daraus resultierenden staatlichen Eingriff zu dulden (Heine, Steuerrecht kurzgefasst 2012, 27, 29). Soweit seine Rechtsunterworfenheit neben der verhängten Strafe auch zu Kosten führt, hat der Verurteilte diese durch sein Verhalten selbst verursacht und sie deshalb ebenso zu tragen wie er den von ihm verursachten Schaden gegenüber seinem Opfer wiedergutzumachen hat (Heine, a.a.O.). Es ist nicht Zweck des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen, dem Steuerpflichtigen die Kostenlast zu erleichtern, wenn sich ein übernommenes Risiko realisiert (BFH-Urteil vom 18. März 2004 III R 24/03, BFHE 206, 16, BStBl II 2004, 726; vom 27. August 2008 III R 50/06, BFH/NV 2009, 553, B.II.1.a).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de