

Beschluss vom 13. December 2016, VIII R 43/14

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten als Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung - Keine nebenberufliche Tätigkeit bei unmittelbarem Zusammenhang zur Haupttätigkeit

ECLI:DE:BFH:2016:B.131216.VIIIR43.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 33 Abs 1 S 2, EStG § 3 Nr 26, EStG VZ 2009

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 11. February 2014, Az: 3 K 926/13

Leitsätze

1. NV: Strafverteidigungskosten sind nicht beruflich veranlasst, wenn die berufliche Tätigkeit dem Steuerpflichtigen nur die Gelegenheit zur Begehung der Straftat verschafft .
2. NV: Aufwendungen für Strafverteidigungskosten, die der Steuerpflichtige gemäß § 467 Abs. 5 StPO zu tragen hat, weil er der Einstellung eines Verfahrens gemäß § 153a StPO zustimmt, entstehen nicht zwangsläufig .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 12. Februar 2014 3 K 926/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2009) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Dozent und stellvertretender Direktor einer Schule (Körperschaft des öffentlichen Rechts). Die Klägerin war dort ebenfalls hauptberuflich als Dozentin tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Beide Kläger erstellten aufgrund einer gesonderten Vereinbarung mit der Schule Lehrbriefe, die den Lehrgangsteilnehmern der Schule neben dem Unterricht und anderen Lernmitteln zur Vertiefung und Prüfungsvorbereitung unentgeltlich von dieser zur Verfügung gestellt wurden. Die Lehrbriefe wurden auch im Unterricht eingesetzt. Etwa 10 % der Lehrbriefe wurden an externe Personen verkauft. Den Lehrbriefen lag ein pädagogisches Gesamtkonzept zugrunde, das in der Stoffaufbereitung und Darstellung auf die besonderen Verhältnisse der Lehrgangsteilnehmer zugeschnitten war. Abhängig von der Seitenzahl des jeweiligen Lehrbriefs bezahlte die Schule den Klägern Honorare für deren Erstellung.
- 3 Der Kläger war als Beamter an der Schule tätig. Seit ... hatte er dort das Amt des stellvertretenden Direktors inne und war als solcher Abwesenheitsvertreter des Direktors mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten.
- 4 Ihm wurde laut Anklageschrift der Staatsanwaltschaft ... vorgeworfen, durch zwei Handlungen in den Jahren 2006 und 2009 jeweils eine Untreue und im Jahr 2007 eine Urkundenfälschung begangen zu haben. Der Kläger habe im Jahr 2006 durch Schreiben an den Leiter des Zentralen Fahrdienstes die Bestellung eines PKW für die Schule ausgelöst, welchen der Kläger entgegengenommen, auf die Schule an- und danach auf sich umgemeldet habe. Er habe den Kaufpreis aus privaten Mitteln auf das Konto des Autohauses gezahlt. Ihm sei es bei dieser Vorgehensweise darum gegangen, eine erhebliche Reduzierung des Kaufpreises durch Gewährung eines sog. "Behördenrabattes" zu erreichen. Weiterer Gegenstand der Anklageschrift war der Vorwurf, der Kläger habe im Jahr

2009 durch ein Schreiben an den Leiter des Zentralen Fahrdienstes die Bestellung noch eines anderen PKW für die Schule auslösen und diesen nach Inanspruchnahme eines "Behördenrabattes" aus eigenen Mitteln bezahlen und privat nutzen wollen. Schließlich warf die Staatsanwaltschaft dem Kläger eine Urkundenfälschung durch eine im Jahr 2007 begangene Handlung vor.

- 5 Das Amtsgericht (AG) ließ die Anklage der Staatsanwaltschaft mit Beschluss vom ... nur insoweit zur Hauptverhandlung zu, als dem Kläger eine Urkundenfälschung nach § 267 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 4 des Strafgesetzbuchs zur Last gelegt wurde. Hinsichtlich der Fahrzeugbestellungen habe es für die Annahme einer Untreue jeweils an einem (Gefährdungs-)Schaden der Schule gefehlt. In dem Beschluss legte das AG der Staatskasse die Verfahrenskosten und die notwendigen Auslagen des Klägers auf, soweit die Anklage nicht zugelassen worden war.
- 6 Die Kläger erklärten in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr für die von der Schule für die Lehrbriefe gezahlten Beträge Einnahmen aus selbständiger Arbeit. Die Klägerin machte im Rahmen der Einkünfteermittlung geltend, die erzielten Honorare seien gemäß § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) in Höhe von 2.100 € steuerbefreit. Der Kläger machte bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für Strafverteidigungskosten geltend.
- 7 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 24. März 2011 nicht. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die anschließend erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1662 genannten Gründen mit Urteil vom 12. Februar 2014 3 K 926/13 als unbegründet ab.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 24. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Oktober 2013 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer 2009 unter Berücksichtigung des Übungsleiterfreibetrages nach § 3 Nr. 26 EStG im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Klägerin sowie unter Berücksichtigung zusätzlich beantragter Werbungskosten in Gestalt der Gebühren, Auslagen und Fahrtkosten für das Strafverfahren im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 1. Die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 26 EStG für die Einnahmen der Klägerin aus der Erstellung der Lehrbriefe ist bereits deshalb zu versagen, weil es sich nicht um eine nebenberufliche Tätigkeit der Klägerin im Sinne der Regelung gehandelt hat.
- 13 Eine weitere Beschäftigung für denselben Arbeitgeber wird als Teil einer nichtselbständigen Haupttätigkeit angesehen, wenn zwischen beiden Tätigkeiten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher Zusammenhang mit einem bestehenden Dienstverhältnis ist (nur) anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind, der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis --faktisch oder rechtlich-- obliegende Nebenpflicht erfüllt oder auch in der zusätzlichen Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Dienstherrn unterliegt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 1987 IV R 189/85, BFHE 149, 45, BStBl II 1987, 783; vom 30. März 1990 VI R 188/87, BFHE 160, 486, BStBl II 1990, 854). Die Kläger haben laut Rz 25 der Vorentscheidung in EFG 2014, 1662 selbst vorgetragen, das Erstellen der Lehrbriefe sei keine freiwillige Leistung, sondern verpflichtend gewesen.
- 14 Das FG hat sich zudem zutreffend darauf gestützt, dass ein hinreichend individualisierter Kontakt zwischen der Klägerin und sämtlichen Lesern der Lehrbriefe nicht feststellbar war, sodass die Annahme einer vergleichbaren Tätigkeit (s. zu den Voraussetzungen BFH-Urteil vom 17. Oktober 1991 IV R 106/90, BFHE 166, 72, BStBl II 1992, 176) zu den in § 3 Nr. 26 EStG genannten übrigen Tätigkeiten auch insoweit nicht in Betracht kam.

- 15** 2. Auch den Abzug der Strafverteidigungskosten als Werbungskosten des Klägers hat das FG zutreffend verneint.
- 16** a) Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH (s. z.B. BFH-Urteile vom 17. August 2011 VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040; vom 18. Oktober 2007 VI R 42/04, BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223; BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2016 VI R 27/15, Der Betrieb 2016, 3014) müssen für die Begründung eines Veranlassungszusammenhangs der Strafverteidigungskosten mit den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit die vorgeworfenen Handlungen in Ausübung der beruflichen Tätigkeit (und nicht nur bei Gelegenheit) begangen werden. Auch eine "in Ausübung der beruflichen Tätigkeit" begangene Tat kann keinen Veranlassungszusammenhang der Strafverteidigungskosten mit den Einkünften begründen, wenn die Handlungen nicht im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen oder ein beruflicher Veranlassungszusammenhang durch einen überlagernden privaten Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen wird. Letzteres liegt insbesondere vor, wenn eine persönliche Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Tat angestrebt wird. Die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat muss ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein (BFH-Urteil vom 16. April 2013 IX R 5/12, BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806). Im Übrigen ist auch eine private Mitveranlassung der Aufwendungen für den Abzug schädlich, weil gemischt veranlasste Strafverteidigungskosten nicht objektiv aufteilbar sind (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, sowie die Bezugnahme im BFH-Urteil in BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806 auf das BFH-Urteil vom 12. Juni 2002 XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441, m.w.N.).
- 17** b) Die tatsächliche und rechtliche Würdigung des FG, die Aufwendungen für die Strafverteidigung nicht zum Abzug zuzulassen, lässt keinen Rechtsfehler erkennen.
- 18** Das FG hat die dem Kläger vorgeworfenen Handlungen mangels Bezugs zum beruflichen Pflichtenkreis (Rz 55, 57 bis 61 des FG-Urteils in EFG 2014, 1662) nicht als "Ausübung einer beruflichen Tätigkeit" des Klägers angesehen. Es hat zudem in der Absicht des Klägers, den Behördenrabatt bei Erwerb der Fahrzeuge in Anspruch zu nehmen und Regressansprüche der Schule abwehren zu wollen, private Beweggründe gesehen, die den beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen überlagern (Rz 58, 60, 61 des FG-Urteils in EFG 2014, 1662). Diese Feststellungen des FG zum Umfang des beruflichen Aufgabenkreises und zur Motivlage des Klägers sind möglich, nicht mit Verfahrensrügen angefochten und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Sie kollidieren auch nicht mit der Unschuldsvermutung, sondern stellen eine eigenständige und notwendige Würdigung des Veranlassungszusammenhangs durch das FG dar, da es auf die Frage, ob der strafrechtliche Vorwurf zu Recht erhoben wurde, für dessen Prüfung nicht ankommt (BFH-Beschluss vom 30. Juni 2004 VIII B 265/03, BFH/NV 2004, 1639, m.w.N.). Nach den unter II.2.a dargestellten Rechtsgrundsätzen hat das FG somit zu Recht einen Abzug der jedenfalls gemischt veranlassten Strafverteidigungskosten versagt.
- 19** c) Die Würdigung des FG ist auch nicht aufgrund des neuen Vortrags der Kläger im Revisionsverfahren zu beanstanden, dass das zuständige AG nach Erfüllung einer Auflage mit Beschluss vom ... das Verfahren gegen den Kläger gemäß § 153a der Strafprozessordnung (StPO) eingestellt hat. Neuer tatsächlicher Vortrag ist im Revisionsverfahren unbeachtlich (§ 118 Abs. 2 FGO). Ob der strafrechtliche Vorwurf zu Recht erhoben wurde, ist wie unter II.2.b ausgeführt für die Prüfung des Veranlassungszusammenhangs nicht entscheidend (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1639, m.w.N.). Der Umstand, dass nach Einstellung des Verfahrens weder eine Verurteilung noch ein Freispruch des Klägers erfolgen wird, ändert daher nichts an der rechtlichen Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs.
- 20** 3. Die in der Revision von den Klägern nicht mehr aufgeworfene, aber gemäß § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO zu prüfende Frage, ob ein Abzug der Aufwendungen wegen einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 33 EStG in Betracht kommt, hat das FG ebenfalls zutreffend verneint.
- 21** a) Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, unter welchen Voraussetzungen Strafverteidigungskosten als außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG anzuerkennen sind (s. BFH-Beschluss vom 10. Juni 2015 VI B 133/14, BFH/NV 2015, 1247). Im Strafprozess entstehen Kosten nur einem sanktionierten Straftäter oder demjenigen, der für seine erfolgreiche Verteidigung mehr ausgegeben hat, als er vom Staat erstattet bekommt (vgl. FG Münster, Urteil vom 19. August 2011 14 K 2610/10 E, EFG 2011, 2059). Ein Abzug von Strafverteidigungskosten als außergewöhnliche Belastung scheidet danach aus, wenn der Steuerpflichtige verurteilt wird und die Kosten des Verfahrens einschließlich seiner eigenen Auslagen zu tragen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806; BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1247). Soweit dem Steuerpflichtigen aufgrund eines Freispruchs gemäß § 467 Abs. 1 StPO ein Anspruch auf Erstattung der Kosten der Strafverteidigung zusteht, fehlt es für einen Abzug nach § 33 EStG schon an einer Belastung des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil in BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223).

- 22** Aufwendungen für die Strafverteidigung sind zudem nicht zwangsläufig (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG), wenn der Steuerpflichtige mit seinem Verteidiger ein Honorar vereinbart hat, das über den durch die Staatskasse erstattungsfähigen Kosten liegt (BFH-Urteil in BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223).
- 23** b) Für die im Streitjahr abgeflossenen Aufwendungen steht fest, dass diese nicht zu einer zwangsläufigen und endgültigen Belastung des Klägers führen.
- 24** aa) Die Entscheidung des FG, die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen, ist nach dem Erkenntnisstand im Zeitpunkt der Entscheidung nicht zu beanstanden. Es stand dem Kläger für die nicht zur Hauptverhandlung zugelassenen Anklagepunkte nach dem Beschluss des AG vom ... ein Erstattungsanspruch gegen die Staatskasse zu. Insoweit fehlte es an seiner endgültigen Belastung (s. zum Belastungsprinzip BFH-Urteil vom 30. Juni 1999 III R 8/95, BFHE 189, 371, BStBl II 1999, 766, unter II.3.). Sollten die anteilig auf die nicht zugelassenen Anklagepunkte entfallenden Aufwendungen für die Strafverteidigung höher als die erstattbaren gesetzlichen Gebühren gewesen sein, wären die Aufwendungen, die der Kläger selbst zu tragen hat, nach dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1247 aufgrund der mit dem Strafverteidiger abgeschlossenen Honorarvereinbarung nicht zwangsläufig entstanden. Gleiches wäre der Fall, wenn der Kläger auf Basis der damaligen Anklage später vom Strafgericht freigesprochen worden wäre. Wäre er auf Basis der damaligen Anklage verurteilt worden, wären die Aufwendungen nach dem BFH-Urteil in BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806 ohnehin nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.
- 25** bb) Auch wenn der Senat auf Grundlage des klägerischen Schriftsatzes im Revisionsverfahren vom 25. November 2016 davon ausgeht, dass Gegenstand des strafgerichtlichen Verfahrens letztendlich alle dem Kläger vorgeworfenen Handlungen waren und das Verfahren gemäß § 153a StPO nach Erfüllung einer Auflage eingestellt wurde, sind die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht erfüllt.
- 26** Der Kläger hat nach dem Einstellungsbeschluss des AG vom ... (§ 153a StPO) nach § 467 Abs. 5 StPO seine notwendigen Auslagen zu tragen. Gemäß § 464a Abs. 2 Nr. 2 StPO gehören zu den notwendigen Auslagen eines Beteiligten auch die Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts für die Strafverteidigung, soweit sie nach § 91 Abs. 2 der Zivilprozessordnung zu erstatten sind. Der Angeschuldigte hat diese gemäß § 467 Abs. 5 StPO zu tragen, weil er sich im Rahmen der kooperativen Verfahrensbeendigung freiwillig dieser Rechtsfolge und anderen Sanktionen besonderer Art unterwirft, um die Weiterführung des Verfahrens zu vermeiden (Hilger in Löwe-Rosenberg, StPO, § 467 Rz 72 f.). Die Strafverteidigungskosten entstehen dem Kläger damit nicht zwangsläufig, sondern sind von ihm zu tragen, weil er der Einstellung des Verfahrens zugestimmt hat.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de