

Schadenersatz und Veranlassungszusammenhang

Entwicklungen in der Rechtsprechung

GEORG KOFLER*)



Die Abgrenzung der steuerrelevanten beruflichen und betrieblichen Sphäre einerseits von der privaten Sphäre andererseits bereitet im Einkommensteuerrecht seit jeher erhebliche Schwierigkeiten. Die Rechtsprechung hat hier gerade im Hinblick auf Abwehr- und Verteidigungskosten¹⁾ und Schadenersatzzahlungen²⁾ zuletzt schärfere Konturen herausgearbeitet, die literarisch im Detail von *Bernhard Renner* antizipiert und begleitet wurden.³⁾ *Georg Kofler* möchte einige dieser Entwicklungen kurz hervorheben.

1. Unfallkosten

Strittig ist oft die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unfallkosten (zB auch der entsprechenden Schadenersatzzahlungen).⁴⁾ Die Rechtsprechung hat hier zwei Kriterien entwickelt: Einerseits ist die berufliche oder betriebliche Veranlassung der Fahrt maßgeblich, andererseits der Grad des Verschuldens.⁵⁾ So sei zwar auch bei einem selbst verschuldeten⁶⁾ Unfall das Fehlverhalten nicht durch die steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst, das Fehlverhalten trete aber als ungewollte Verhaltenskomponente gegenüber dem angestrebten Betriebs- oder Berufszweck dann in den Hintergrund, wenn der Verkehrsunfall nicht durch ein grob fahrlässiges Verhalten des Lenkers verursacht worden ist.⁷⁾ Allerdings hat der VwGH mittlerweile deutlich gemacht, dass diese spezifisch auf Verkehrsunfälle zugeschnittene, auf das Verschulden des Steuerpflichtigen abstellende Rechtsprechung für die allgemeinere Frage von Schadenersatzzahlungen – wenn überhaupt – nur eingeschränkte Bedeutung hat.⁸⁾ In der Tat geht auch die deutsche Rechtsprechung seit einer Entscheidung des Großen Senates des BFH⁹⁾ hier nuancierter vor, worauf *Renner* bereits früh hingewiesen hat:¹⁰⁾

*) Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. lehrt und forscht an der JKU Linz und ist Mitglied des dort angesiedelten LIT Law Lab zur Erforschung der rechtlichen Fragen und Visionen der digitalen Transformation.

¹⁾ BFG 19. 9. 2016, RV/5100764/2015; VwGH 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0001; 28. 2. 2018, Ro 2016/15/0043.

²⁾ BFG 2. 4. 2019, RV/7104966/2016 (beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2019/13/0062); VwGH 27. 6. 2019, Ra 2019/15/0063.

³⁾ Siehe zB *Renner*, (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen und Verteidigungskosten, SWK 7/2015, 369; *Renner*, Steuerliche Beurteilung von Haftungszahlungen eines Geschäftsführers, BFGjournal 2016, 5 ff; *Marschner/Renner*, Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten für Kapitalgesellschaften bei EU-Wettbewerbsverstößen, BFGjournal 2017, 13 ff; *Renner*, „Richtungsweisende“ Erkenntnisse des BFG im Ertragsteuerrecht, BFGjournal 2019, 379 (380); *Renner*, Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen infolge Pflichtwidrigkeit, taxlex 2019, 291 ff.

⁴⁾ Siehe etwa die Konstellation in VwGH 25. 1. 2000, 97/14/0071.

⁵⁾ Für viele zB VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0193; 25. 1. 2000, 97/14/0071; 27. 3. 2003, 99/15/0245; 19. 12. 2012, 2009/13/0015; 26. 2. 2013, 2010/15/0148; 24. 3. 2015, 2012/15/0074; siehe auch Rz 1634 f und 1667 EStR.

⁶⁾ Aufwendungen iZm einem auf einer beruflich veranlassten Fahrt erlittenen Verkehrsunfall sind jedenfalls dann abzugsfähig, wenn der Unfall unverschuldet ist; VwGH 24. 3. 2015, 2012/15/0074.

⁷⁾ Nicht abzugsfähig sind daher umgekehrt die Unfallkosten bei Fahren in alkoholisiertem Zustand (VwGH 26. 6. 1974, 1505/73; 14. 12. 1979, 1716/79, 1734/79; 27. 3. 2003, 99/15/0245; 9. 11. 2004, 2000/15/0153; 19. 12. 2012, 2009/13/0015; 26. 2. 2013, 2010/15/0148; 27. 3. 2003, 99/15/0245), bei stark überhöhter Geschwindigkeit (VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0193) oder beim unaufmerksamen Spurwechsel auf die Gegenfahrbahn (VwGH 25. 1. 2000, 97/14/0071).

⁸⁾ Deutlich VwGH 1. 6. 2017, Ra 2015/15/0070.

⁹⁾ BFH 28. 11. 1977, GrS 2-3/77.

¹⁰⁾ *B.R.*, Verzicht auf Schadenersatz des Arbeitgebers nach verschuldetem Verkehrsunfall, SWK 26/2007, S 716 f.

So hindert – mit Ausnahme der alkoholbedingten Fahruntüchtigkeit – bei einer beruflichen Fahrt selbst ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften die Abziehbarkeit nicht, sofern der Verstoß gegen Verkehrsvorschriften nicht durch private Gründe veranlasst ist (etwa wenn im Rahmen einer beruflichen Fahrt dem Beifahrer die Schnelligkeit des Wagens vorgeführt werden soll und dabei die Herrschaft über das Fahrzeug verloren geht).¹¹⁾

2. Abwehr- und Verteidigungskosten

Der Veranlassungszusammenhang ist auch im Hinblick auf die Kosten eines Strafverfahrens entscheidend. Ganz allgemein ging die Judikatur bisher davon aus, dass solche Kosten jedenfalls im Falle der Verurteilung zur privaten Lebensführung gehörten, weil dann *„deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebes“* liege.¹²⁾ Allerdings zeigt die – von Renner antizipierte¹³⁾ – höchstgerichtliche Rechtsprechung seit 2016 deutlich, dass es letztlich ausschließlich auf eine Sphärenzuordnung ankommt: So könne eine Abziehbarkeit *„dann zu bejahen sein, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Betriebsinhaber zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist“*.¹⁴⁾ Abwehr- und Verteidigungskosten teilen somit nicht das Schicksal der ausdrücklich normierten Nichtabzugsfähigkeit von Strafen selbst (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG). Für ihre Abzugsfähigkeit kommt es vielmehr – analog zur deutschen Judikatur¹⁵⁾ – darauf an, ob die strafbare Handlung mit der steuerpflichtigen Sphäre zusammenhängt. Dies war etwa bei absichtlichen Scheinbuchungen nicht der Fall,¹⁶⁾ bei umsatz- und gewinnmaximierenden kartellrechtswidrigen Preisabsprachen hingegen schon.¹⁷⁾ Diese Analyse muss allgemein und ungeachtet dessen gelten, ob letztlich eine Verurteilung oder ein Freispruch erfolgt¹⁸⁾ oder ob es sich um ein Fahrlässigkeits- oder ein Vorsatzdelikt handelt.¹⁹⁾

3. Schadenersatzzahlungen

Auch für Schadenersatzzahlungen ist es Grundvoraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit, dass das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen bzw beruflichen Sphäre zuzuordnen sind²⁰⁾ bzw – anders gewendet – *„die Schadenersatzzahlungen [des Steuerpflichtigen] durch dessen steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind“*.²¹⁾ Es ist demnach *„entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet“*.²²⁾ Die

¹¹⁾ Siehe zB BFH 28. 11. 1977, GrS 2-3/77; 24. 5. 2007, VI R 73/05.

¹²⁾ Siehe zu diesem Grundgedanken VwGH 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0001, unter Verweis auf VwGH 25. 4. 2001, 99/13/0221, und 21. 4. 2016, 2013/15/0182.

¹³⁾ Renner, SWK 7/2015, 369 (372 ff).

¹⁴⁾ Grundlegend VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0182; 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0001.

¹⁵⁾ ZB BFH 19. 2. 1992, VI R 31/78; 13. 12. 1994, VIII R 34/93; 18. 10. 2007, VI R 42/04. Siehe zu dieser möglichen Parallelität zur deutschen Rechtsprechung auch Zorn, VwGH zu Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben, RdW 2016, 634 (635), und Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 1622.

¹⁶⁾ VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063.

¹⁷⁾ VwGH 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0001.

¹⁸⁾ Dazu Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg, 2018) § 20 Tz 138/12 mwN. Ebenso seit dem Wartungserlass 2019 die Rz 1621 EStR (entgegen der vorigen Ansicht, wonach Verteidigungs- und Prozesskosten lediglich dann abzugsfähig seien, wenn das Verfahren mit einem Freispruch endet oder wegen eines Strafaufhebungsgrundes [Verjährung oder Tod] eingestellt wird). Anders noch zB VwGH 6. 6. 1984, 83/43/0050; 5. 6. 1985, 84/13/0257; 16. 9. 1992, 90/13/0063.

¹⁹⁾ Ebenso Renner, SWK 7/2015, 369 (374).

²⁰⁾ Siehe zB VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0030; 24. 10. 2000, 95/14/0048; 30. 5. 2001, 95/13/0288.

²¹⁾ VwGH 27. 6. 2019, Ra 2019/15/0063.

²²⁾ VwGH 1. 6. 2017, Ra 2015/15/0070.

jüngere Rechtsprechung macht hier auch deutlich, dass weder strafrechts- bzw vertragsrechtswidriges Verhalten stets der Privatsphäre zuzuordnen ist,²³⁾ noch dass es auf den Grad des Verschuldens ankäme. Entscheidend ist lediglich, ob das rechts- bzw pflichtwidrige Verhalten aus beruflichen oder aber aus privaten Gründen gesetzt wurde.²⁴⁾ Eine Abzugsfähigkeit ist daher nicht nur bei Ersatzzahlungen für „*versehentlich oder ungewollt verursachte Schäden*“ gegeben, sondern stets dann, wenn sie der beruflichen Sphäre zurechenbar sind,²⁵⁾ und diesfalls – wie *Renner* hervorgehoben hat²⁶⁾ – jedenfalls auch bei grober Fahrlässigkeit²⁷⁾ und wohl auch bei Vorsatz.²⁸⁾ Umgekehrt sind Schadenersatzleistungen dann nicht abzugsfähig, wenn das pflichtwidrige Verhalten außerhalb der betrieblichen oder beruflichen Sphäre liegt²⁹⁾ oder sich zwar im Umfeld dieser Sphäre bewegt, aber letztlich aus privaten Gründen erfolgte (zB eine Pflichtwidrigkeit aufgrund freundschaftlicher Beziehungen zu einem Klienten).³⁰⁾ Mit dieser veranlassungsbezogenen Sichtweise erfolgt auch insofern eine weitere Annäherung an die deutsche Rechtsprechung.³¹⁾

i

Auf den Punkt gebracht

Bei Schadenersatzzahlungen aufgrund von – auch grob sorgfaltswidrigen – Pflichtverstößen zeigt sich zusammenfassend eine von *Renner* antizipierte und begleitete Nuancierung der Rechtsprechung: So sind Schadenersatzzahlungen abzugsfähig, wenn das die Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten der betrieblichen bzw beruflichen Sphäre zuzurechnen ist, während umgekehrt eine Abzugsfähigkeit vor allem dann ausscheidet, wenn das pflichtwidrige Verhalten gesetzt wurde, um einem Nahestehenden Vorteile zuzuwenden. Dies bedeutet aber insbesondere, dass selbst grob rechts- oder pflichtwidriges Verhalten nicht von vornherein der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist.

²³⁾ Siehe auch *Zorn*, VwGH erneut zu Schadenersatzzahlungen als Werbungskosten, RdW 2019, 567 (568), der darauf hinweist, dass es aus steuerlicher Sicht durchaus vorkommen kann, „*dass rechtswidriges Verhalten (zB das der Autoindustrie im Rahmen des sogenannten ‚Dieselskandals‘ vorgeworfene Verhalten) der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist, sodass die daraus resultierenden Schadenersatzzahlungen die Einkünfte mindern*“. Generell gegen eine Abzugsfähigkeit von Schadenersatzleistungen aufgrund deliktischen oder pflichtwidrigen Verhaltens aber *Mauthner/Arnoldi*, Deliktische Tatbestände und Einkunfts begriff bzw Schadenersatzzahlungen und Werbungskosten, BFGjournal 2018, 274 ff.

²⁴⁾ VwGH 28. 4. 2011, 2008/15/0259; 30. 10. 2014, 2011/15/0137.

²⁵⁾ Siehe die Abzugsfähigkeit bejahend insb VwGH 13. 12. 1989, 85/13/0041 (mangelhaft ausgeübte Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder); 29. 7. 1997, 93/14/0030 (Herausgabe von Treuhandgeldern durch einen Rechtsanwalt auf Basis einer unrichtigen Mitteilung der Kanzleileiterin, obwohl die grundbücherliche Sicherstellung noch nicht erfolgt war); 24. 10. 2000, 95/14/0048 (zu einem Bankangestellten, der für einen Kredit zu wenig an Sicherheiten verlangt hat); 30. 10. 2014, 2011/15/0037 (vorzeitige Auszahlung einer Provision durch einen Notar); 1. 6. 2017, Ra 2015/15/0070 (nicht dokumentierte Zinsfreistellung für einen Kredit des Neffen seiner Ehefrau durch einen Bankangestellten); 27. 6. 2019, Ra 2019/15/0063 (vom Geschäftsführer pflichtwidrig gewährte Garantien der von ihm vertretenen Gesellschaft).

²⁶⁾ ZB *Renner*, SWK 7/2015, 369 (372); *Renner*, taxlex 2019, 291 (293).

²⁷⁾ So auch VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0137.

²⁸⁾ So zB BFG 2. 4. 2019, RV/7104966/2016; ebenso *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 4 Tz 330. Dies zeigt sich gerade im Bereich des deliktischen Schadenersatzes (zB aufgrund einer Veruntreuung); dazu und zur korrespondierenden Steuerpflicht der Einnahmen aufgrund einer Veruntreuung etwa VwGH 25. 2. 1997, 95/14/0112; 28. 4. 2011, 2008/15/0259; ebenso Rz 1633 EStR; kritisch *Mauthner/Arnoldi*, BFGjournal 2018, 274 (277 f).

²⁹⁾ VwGH 19. 5. 1994, 92/15/0171 (keine Abzugsfähigkeit des Schadenersatzes bei Zusammenhang des schädigenden Verhaltens mit einem außerhalb der betrieblichen Sphäre liegenden Projekt); siehe weiters zB *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2018) § 4 Tz 330 („Schadenersatzleistungen“) zu Gefälligkeitshandlungen.

³⁰⁾ Insofern ist in der Retrospektive VwGH 1. 7. 1981, 0681/78, aufgrund des Bezugs zur Privatsphäre und nicht wegen des Grades des Verschuldens (konkret: „*bewußt auftragswidrig*“) erklärbar (kritisch zum seinerzeitigen Abstellen auf den Verschuldensgrad auch *Atzmüller*, Die widersprüchliche Behandlung deliktischen Verhaltens in der Einkommensteuer, RdW 2006, 308 ff mwN, und *Renner*, SWK 7/2015, 369 [372]).

³¹⁾ Siehe zB BFH 20. 10. 2016, VI R 27/15 mwN.