

Tätige Reue als Steuerfalle

Einkommensteuer im Zusammenhang mit veruntreuten Beträgen

Daniel Wagner



Mag. Daniel Wagner, LL.B. ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Wien. In dieser Rubrik widmet er sich einem aktuellen Fall aus der Beratungspraxis, der zur Wahrung der Verschwiegenheit entsprechend anonymisiert wurde.

Ein Angestellter veruntreut über einen längeren Zeitraum Gelder seines Dienstgebers. Ihm fließen so zu Unrecht Zahlungen iHv rund 1,8 Mio € zu. Nun plagt ihn das schlechte Gewissen und er möchte den Gesamtbetrag zurückzahlen. Sein Strafverteidiger berät ihn hinsichtlich der Voraussetzungen für die tätige Reue, möchte jedoch in Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen sichergehen.

Diese Konstellation ist aus mehreren Perspektiven zu betrachten und prädestiniert für die Zusammenarbeit von Strafverteidiger und Steuerberater.

Die Frage des Strafverteidigers

Welche steuerlichen Folgen hat die Rückzahlung veruntreuter Beträge an den Dienstgeber im Rahmen der tätigen Reue?

Die Antwort des Steuerberaters

In diesem Fall sind die steuerlichen Konsequenzen und die damit verbundenen finanzstrafrechtlichen Folgen beachtlich: Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH¹ zählen Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 EStG, soweit der Dienstnehmer seine dienstliche Stellung zur Erlangung der Beträge ausnutzt.

Die nach Aufdeckung der rechtswidrigen Handlung vom Dienstnehmer zu leistenden Schadenersatzzahlungen sind nach der Rechtsprechung des VwGH² als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Problem: Die Rückzahlung erfolgt meist nicht im selben Jahr (derselben Steuerperiode), in dem die Einkünfte zugeflossen sind. Dies führt dazu, dass im konkreten Fall die 1,8 Mio € voll zu versteuern sind. Die Rückzahlung im darauffolgenden Jahr wirkt sich aber lediglich in Höhe allfälliger sonstiger Einkünfte in diesem Jahr steuermindernd aus.

Im vereinfachten Beispiel, bei unterstelltem Zufluss des Gesamtbetrags in einem Veranlagungszeitraum und Anwendung des Spitzensteuersatzes, kann die Einkommensteuerbelastung die Größenordnung von rund 900.000 € erreichen.

Zusätzlich zur Schadensgutmachung kann daher eine Einkommensteuerbelastung in erheblicher Höhe entstehen, die im Rahmen einer finanzstrafrechtlichen Sanierung offenzulegen und fristgerecht zu entrichten ist.

Achtung

Die tätige Reue gemäß § 167 StGB und die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG sind getrennt zu prüfen. Eine Strafaufhebung wegen eines Vermögensdelikts ersetzt keine finanz-

strafrechtliche Sanierung; umgekehrt erfüllt die steuerliche Selbstanzeige nicht automatisch die Voraussetzungen tätiger Reue.³

Die Frage des Steuerberaters

Dieses Ergebnis scheint unsachlich. Bestehen hier möglicherweise Bedenken aus verfassungsrechtlicher Sicht?

Die Antwort des Strafverteidigers

Grundsätzlich ist der VfGH in seiner Rechtsprechung in steuerrechtlichen Fragen sehr restriktiv. Er gestattet dem Gesetzgeber einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum. Die konkrete Konstellation wirft jedoch bedeutende verfassungsrechtliche Fragen im Hinblick auf das Sachlichkeitsgebot, das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Eigentumsschutz auf.

Gemäß § 19 Abs 2 EStG sind Ausgaben grundsätzlich für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden. Rückzahlungen von Einnahmen gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw für das sie getätigt wurden (§ 19 Abs 2 Satz 3 EStG).

Diese Regelung gilt jedoch nur für die Rückzahlung von Einnahmen gemäß § 19 Abs 1 Z 2 Teilstrich 1 und 2 EStG. Der Gesetzgeber hat damit für bestimmte sozial geprägte Transfer- und Ersatzleistungen eine periodenrichtige Berücksichtigung vorgesehen, nicht aber für andere eindeutig zuordenbare Rückzahlungen.

Diese Konstellation legt eine verfassungsrechtliche Prüfung nahe.

Verfassungsrechtliche Ansatzpunkte

Unsachliche Gleichbehandlung von Ausgaben und Rückzahlungen

Der Gleichheitssatz verpflichtet den Gesetzgeber, ungleiche Sachverhalte ungleich zu behandeln. Während die Rückzahlung von Einnahmen den Steuerpflichtigen im Ergebnis so stellt, als wären ihm die Einnahmen nie zugeflossen, steht jeder anderen Ausgabe in der Regel ein

¹ VwGH 25. 2. 1997, 95/14/0112; 16. 1. 1991, 90/13/0285.

² VwGH 28. 4. 2011, 2008/15/0259.

³ Zu bedenken ist insbesondere auch die Anzeigepflicht der Behörde gemäß § 78 Abs 1 StPO, wenn ihr der Verdacht einer Straftat bekannt wird. Siehe dazu Wagner, Strafrechtliche Risiken einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, ZWF 2026, 94.

wirtschaftlicher Gegenwert gegenüber, der gemäß § 16 Abs 1 EStG der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dient.

Eine Gleichbehandlung von Rückzahlungen, die eindeutig einem bestimmten Zufluss zuzuordnen sind, und sonstigen Werbungskosten scheint daher unsachlich.

Unsachliche Differenzierung zwischen gleichartigen Rückzahlungsvarianten

§ 19 Abs 2 EStG differenziert durch den Verweis auf Abs 1 Z 2 Teilstich 1 und 2 leg cit auf unsachliche Weise zwischen gleichartigen Rückzahlungsvarianten. Die dort genannten Rückzahlungen werden dem Kalenderjahr zugerechnet, für das der Anspruch bestand bzw für das sie getätigt wurden.

Es scheint keinen sachlichen Grund zu geben, warum diese Regelung nur auf die genannten Rückzahlungen beschränkt wird, obwohl das Auseinanderfallen von steuerlichen Einnahmen und Ausgaben bei Rückzahlungen stets zu einer unbilligen Steuerbelastung führt.

Widerspruch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Dem aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip zufolge müssen Ertragsteuern an die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte anknüpfen. Durchbrechungen dieses Grundsatzes bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung. Eine solche Rechtfertigung scheint im konkreten Fall nicht vorzuliegen.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bleibt bei höheren Rückzahlungen eine erhebliche Steuerlast bestehen. Während es für die Steuerlast aus den Einnahmen keine Beschränkung nach oben gibt, wirken sich Rückzahlungen als Werbungskosten nur in jener Höhe steuermindernd aus, in der der Steuerpflichtige andere Einkünfte erwirtschaftet. Ein Verlustvortrag, der diese Auswirkung zumindest etwas abfedern würde, ist bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht vorgesehen. Diese Abweichung ist im Rahmen von Einnahmen und Ausgaben, die nicht zusammenhängen, sachlich gerechtfertigt. Bei Rückzahlungen, die eindeutig einer Einnahme zuzuordnen sind, überwiegen die Interessen des Steuerpflichtigen jedoch eindeutig.

Eigentumseingriff durch konfiskatorischen Effekt

Im Hinblick auf gesetzliche Regelungen kann eine Verfassungswidrigkeit unter dem Aspekt des Art 5 StGG allenfalls dann angenommen werden, wenn eine Steuer einen „konfiskatorischen Effekt“ haben sollte, dh eine Geldleistungspflicht den Pflichtigen exzessiv belasten und dadurch seine Vermögensverhältnisse substanziell beeinträchtigen würde.⁴

Im konkreten Fall spricht viel dafür, dass § 19 Abs 2 EStG einen konfiskatorischen Effekt erzeugt. Die zu besteuern den Einkünfte sind

beim Steuerpflichtigen aufgrund der Rückzahlung nicht mehr vorhanden. Sein Vermögen stellt sich so dar, als hätte er die Einkünfte nie erhalten. Dennoch wird er im Ergebnis voll besteuert und werden die Rückzahlungen im Vergleich dazu nur marginal berücksichtigt.

Mögliche Vorgehensweise im Rahmen der Beratung

Im Rahmen einer umfassenden Sanierung müssten im konkreten Fall zusätzlich zur Schadensgutmachung im Rahmen der tätigen Reue eine finanzstrafrechtliche Selbstanzeige erstattet und die Einkommensteuer entrichtet werden.

Je nach Verfahrensstand wird das Finanzamt in einem nächsten Schritt den Einkommensteuerbescheid erlassen oder ein bereits abgeschlossenes Einkommensteuerfestsetzungsverfahren wieder aufnehmen. Im Rahmen einer Beschwerde gegen diesen Bescheid können die verfassungsrechtlichen Argumente vorgebracht werden. Wird die Beschwerde ausschließlich auf das Argument der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes gestützt, ist gemäß § 262 Abs 3 BAO keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Beschwerde unverzüglich dem BFG vorzulegen.

Verwaltungsgerichte sind, wenn sie gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken haben, grundsätzlich verpflichtet, gemäß Art 89 Abs 2 iVm Art 135 Abs 4 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim VfGH zu stellen.

Gegen eine ablehnende Entscheidung des BFG steht eine Beschwerde beim VfGH offen.

Beratungshinweis

Vor Schadensgutmachung sind Zuflussjahre, Abgabenhöhe, Liquidität für Selbstanzeige, Sperrgründe nach § 29 FinStrG, Umfang des gutzumachenden Schadens gemäß § 167 StGB und Rechtsmittelstrategie gegen die Einkommensteuerbescheide gemeinsam zu prüfen. Flankierend kann – ohne die Erfolgsaussichten vorwegzunehmen – auch eine Nachsicht gemäß § 236 BAO zu prüfen sein, wenn die Einhebung der Abgabe im konkreten Einzelfall unbillig scheint.

► Auf den Punkt gebracht

Die tätige Reue gemäß § 167 StGB kann im Steuerrecht zur erheblichen Kostenfalle werden. Die strafrechtlich gebotene Schadensgutmachung neutralisiert die einkommensteuerliche Belastung aus dem ursprünglichen Zufluss nicht. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wirkt die spätere Rückzahlung grundsätzlich nur im Abflussjahr als Werbungskosten. Fehlen dort ausreichende positive Einkünfte, läuft der Abzug wirtschaftlich weitgehend leer. Gerade bei eindeutig zuordenbaren Rückzahlungen stellt sich daher die Frage, ob die fehlende periodenübergreifende Korrektur sachlich gerechtfertigt ist.

⁴ VfSlg 7770/1976, 7996/1977, 9750/1983.