

Mischaufwendungen

Veranlassungsprinzip und Fremdbestimmtheit bei Reisekosten

Neue VwGH-Judikatur gibt Anlass zur Abgrenzung des Fremdbestimmtheitsbegriffs

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Der VwGH¹⁾ hat seine Rechtsprechung zum untrennbaren Mischaufwand bestätigt, für Reisekosten bei einer Aufteilungsmöglichkeit in berufliche und private Anteile jedoch eine anteilige Berücksichtigung judiziert. Im Fall einer beruflich veranlassten Reise, bei der die privaten Elemente wegen der beruflichen Veranlassung untergeordnet sind, seien jedoch die gesamten Reisekosten abzugsfähig.

1. Rechtsentwicklung

1.1. Gesetzesbestimmung

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG sind Einkünfte für den Haushalt und Unterhalt sowie Aufwendungen für die Lebensführung, überhöhte Aufwendungen und Reisekosten²⁾ (usw.) nicht abzugsfähig. Eine inhaltlich wohl fast idente, sprachlich nur leicht differente Bestimmung kennt § 12 Nr. 1 und 2 dEStG.

Aus diesen Bestimmungen wurde bisher gefolgert, dass bei gemischt veranlassten Aufwendungen, die also sowohl beruflichen³⁾ als auch privaten Zwecken dienen, eine Trennung und somit ein teilweiser Abzug nicht zulässig sei.

In Deutschland wurde das Problem der Nichtabzugsfähigkeit des gemischten Aufwandes, insbesondere gemessen am objektiven Nettoprinzip, das beruflich veranlasste Aufwendungen zum Abzug zulässt, ausführlich diskutiert.⁴⁾

1.2. Rechtsprechung des BFH

Zu einer Änderung der Rechtsprechung kam es durch eine Entscheidung des BFH.⁵⁾ Mit diesem Beschluss des Großen Senats wurden folgende Rechtsmeinungen dargelegt: Aufwendungen für gemischte Reisen können grundsätzlich in abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen aufgeteilt werden. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften gebiete es, diese Einkünfte auch zum Abzug zuzulassen. Maßgeblich für diesen Zusammenhang sei das zur Beurteilung der Aufwendungen „auslösende Moment“.⁶⁾ Ob und inwieweit Reiseaufwendungen im Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen für den Antritt der Reise ab.⁷⁾ Der BFH stellt in der Folge ausführlich die Gesetzesentwicklung dar. Er

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

²⁾ § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG verweist auf § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, soweit die Kosten nach diesen Bestimmungen nicht abzugsfähig sind.

³⁾ In der Folge wird vereinfacht der Ausdruck „beruflich“ für eine betriebliche Veranlassung im Sinne der Betriebsausgaben in den Einkunftsarten nach §§ 21 bis 23 EStG sowie der Werbungskosten, insbesondere bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 EStG, verwendet. Denkbar ist natürlich auch eine Ausdehnung, etwa auf Vermietungseinkünfte nach § 28 EStG.

⁴⁾ Vgl. zur Literaturdiskussion auch die österreichische Literatur; ausführlich wiedergegeben bei Zorn, Neue VwGH-Rechtsprechung zum Aufteilungsverbot bei Reisen, ÖStZ 2011/215, 123 (FN 14).

⁵⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06.

⁶⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 92 und 93.

⁷⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 95.

nimmt unter anderem zum Argument der angeblichen steuerlichen Gerechtigkeit Stellung, wonach ein Aufteilungsverbot verhindern solle, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällig oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen der Lebensführung in die einkommensteuerlich relevante Sphäre verlagern könnten, weil sie einen entsprechenden Beruf hätten, während andere Steuerpflichtige derartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müssen. Der BFH entgegnet, dass in dieser Argumentation übersehen wird, dass bei der tatsächlichen Aufteilung der Aufwendungen ein Steuerpflichtiger, der tatsächlich berufliche Aufwendungen gehabt hat, durch die Berücksichtigung dieser Aufwendung zutreffend nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird. Der BFH verwirft auch das Argument, durch eine „geschickte“ Darstellung des Steuerpflichtigen könne privater Aufwand als beruflicher Aufwand dargestellt werden. Bestehen nämlich keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil beruflich veranlasst ist, bereitet seine Ermittlung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil zu schätzen. Bestehen jedoch nach Ausschöpfung des gesamten Ermittlungsverfahrens samt der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen weiterhin gewichtige Zweifel hinsichtlich der beruflichen Veranlassung, so kommt ein Abzug nicht in Betracht.⁸⁾ Der BFH unterscheidet in der Folge Reisekosten von sämtlichen Aufwendungen für die Lebensführung, für die das Aufteilungsverbot durchaus weitergelten könne.⁹⁾ Nochmals geht der BFH auf die Frage der Mitveranlassung und auf mögliche oder nicht mögliche Trennungen zwischen beiden Sphären ein. Er führt aus, dass wegen der möglichen Verschiebung die Finanzverwaltung bei der Sachverhaltsaufklärung besondere Sorgfalt anzuwenden hat. Der Steuerpflichtige habe die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen darzulegen und nachzuweisen.¹⁰⁾ Abschließend kommt der BFH zur Auffassung, dass in vielen Fällen die Zeitanteile zu einer sachgerechten Aufteilung führen werden. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelnen erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung ganz abzusehen. Wenn der Steuerpflichtige z. B. aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers einen beruflichen Termin wahrnimmt, sind die Reisekosten in vollem Umfang beruflich veranlasst, auch wenn der berufliche Termin mit einem Privataufenthalt verbunden wird.¹¹⁾

1.3. Rechtsprechung des VwGH

Der UFS ist dieser neuen Rechtsprechungslinie auch in Österreich gefolgt. Gegen seine Entscheidung¹²⁾ wurde Amtsbeschwerde erhoben.

In der Folge hat der VwGH¹³⁾ den Fall behandelt und für den Bereich der Reisekosten seine Rechtsprechung geändert. Der VwGH stellt zunächst dar, dass die Rechtslage in Österreich und Deutschland nicht völlig gleich wäre. Insgesamt würde bei den Reisekostenregelungen auf „ausschließlich“ beruflich veranlasste Reisen abgestellt. Daher sei in Österreich eine engere Rechtslage gegeben. Es sei nun dahingestellt und würde den Rahmen dieser Betrachtung sprengen, ob das Argument alleine schlagend ist. Würde man aus dieser Diktion jede noch so geringe private Veranlassung als schädlich ansehen, könnten die neuen Rechtsprechungskriterien nicht zur Anwendung kommen.¹⁴⁾ Fraglich wäre diesfalls aber, ob die Regelung wegen des offensichtlichen Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verfassungsrechtlich Deckung finden

⁸⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 107 bis 115.

⁹⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 122 f.

¹⁰⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 126.

¹¹⁾ BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, Rn. 127 und 128, insbesondere Rn. 129.

¹²⁾ Z. B. UFS 13. 10. 2010, RV/0678-L/08.

¹³⁾ VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

¹⁴⁾ Zur Lösung des VwGH siehe unten.

würde. Jedenfalls kommt der VwGH zur Auffassung, dass er auf sachlich überzeugende Überlegungen des BFH Bedacht nehmen kann. Überzeugend führt der VwGH aus, dass Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung und höchstpersönlichen Bedarf (Brille, Prothese) von vornherein vom Abzug ausgeschlossen seien, womit auch das steuerfreie Existenzminimum korrespondiere. Bei Wirtschaftsgütern des Haushalts wäre im Ausnahmefall bei einer eindeutigen Trennung zwischen privater und beruflicher Veranlassung eine Aufteilung möglich. Sofern jedoch mangels Quantifizierbarkeit der Anlässe kein Aufteilungsmaßstab bestehe und keine Überprüfung der Behauptung der Steuerpflichtigen möglich sei, wäre die Aufteilung nicht möglich. Dies gelte etwa für Fernsehapparat, Radio, Kamera, übliches Tageszeitungsabonnement usw. Nach dem VwGH ist hier auf die Art der Wirtschaftsgüter, auf den konkreten Beruf und auf die Nachweismöglichkeit abzustellen. Der Fernsehapparat eines Politikjournalisten in der Privatwohnung entziehe sich der Aufteilbarkeit, während sich etwa bei PC und Telefon bei bestimmten Berufsbildern eine zumindest anteilige Abzugsfähigkeit durchaus aufdränge.

1.4. Exkurs: Ausgaben der Lebensführung

Hierzu kann nur exkursorisch festgehalten werden, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Basisausgaben (Kleidung, Tageszeitung) wegen der Berücksichtigung im steuerfreien Existenzminimum durchaus überzeugend ist. Dies bedeutet aber nichts anderes, als dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eben auch bei den Basisausgaben angewendet wird. Soweit der Steuerpflichtige Ausgaben für die Lebensführung zwingend benötigt, soll er für diese keine Steuer zahlen. Anders gewendet: Daher fließen derartige Ausgaben letztlich aufgrund des objektiven Nettoprinzips in die Abzugsfähigkeit – wenn auch indirekt – ein. Der Steuerpflichtige muss sozusagen aus privaten und beruflichen Gründen essen. Zu weiteren Abgrenzungsfragen kommt es jedoch durchaus auch im Bereich der Kleidung, der Sportgeräte und der Zeitschriften. So wird hinsichtlich der Kleidung in aller Regel darauf abgestellt, ob diese typischerweise auch privat verwendet werden kann. Diesfalls verbietet sich wegen des Aufteilungsverbots ein Abzug. Schulbeispiel ist der schwarze Anzug des Philharmonikers. Nunmehr werden in vielen Berufssparten etwa dem gängigen „Dress Code“ entsprechend Anzüge getragen. Zweifelsohne ist richtig, dass diese Anzüge auch privat verwendet werden können, so etwa bei Empfängen, Konzertbesuchen usw. Andererseits darf nicht übersehen werden, dass auch hier das Veranlassungselement des Steuerpflichtigen zu durchaus unterschiedlichen Ergebnissen führen kann. Ein Steuerpflichtiger, der beruflich Anzüge tragen „muss“, wird beispielsweise zehn bis fünfzehn Anzüge ankaufen. Für die private Verwendung würde er ein bis zwei Anzüge kaufen. Nachdem er in seiner Freizeit nur ungern Anzüge trägt, verwendet er also den überwiegenden Anteil der Anzüge (auch zeitlich) rein beruflich. Es wäre hier vom Regelungsziel durchaus vertretbar, einen jedenfalls anteiligen Abzug zuzulassen. Umgekehrt gilt dieselbe Überlegung etwa für typische Arbeitskleidung, die ja von einem begeisterten Heimwerker auch privat verwendet werden kann. Es ist letztlich wohl überschießend, einem Sportlehrer die teilweise Absetzung von Kosten eines Sportgeräts mit dem Hinweis zu versagen, dass er dieses ja auch privat verwenden könne. Entscheidend muss stets sein, aus welchem Grund die Kosten getragen wurden. Weist man die Kosten eines Tageszeitungsabonnements noch allein der privaten Sphäre zu, wird der Bezug von beispielsweise zehn Tageszeitungen und mehreren Wirtschaftswochenmagazinen wohl durchaus der beruflichen Sphäre zuzuweisen sein, da üblicherweise aus rein privaten Gründen eine derartig hohe Anzahl von Zeitschriften nicht gekauft wird, zumal sie von Berufstätigen aus Zeitgründen allein schon nicht gelesen werden könnte. Man mag also hier einen gewissen Widerspruch zwischen dem – das ist durchaus einzuräumen – in Teilbereichen notwendigen Aufteilungsverbot und dem sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip

ergebenden objektiven Nettoprinzip ablesen. Weitere Überlegungen sprengen diese Betrachtung freilich.

1.5. Judikatur des VwGH zu Reisekosten

Für Reisekosten vertritt der VwGH nunmehr die Auffassung, dass die zitierten Gesetzesbestimmungen dem Abzug von beruflichen Aufwendungen dann nicht entgegenstehen, wenn eine klare und einwandfreie Trennung von beruflichen bzw. privaten Reiseabschnitten möglich ist. Bei längeren Reisen sei auf den jeweiligen Aufenthaltstag abzustellen, sodass die ausschließliche Veranlassung pro Tag als beruflich oder privat beurteilt werden kann und so das Kriterium der Ausschließlichkeit nicht zur einheitlichen Qualifikation der gesamten Reise führen muss. Hinsichtlich der Fahrtkosten ergibt sich daher bei einer Aufteilung der beiden Abschnitte, dass diese im Regelfall nach dem Zeitverhältnis aufzuteilen sind. Dabei sind die Tage der Fahrt selbst im Regelfall als neutrale Zeiten, die beide Phasen betreffen, nicht in die Aufteilung einzurechnen. Der VwGH bestätigt dabei ausdrücklich die Auffassung des UFS.

Von besonderer Bedeutung sind die abschließenden Ausführungen des VwGH: Zunächst wird festgehalten, dass eine Aufteilung weiterhin dann zu unterbleiben habe, wenn einer der beiden Aspekte von bloß untergeordneter Bedeutung sei. Allerdings, und hier hält sich der VwGH offensichtlich an die dargestellte Rechtsprechung des BFH, sei dabei keineswegs bloß auf das zeitliche Ausmaß von Reiseabschnitten, sondern ebenso auf ein unzweifelhaft im Vordergrund stehendes „*auslösendes Moment*“ für die Entscheidung zum Reiseantritt abzustellen. Der VwGH führt weiter aus: „*Kann insbesondere ein fremdbestimmtes betriebliches bzw. berufliches Ereignis unzweifelhaft als das auslösende Ereignis einer Reise gewertet werden*“, so steht der private Anteil dem uneingeschränkten Abzug der Fahrtkosten nicht entgegen. Der VwGH verweist dabei zu Werbungskosten bei einer vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer angeordneten, also fremdbestimmten Dienstreise auf das Erkenntnis VwGH 2010/15/0043.

Somit ergibt sich nach dem VwGH: Ist die Reise zu wesentlichen Teilen beruflich und privat veranlasst, so ist ein anteiliger Abzug gegeben. Überwiegt die berufliche Veranlassung eindeutig, so sind die Reisekosten zur Gänze abzugsfähig. Überwiegen hingegen die privaten Veranlassungen ganz eindeutig (und wird beispielsweise bei dieser Privatreise trotzdem ein beruflicher Termin wahrgenommen), so sind die Aufwendungen nicht abzugsfähig.

1.6. Neue Literatur zu Reisekosten

Zorn¹⁵⁾ hat die Rechtsentwicklung und die Entscheidung des VwGH ausführlich dargestellt. Zorn kommentiert die Darstellungen wie folgt: Zum einen ergebe sich aus der unterschiedlichen Rechtslage, dass in Österreich eine Aufteilung nur bei „*einwandfreier*“ Trennbarkeit gegeben sei, während in Deutschland dieser strenge Anspruch in geringerem Ausmaß bestehe, sodass im Zweifel aufgeteilt werde. Hinsichtlich der Frage eines gemischten Aufenthaltstags verweist Zorn auf die Judikatur zu den Studienreisen und führt nachvollziehbar und zutreffend aus, dass im Allgemeinen zumindest die einem normalen Arbeitstag entsprechenden Stunden dem beruflichen Einsatz gewidmet sein müssen.¹⁶⁾

¹⁵⁾ Zorn, ÖStZ 2011/215, 123.

¹⁶⁾ Bei Studienreisen drängt sich das Abstellen auf die „Normalarbeitszeit“ durchaus auf. Bei Geschäftsterminen mag eine andere Betrachtung insofern notwendig sein, als Termine ja auch die entsprechenden „Zwischenzeiten“ mit beeinflussen. Hat ein Steuerpflichtiger beispielsweise am ersten Tag und am zweiten Tag jeweils um 9:00 Uhr einen einstündigen Termin, so mag man den Rest des ersten Tages durchaus als beruflich veranlasst ansehen, da im Fall einer Dienstreise die Rückkehr wirtschaftlich oftmals nicht sinnvoll sein mag, ein privater Zeitvertreib sich aber wegen der Distanz etc. gar nicht vermeiden lässt.

Nach Darstellung der allgemeinen Überlegungen zu Fahrtkosten erläutert *Zorn* zu fremdbestimmten Reisen zunächst die grundsätzliche Judikatur. Er führt als ein Beispiel einer fremdbestimmten Reise an („eine solche Konstellation wäre beispielsweise m. E.“), dass ein Vorarlberger Rechtsanwalt nach Wien zu einem Gerichtstermin fliegt und einen Tag Wienaufenthalt mit Opernbesuch privat anschließt. Der Hauptanwendungsfall der fremdbestimmten Reise sei die Reise von Dienstnehmern, die vom Arbeitgeber angeordnet wird.

Ebenso wurde von *Renner*¹⁷⁾ das Erkenntnis dargestellt. Gerade hinsichtlich der Frage der „Fremdbestimmung“ wurde noch Klärungsbedarf ermittelt. Eine gewisse – wenn auch den Kernbereich nicht treffende – Erkenntnis hat auch ein von *Renner*¹⁸⁾ kommentiertes Urteil des BFH¹⁹⁾ gebracht.

Dem folgend wurde auch in der verwaltungsnahen Literatur die neue Judikatur kommentiert. *Lachmayer*²⁰⁾ teilt zunächst die Auffassungen des VwGH, der sich zu Recht weitgehend der Auffassung des BFH angeschlossen habe. Zum Kriterium der fremdbestimmten Reise kommt sie zur Auffassung, dass bei selbständigen Tätigkeiten nur sehr eingeschränkt von einem fremdbestimmten Moment ausgegangen werden könne. Wenn jegliche berufliche Veranlassung einer Reise bereits als fremdbestimmt gelten würde, da sie das auslösende Moment dieser Reise war, wären sämtliche Reisekosten steuerlich abzugsfähig, unabhängig davon, ob auch private Reiseabschnitte absolviert werden. Daher könne eine Fremdbestimmtheit nur dann vorliegen, wenn die Geschäftsreise über das normale Betriebsgeschehen hinausgehe oder der Steuerpflichtige praktisch keine Dispositionsmöglichkeiten (vor allem in zeitlicher Hinsicht) habe. Ein Geschäftsabschluss oder die Ausführung eines Kundenauftrags sei nicht als fremdbestimmtes Moment zu werten. Der Steuerpflichtige könne insbesondere auch in zeitlicher Weise mitgestalten. In Fußnote 7 ihrer Ausführungen stellt *Lachmayer* jedoch dar, dass ein anderes Ergebnis dann erreichbar wäre, wenn die Fremdbestimmtheit darauf abstelle, ob die Reise ausschließlich im Interesse des Betriebs liege. Allerdings könnten diesfalls private Reiseaufwendungen von Selbständigen in Zukunft beliebig in die steuerliche Sphäre verschoben werden. Selbständige hätten im Vergleich zu Dienstnehmern mehr Gestaltungspotenzial. Eine gänzliche Abzugsfähigkeit gemischt veranlasster Aufwendungen zuzulassen, nur weil der Auslöser für die Aufwendungen betrieblicher Natur ist, entspricht nach Auffassung der Autorin nicht der Intention des § 20 EStG.

Ein fremdbestimmtes Ereignis würde also nur im Fall des Rechtsanwalts mit Gerichtstermin vorliegen²¹⁾ oder bei einem Steuerpflichtigen, der bei Gericht oder Polizei zu einer Einvernahme bestellt wurde. Auch der Besuch eines Buchhändlers bei der Frankfurter Buchmesse könne als fremdbestimmt angesehen werden.

2. Stellungnahme

In Diskussion stehen also das Kriterium der Fremdbestimmtheit der Reise und der Veranlassungszusammenhang. Während der BFH klar auf das Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge abstellt und nur als Beispiel eine Dienstreise eines Dienstnehmers angibt, der VwGH ebenso auf ein auslösendes Moment sowohl im betrieblichen als auch im beruflichen Bereich abstellt und *Zorn* ein Beispiel des Vorarlberger Rechtsanwalts bringt und als Hauptanwendungsfall die Dienstreise des Dienstnehmers annimmt, jedoch im Rahmen der Judikatur des VwGH festhält, dass Auslöser für die

¹⁷⁾ *Renner*, „Mischreisen“: Aufteilungsgebot oder Aufteilungsverbot? SWK-Heft 9/2011, S 427.

¹⁸⁾ *Renner*, Neues zur Abzugsfähigkeit von Reisen mit Mischprogramm, SWK-Heft 11/2011, S 510.

¹⁹⁾ BFH 9. 12. 2010, VI R 42/09.

²⁰⁾ *Lachmayer*, Neue VwGH-Judikatur zu Reisekosten und das Kriterium der Fremdbestimmtheit, ÖStZ 2011/311, 181.

²¹⁾ Also das Beispiel von *Zorn*, ÖStZ 2011/215, 123.

Reise ein betrieblicher oder beruflicher Umstand sein müsse, will *Lachmayer* das Kriterium der Fremdbestimmtheit in einem Sinn verstehen, bei dem der Steuerpflichtige insofern von jemand anderem (Behörden, Dienstgeber) bestimmt sei, als er überhaupt keine andere und eigene Dispositionsmöglichkeit hätte. Der Auffassung von *Lachmayer* ist freilich nicht zu folgen.

Der VwGH stellt zunächst und zu Recht nur auf das „*auslösende Moment*“ ab. Er geht dabei „*insbesondere*“ auf ein fremdbestimmtes Ereignis ein. Auch nach der Judikatur des VwGH ist daher der Grund der vollen Abzugsfähigkeit der Reisekosten im auslösenden Moment zu sehen, wobei das Kriterium des auslösenden Moments nur durch Beispiele, so etwa das fremdbestimmte Ereignis, ausgefüllt wird. Entscheidend ist also, was die Reise ausgelöst hat, nicht primär, ob diese fremdbestimmt ausgelöst wurde.

Selbstverständlich ist einzuräumen, dass im Fall einer eindeutig sozusagen zwanghaft fremdbestimmten Reise wohl in aller Regel auf Basis der neuen Judikatur des VwGH (und BFH) der gänzliche Reisekostenabzug zulässig ist. Der Vorarlberger Rechtsanwalt hat sich den Wiener Gerichtstermin nicht ausgesucht; dieser wurde vom Gericht festgesetzt, und er muss zu diesem Zeitpunkt nach Wien kommen.

Es ist daher zu fragen, warum in diesem Fall die gesamten Reisekosten abzugsfähig sein sollen, wenn der Rechtsanwalt im Beispiel von *Zorn* doch auch eindeutig privat die Staatsoper in Wien besucht. Der Grund ist offensichtlich im Veranlassungsprinzip zu erkennen. Dieses ist nun nicht ein aus Überlegungen der Lehre entwickeltes Prinzip, sondern ergibt sich direkt aus den insofern wohl wirklich völlig gleich zu sehenden Bestimmungen des § 4 Abs. 4 EStG und dEStG. Danach sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Wie erinnerlich, wird für den betrieblichen Bereich ein kausaler Ausgabenbegriff vertreten, während im außerbetrieblichen Bereich der Werbungskostenbegriff angeblich final sein soll. Ohne diese Unterschiede hier diskutieren zu wollen, sei festgehalten, dass damit jedenfalls aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes zwischen nichtselbständiger Arbeit und betrieblichen Einkunftsarten offensichtlich zumindest gleiche Kriterien einzuhalten sind. Wenn es überhaupt einen Unterschied geben mag, dann würde der kausale Betriebsausgabenbegriff zu einer sozusagen leichter zu erreichenden Veranlassung als der finale Werbungskostenbegriff führen, und daher müssten Reisekosten im betrieblichen Bereich insofern leichter voll abzugsfähig sein.

Die Rechtsprechung des BFH stellt dabei auch offensichtlich auf die Veranlassungsbeiträge ab. Wie bereits zitiert, hängt die Abzugsfähigkeit von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige eine Reise unternimmt. Die Gründe bilden das „*auslösende Moment*“, das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen. Dieses Veranlassungsprinzip wurde in Deutschland auch breit diskutiert.²²⁾ *Weber* stellt zunächst dar, dass die Veranlassungsprüfung zweistufig zu erfolgen habe. Zunächst sei das „*auslösende Moment*“ zu ermitteln, um dann in einem zweiten Schritt zu fragen, ob dieses der Erwerbs- oder der Privatsphäre zuzuordnen sei. Neben Fragen des kausalen oder finalen Verständnisses wird auch der subjektive bzw. objektive Veranlassungszusammenhang diskutiert. *Weber* kommt zur Auffassung, dass grundsätzlich von einem subjektiv geprägten Veranlassungszusammenhang auszugehen sei, somit aber auf die willensgesteuerten finalen Handlungen abzustellen sei. Die Aufwendung und die zugrunde liegende Handlung seien bei äußerlicher Betrachtung neutral. Erst die Zweckrichtung des Steuerpflichtigen erlaube eine Zuordnung des ansonsten neutralen Vorgangs.²³⁾ Ausführlich wird auch das Gegenargument der unfreiwilligen Aufwendun-

²²⁾ Vgl. etwa die groß angelegte Untersuchung von *Weber*, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, *StuW* 2009, 184, mit zahlreichen Verweisen.

²³⁾ Verweis auf *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang als die Frage nach der im Ertragsteuerrecht geltenden Kausalitätstheorie (1991) 80; *Görllich*, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, *DB* 1979, 711.

gen, die offensichtlich nicht vom finalen Handlungsentschluss getragen sein können, diskutiert. Der subjektive Entschluss einer Veranlassung ist daher auch dann entscheidend, wenn in bestimmten Fällen Aufwendungen auch gegen den Willen in Kauf genommen werden müssen. Derartige Nebenfolgen werden akzeptiert. Hinsichtlich der gemischten Veranlassung wird überzeugend dargestellt, dass schon als Ausgangspunkt zu berücksichtigen sei, dass die möglichst exakte Messung der erwerbsbezogenen Leistungsfähigkeit durch das objektive Nettoprinzip zum einen erfordert, dass jede Aufwendung, die der Erwerbssphäre zuzurechnen ist, erfasst wird, gleichwohl aber keine Aufwendungen erfasst werden, die der Privatsphäre zuzuordnen sind. Sind Aufwendungen durch beide Bereiche veranlasst, so ist eine möglichst präzise Aufteilung durchzuführen. Schon aus der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 1970²⁴⁾ ergebe sich, dass eine vollständige Berücksichtigung dann möglich sei, wenn die private Veranlassung von untergeordneter Bedeutung wäre. Dieses Außerachtlassen von untergeordneter privater Mitveranlassung entspricht der Ursachengewichtung nach der Wesentlichkeitstheorie der Veranlassung.

Daraus ergibt sich zusammenfassend: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet im Sinne des objektiven Nettoprinzips, beruflich veranlasste Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, während private Aufwendungen nicht abzugsfähig sein sollen. Entscheidend ist dabei das „auslösende Moment“, also der Willensentschluss des Steuerpflichtigen zur Tötigung von Ausgaben, im diskutierten Fall also der Verausgabung von Reisekosten für eine Reise. Zu prüfen ist, ob diese Reise durch die berufliche Tätigkeit veranlasst war (volle Abzugsfähigkeit der Reisekosten), eine Veranlassung sowohl aus beruflichen als auch aus privaten Momenten erfolgt ist (anteilige Berücksichtigung nach bestmöglicher Ermittlung, allfällige Schätzung der Anteile) oder eben privat veranlasst war (keine Abzugsfähigkeit der Reisekosten).

Analysiert man hierzu nochmals die Entscheidung des Großen Senats des BFH, so zeigt sich, dass dieser durchgehend vom Veranlassungsprinzip ausgeht. Entscheidend ist daher einzig und allein, ob eine Reise aus betrieblichen oder beruflichen Gründen angetreten wird oder nicht. Ob diese Veranlassung nun gegeben ist, ist zu ermitteln. Der BFH gibt hier auch sehr eindeutige Leitlinien vor: Der Sachverhalt ist genau zu ermitteln, und die Finanzbehörden dürfen sich nicht einfach auf Behauptungen eines Steuerpflichtigen verlassen. Dieser hat auch eine Mitwirkungspflicht. Gelingt dem Steuerpflichtigen daher im Rahmen der Mitwirkungspflicht und der vorgelegten Beweise der Nachweis, dass die berufliche Veranlassung vorgelegen ist, sind die Kosten abzugsfähig. Besteht nach wie vor ein erheblicher Zweifel, sind die Kosten eben nicht abzugsfähig. Dies ist aber eine reine Frage der Sachverhaltsermittlung. Mögliche Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung dürfen aber nicht in den Tatbestand hineinwirken.

Variiert man daher das Beispiel des Vorarlberger Rechtsanwalts, der nach Wien reist, so zeigt sich: Wird der Rechtsanwalt von einem Wiener Klienten angerufen, um einen persönlichen Besprechungstermin in Wien gebeten und entschließt sich der Rechtsanwalt aus Gründen seiner Berufstätigkeit zum Antritt dieser Reise, so liegt eine beruflich veranlasste Reise vor. Völlig unstrittig sind diese Kosten daher abzugsfähig. Fliegt der Rechtsanwalt z. B. am Freitagmorgen nach Wien, um am Freitagnachmittag oder Freitagabend zurückzuflogen, und ist keinerlei private Tätigkeit zu erkennen, ist ein vollständiger Abzug der Reisekosten unstrittig. Für diesen Abzug ist nun ebenfalls nicht ausschlaggebend, ob der Klient den Rechtsanwalt zu einem Treffen an genau diesem Freitag gedrängt hat (etwa weil auch ausländische Geschäftskunden gerade und nur an diesem Tag in Wien sind etc.) oder aber der Termin im Laufe dieser Woche stattfinden sollte, aber beispielsweise auch am Mittwoch möglich gewesen wäre. Hat der Rechtsan-

²⁴⁾ BFH 19. 10. 1970, GrS 2/70.

walt Mittwoch oder Freitag zur Auswahl und entscheidet er sich für einen dieser beiden Tage, ändert dies klarerweise nichts an der beruflichen Veranlassung und daher auch nichts an der vollen Abzugsfähigkeit. Auch wenn eine Fremdbestimmtheit im Sinne eines Zwangs nicht vorliegt, ist die Veranlassung zur Reise eindeutig im beruflichen Bereich gelegen, der Willensentschluss des Rechtsanwalts auf Antritt dieser beruflichen Reise gelegen, die Reise also beruflich veranlasst, und die Kosten sind abzugsfähig.

Entscheidet sich der Rechtsanwalt in dieser Konstellation, also nachdem die Reise vereinbart ist, einen weiteren Tag in Wien zu verbringen und privat die Oper zu besuchen, so schadet dies dem vollen Reisekostenabzug nicht. Die berufliche Reise wäre in jedem Fall aus rein beruflichen Gründen angetreten worden und die Reisekosten angefallen. Es ist daher in dieser Konstellation auch unerheblich, ob die Reise unbedingt am Freitag stattfinden musste oder die Wahl zwischen Mittwoch und Freitag bestand, wenn die Reise nur aus beruflichen Gründen stattfinden musste. Ob dann die Verlängerung am Donnerstag oder am Samstag erfolgt, kann ebenfalls nicht mehr erheblich sein. Die Veranlassung der Reise ist alleine betrieblich.

Sinngemäß Gleiches gilt für den umgekehrten Fall: Der Vorarlberger Rechtsanwalt hat seit einiger Zeit privat eine Reise nach Wien gebucht, weil er die Stadt besuchen möchte, seine Frau ausführen will etc. Die Reise ist eindeutig privat veranlasst. Nunmehr entschließt sich der Rechtsanwalt zum Wohl seiner Kanzlei und zum Ärger seiner Frau, im Rahmen dieser Woche auch einen beruflichen Termin wahrzunehmen. Zwar liegt nun auch ein beruflicher Grund für die Reise vor. Die Veranlassung der Reise ist aber allein privat geschehen, sodass die Reisekosten nicht abzugsfähig sind. Variiert man das letzte Beispiel so, dass der Rechtsanwalt zum einen seit längerer Zeit privat eine Woche in Wien verbringen wollte, aber schon – zur Vermeidung von Ärger – seit Langem vorbesprochen hat, in dieser Woche auch einen beruflichen Termin absolvieren zu wollen, so liegen eben eine private und eine berufliche Veranlassung gleichermaßen vor. In diesem Fall sind die Reisekosten anteilig zu berücksichtigen, wobei sich hier das Zeitkriterium anbietet.

Es erhellt somit, dass der Entschluss zu einer beruflichen Reise durchaus in der Sphäre und im Willen des Steuerpflichtigen gelegen sein muss. Von einem Zwang zu einer solchen Reise ist nirgends die Rede. Das Veranlassungsprinzip gebietet also, auch all jene Geschäftsreisen, deren genaue zeitliche Festlegung in der Disposition des Steuerpflichtigen liegen, zum vollen Abzug zuzulassen, auch wenn ein Zwang aus rechtlichen oder faktischen Gründen²⁵⁾ nicht besteht. Einzuräumen ist, dass im Fall der „*zwanghaften*“ Dienstreise der Beweis leichter zu erbringen ist; dies ändert aber nichts daran, dass auch in allen anderen betrieblich veranlassten Fällen die Reisekosten abzugsfähig sind. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die angebliche Möglichkeit zur Steuergestaltung im Sinne einer Verschiebung vom privaten in den betrieblichen Bereich ohnedies vom BFH berücksichtigt wurde, die Gründe, warum trotzdem eine Abzugsmöglichkeit für den beruflichen Bereich gegeben sein muss, ausführlich dargelegt wurden und auch auf die Bedeutung der Sachverhaltsermittlung hingewiesen wurde. Die bloße sinngemäße Beachtung der Rechtsprechung des BFH führt daher zum richtigen Ergebnis.

Praktisch gesprochen sei darauf hingewiesen, dass betrieblich tätige Personen berufliche Reisen auch nicht alleine und zum Spaß unternehmen, sondern etwa Kunden, Klienten besuchen, mit neuen Geschäftskontakten einen Termin vereinbaren, eine bestimmte Ausbildung besuchen usw.

Die berufliche Veranlassung wird daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen glaubhaft zu machen sein. Dabei darf bei dem erwähnten Beispiel des Rechtsanwalts die Ver-

²⁵⁾ In diesem Sinne etwa die von *Lachmayer* erwähnte Frankfurter Buchmesse, die wohl nicht verschoben werden wird.

schwiegenheitspflicht nicht gegen den Steuerpflichtigen verwendet werden. Der Beweis wird oftmals schon durch die Darstellung der Zeitabfolge, insbesondere *e contrario*, gelingen. Soll eine berufliche Veranlassung gegeben sein, wird zuerst der berufliche Teil der Reise geplant werden müssen. Private Planungen können daher bestenfalls gleichzeitig oder später, niemals aber vor der beruflichen Planung erfolgen. Hat der Rechtsanwalt daher nachweislich zu einem gewissen Termin die berufliche Reise gebucht und dabei auch den verlängerten Aufenthalt samt Hotel, Opernkarten usw. mitgebucht, so wird er ergänzend darlegen müssen, dass zunächst das Gespräch mit dem Klienten stattgefunden hat, das ihn zur Vornahme der Reise bewogen hat. Hat der Rechtsanwalt aber die Opernkarten schon lange vor Planung der Reise besorgt, ist wohl eindeutig nachweislich, dass die private Veranlassung der Reise gegeben war.

Hat umgekehrt der Rechtsanwalt eine Reise nur betrieblich gebucht (im Beispiel etwa den Rückflug für Freitagabend bereits gebucht) und nimmt er zu einem späteren Zeitpunkt eine Verschiebung dieses Fluges samt einer Hotelbuchung und dem Bestellen von Opernkarten wahr, ist jedenfalls die berufliche Veranlassung leicht erweislich.

Stets ist auf die Veranlassung selbst abzustellen und diese zu ermitteln. War die Veranlassung beruflich, so schadet auch ein privater Aufenthalt nicht, da die beruflichen Kosten jedenfalls angefallen wären. Praktisch gesprochen wäre der Rechtsanwalt nicht extra privat für einen Samstag nach Wien gefahren, wäre er nicht aus rein beruflichen Gründen ohnedies schon dort gewesen. In diesem Fall ist das sachliche Aufteilungsergebnis, dass die Reisekosten zur Gänze wegen der beruflichen Veranlassung abzugsfähig sind.

3. Zusammenfassung

Auf Basis einer Entscheidung des BFH hat der VwGH²⁶⁾ seine Rechtsprechung zu Reisekosten geändert. Im Fall einer gemischten Veranlassung sind die Reisekosten nunmehr anteilig absetzbar. Ist die private Veranlassung jedoch untergeordnet, können die Kosten zur Gänze abgesetzt werden. Eine private Untergeordnetheit liegt auch dann vor, wenn das auslösende Element für die Reise eindeutig im betrieblichen und beruflichen Bereich gelegen ist.

Als Beispiel für eine derartige Veranlassung wurde die fremdbestimmte Reise angeführt, also etwa die vom Dienstgeber angeordnete Dienstreise oder der Termin eines Rechtsanwalts vor Gericht.

Nach verwaltungsnaher Literatur soll jedoch bei selbständigen Tätigkeiten nur sehr eingeschränkt von einem fremdbestimmten Moment ausgegangen werden. Diese liege nur dann vor, wenn die Geschäftsreise über das normale Betriebsgeschehen hinausgeht oder der Steuerpflichtige, insbesondere in zeitlicher Hinsicht, keine Dispositionsmöglichkeiten hätte.

Auf Basis deutscher Literatur und der Judikatur des BFH und des VwGH konnte jedoch gezeigt werden, dass entscheidend für die Abzugsfähigkeit der Veranlassungszusammenhang ist. Ist die Veranlassung für die Reise allein im Bereich der Erwerbstätigkeit gelegen, so sind die Kosten zur Gänze abzugsfähig. Dabei ist darauf abzustellen, ob die Reise aus Gründen des Betriebs oder des Berufs angetreten wird. Eine Außergewöhnlichkeit oder eine nicht bestehende zeitliche Dispositionsfähigkeit ist dabei nicht entscheidend. Befürchtungen der Finanzverwaltung bezüglich eines Gestaltungspotenzials der Steuerpflichtigen sind auf Basis der ausdrücklichen Judikatur des BFH auch nicht schlagend.

Liegt eine gemischte Veranlassung vor, sind die Kosten bestmöglich aufzuteilen. Liegt eine rein private Veranlassung vor, sind trotz einer auch existenten beruflichen Auswirkung die Kosten zur Gänze nicht abzugsfähig.

²⁶⁾ VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.