

LStR-Wartungserlass 2011

Veranlassungsprinzip bei Reisekosten in den LStR

Zur Umsetzung der jüngsten Rechtsprechung in den LStR

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Vor Kurzem wurde auf Basis der Judikatur des BFH, des VwGH und der Literatur das Veranlassungsprinzip bei Reisekosten analysiert.¹⁾ Gleichzeitig hat *Atzmüller*²⁾ seine Rechtsauffassung bekanntgegeben. Die Meinung des BMF wurde nunmehr im LStR-Wartungserlass 2011³⁾ bekannt gemacht.

1. Kernaussagen der Judikatur

Liegt eine Reise vor, die zumindest auch betrieblich oder beruflich⁴⁾ veranlasst ist, so sind die Fahrtkosten jedenfalls teilweise abzusetzen. Liegt eine gemischte Veranlassung vor, so bietet sich die Aufenthaltsdauer als Aufteilungsmaßstab an. In Fällen einer untergeordneten quantitativen privaten Veranlassung kann⁵⁾ die Aufteilung unterbleiben. Ist die Reise jedoch qualitativ, also inhaltlich, ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlasst, so sind die Reisekosten zur Gänze abzugsfähig.

Dreh- und Angelpunkt ist daher das Veranlassungsprinzip. Die entsprechenden rechtstheoretischen Überlegungen wurden ausführlich dargestellt und subsumiert.⁶⁾

2. Die Überlegungen von Atzmüller

Atzmüller führt zunächst aus, dass eine betriebliche Reise durch die private Entscheidung, mit der betrieblichen Reise eine private zu verbinden, zu einer Mischreise wird. Betriebliche und private Veranlassung treten nebeneinander. Fraglich sei, warum der als sachgerecht erkannte Maßstab der zeitanteiligen Aufteilung dann nicht mehr anwendbar sein soll, wenn die betriebliche Veranlassungskomponente besonders ausgeprägt sei. In der Folge⁷⁾ unterscheidet *Atzmüller* zu Recht zwischen der Dominanz der Zeitdauer, wonach eine schon getroffene Aufteilung „betrieblich vs. privat“ aus Gründen der Vereinfachung aufgehoben wird. Im zweiten Fall komme es dazu, dass aufgrund der ausschließlichen Maßgeblichkeit einer Komponente eine Aufteilung erst gar nicht durchgeführt würde. Die betriebliche Veranlassung verdränge die private, sodass nur die betriebliche maßgebend sei.

Die dogmatische Rechtfertigung sei deshalb fragwürdig, weil durch die private Entscheidung eben eine private Veranlassungskomponente gegeben sei. Man könne zwar argumentieren, dass die Aufwendungen bei betrieblicher Fremdbestimmtheit jedenfalls angefallen wären, und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige seine betriebliche Reise mit einer privaten verbunden hätte. Gerade dies passiere allerdings nicht, da der Steuerpflichtige sich eben auch zu einer privaten Reise entschlossen hätte und daher nicht so behandelt werden soll wie jemand, auf den das nicht zutrifft.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) *Prodinger*, Veranlassungsprinzip und Fremdbestimmtheit bei Reisekosten, SWK-Heft 20/21/2011, S 743.

2) *Atzmüller*, Die Fremdbestimmtheit im Steuerrecht – eine fremdbestimmte Reise zu einem unbestimmten Rechtsbegriff, RdW 2011/463, 433.

3) Rz. 295 bis 295d LStR.

4) In der Folge als Synonym verwendet.

5) Nämlich aus Vereinfachungsgründen.

6) *Prodinger*, SWK-Heft 20/21/2011, S 743.

7) *Atzmüller*, RdW 2011, 433 (434 f., Punkt 3.2.).

Die Ausführungen von *Atzmüller* bringen die Fragestellung genau auf den Punkt; im Ergebnis ist ihnen jedoch gerade nicht zu folgen.

Selbstverständlich ist es richtig, dass eine betriebliche Reise durch ein zusätzliches privates Element, das in der willentlichen Disposition des Steuerpflichtigen liegt, zu einer gemischten Reise wird. Ohne privaten Anteil ergeben sich keine Aufteilungsfragen. Allerdings führen die Schlussfolgerungen von *Atzmüller* deshalb zum falschen Ergebnis, weil die Grundüberlegung inkorrekt scheint: Ist die Reise nämlich eindeutig und nachweislich nur beruflich veranlasst, so wird sie durch die zusätzliche, inhaltlich und – wie gezeigt – oftmals auch zeitlich nachfolgende Entscheidung zu privaten Elementen eben nicht zu einer privat veranlassten Reise. Die Reise selbst ist gemischt beruflich und privat, die Veranlassung ist aber eine rein berufliche.

In weiterer Folge führt genau das von *Atzmüller* verworfene Argument exakt zur richtigen Lösung: Ist die Veranlassung nur betrieblich, so fallen die Reisekosten unabhängig von der logisch sozusagen späteren Entscheidung des Steuerpflichtigen zu einem zusätzlichen privaten Reiseteil jedenfalls an. Sie sind daher nur durch die betriebliche Entscheidung veranlasst. Somit sind die Reisekosten im Sinne der Judikatur des BFH und VwGH zur Gänze abzugsfähig. Betont sei, dass es klarerweise nicht um Kosten geht, die im alleinigen Zusammenhang mit dem privaten Reiseanteil stehen. Übernachtungskosten sind nur insoweit abzugsfähig, als sie auf betriebliche Zeiteile entfallen, nicht aber auf die privaten Anteile. Zu unterscheiden ist also im Ergebnis zwischen der Veranlassung und der folgenden Reisegestaltung.

Dies zeigt sich auch an zwei Beispielen:

Der schon berühmte Vorarlberger Rechtsanwalt beschließt, von Dienstag bis Donnerstag eine rein betriebliche Reise nach Wien zu unternehmen, um einige Klienten zu besuchen. Um flexibel zu sein, fährt er mit dem Auto nach Wien. Der Antritt der Rückreise ist für Donnerstag 14:00 Uhr nach Ende des letzten Termins geplant. Nach Absolvierung des letzten Termins befragt der Anwalt noch seine Sekretärin telefonisch hinsichtlich weiterer Termine am Freitag. Er erhält die Auskunft, dass keine Termine vereinbart seien und auch keine dringenden Angelegenheiten anstünden. Jetzt erst entschließt sich der Anwalt, den Freitag noch in Wien zu verbringen und erst Freitagnachmittag die Heimreise anzutreten. Ganz offensichtlich ist die die Fahrtkosten auslösende Reise von Vorarlberg nach Wien rein betrieblich veranlasst; die private Gestaltung findet auch in ihrer Entscheidung so viel später statt, dass sie auf die Veranlassungskomponente nicht mehr durchschlagen kann. Nichts anderes kann aber dann gelten, wenn der Rechtsanwalt aus beruflichen Gründen nach Wien reisen muss und die Reise betrieblich plant, diese betrieblich veranlasst ist. Entschließt er sich im logischen Gefolge danach, auch einen privaten Teil in Wien zu verbringen, ändert dies nichts an der betrieblichen Veranlassung.

Muss der Rechtsanwalt als zweites Beispiel jedoch einen Tag nach Wien, um eine private Mietrechtsstreitigkeit zu bereinigen, und muss er einen weiteren Tag nach Wien, um einen Kliententermin zu absolvieren, und entschließt er sich sinnvollerweise, beide Termine zu verbinden, so ist die Fahrt offensichtlich sowohl betrieblich als auch privat veranlasst.⁸⁾ Die Fahrtkosten sind dann im Zeitverhältnis aufzuteilen.

3. LStR-Wartungserlass 2011

In den Rz. 295, 295a und 295b LStR werden im Wesentlichen die neuen Erkenntnisse für den gemischten Aufwand dargestellt. Hernach wird die untergeordnete Veranlassungskomponente im Sinne des auslösenden Moments definiert. In zeitlicher Hinsicht soll eine untergeordnete Bedeutung bei einem Anteil von nicht mehr als 10 % vorliegen.

⁸⁾ Die Abgrenzung mag im Einzelfall schwierig sein. Dies ändert aber nichts an den dogmatischen Grundlagen.

Hiezu ist anzuführen, dass weder nach dem Gesetz noch nach der Judikatur eine feste Grenze gegeben ist. Problematisch scheint, warum etwa im Bereich der Zuordnung zu Betriebs- oder Privatvermögen eine 20-%-Grenze für die Untergeordnetheit seit langen Jahren anerkannt ist und nunmehr diese Grenze hier nur 10 % betragen soll.

Wenn das auslösende Moment unzweifelhaft (d. h., es wird ein strenger Maßstab angelegt) in der Berufssphäre liegt, sind die Fahrkosten zur Gänze abzugsfähig.⁹⁾ Hiezu ist anzumerken, dass der BFH betont hat, dass genaue Ermittlungen der Behörden notwendig seien. Nicht recht verständlich ist die Aussage, es sei ein strenger Maßstab anzulegen. Dies impliziert im Umkehrschluss, dass es auch Ausgaben gibt, bei denen nur ein lockerer Maßstab anzulegen ist, die also ohne die vorgehende Ermittlung oder den Nachweis im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen schon als Betriebsausgaben anzusehen sind. Offensichtlich sind dementsgegen alle Ausgaben gleich zu behandeln. Richtig ist hingegen,¹⁰⁾ dass im Zweifelsfall der Steuerpflichtige seine Intentionen auch nachweisen muss.

Die LStR führen danach aus, dass eine berufliche Reise nur dann fremdbestimmt sei, wenn sie im Interesse des Arbeitgebers absolviert werde und mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage beruflichen Zwecken dient. Damit führen die LStR ein zweites Kriterium ein. Ist die Reise eindeutig beruflich veranlasst, so kann es auf das Verhältnis einer späteren privaten Reise nicht mehr ankommen. Sicherlich ist einzuräumen, dass eine Dienstreise, die an einem Tag erledigt werden kann und mit einem dreiwöchigen Urlaub verbunden wird, auch hinsichtlich der beruflichen Veranlassung überprüfenswert erscheinen mag. In diesem Fall wird aber das auslösende Moment unter Umständen nicht die Dienstreise, sondern auch der private Urlaub gewesen sein. Dies ist eben festzustellen. Beispielsweise sei erwähnt, dass es¹¹⁾ exotische Flugdestinationen gibt, die nur einmal pro Woche angefliegen werden. Muss der Dienstnehmer daher zu einem eintägigen Termin fliegen, bleibt ihm sozusagen nichts anderes über, als den Rest der Woche vor Ort zu verweilen. Trotzdem sind die Reisekosten zur Gänze abzugsfähig. Ob der Restaufenthalt dann der Dienstreise zuzuordnen ist oder aber aus privaten Gründen erfolgt, sollte keine Rolle spielen.

Zur Fremdbestimmtheit bei betrieblich veranlassten Reisen¹²⁾ führen die LStR aus: *„Eine fremdbestimmte Reise liegt bei einem Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften vor, wenn dieser keine zeitliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Antrittes der Reise hat und mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage betrieblichen Zwecken gewidmet ist.“*

Diese Aussage ist daher in beiden Tatbestandselementen unrichtig: Zum einen wurde im Vorartikel ausführlich dargestellt, dass die zeitliche Dispositionsfreiheit nichts mit der Frage der betrieblichen Veranlassung im Sinne des auslösenden Moments zu tun hat, und dies ausführlich aus der Judikatur des BFH und der zugrunde liegenden deutschen Literatur begründet. Die gegenteilige Auffassung von *Lachmayer* konnte daher nicht überzeugen.

Zum zweiten Kriterium der 50-%-Grenze wurde bereits oben festgehalten, dass diese weder im Gesetz noch in der Judikatur gedeckt ist. Es widerspricht auch von der Logik dem Veranlassungsprinzip.¹³⁾ Insofern scheint der Erlass daher rechtswidrig zu sein.

Eine präzise Klärung des Tatbestandselements der Veranlassung im Sinne des auslösenden Moments wird wohl erst in einem neuerlichen höchstgerichtlichen Verfahren erfolgen.

⁹⁾ So die LStR.

¹⁰⁾ Wie auch die oben diskutierten Beispiele zeigen.

¹¹⁾ Zumindest früher.

¹²⁾ Rz. 295d LStR.

¹³⁾ Man nehme nur an, dass jemand am Freitag eine eindeutig betrieblich veranlasste Reise antritt und dann das Wochenende privat „anhängt“. In diesem Fall betrüge der Anteil der betrieblichen Reise nur 33,3 %, und es wäre schon deshalb kein voller Reisekostenabzug möglich. Insofern wäre in weiten Bereichen der volle Abzug im Sinne des Veranlassungsprinzips aufgeweicht.