

# Die Durchbrechung des Aufteilungsverbots bei gemischt veranlassten Reisen

Mit seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, vollzieht der VwGH eine richtungsweisende Änderung seiner Rsp zur Absetzbarkeit gemischt veranlasster Reisekosten.

## 1. Der Sachverhalt zum Erkenntnis des VwGH vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197

Im Jahr 2006 unternahm der selbständig erwerbstätige StPfl eine zwanzigtägige Studienreise nach China. Dieser stellte er einen viertägigen Privataufenthalt in Begleitung seiner Ehefrau in Tibet voran. Der StPfl flog von Tibet weiter nach China und nach Abschluss seiner dortigen Tätigkeit zurück nach Österreich. Hierfür machte er als Betriebsausgaben Tages- und Nächtigungsgelder sowie Flugkosten geltend.

## 2. Die bisherige Behandlung gemischt veranlasster Reisen

Die Rsp verlangt die einwandfreie Trennbarkeit privater und beruflicher Aufwendungen.<sup>1)</sup> Gemischt veranlasste Aufwendungen dürfen bei einer klaren Abgrenzbarkeit der Veranlassungsmotive geteilt werden.<sup>2)</sup> In Fällen doppelter oder überlappender Veranlassung<sup>3)</sup> gilt hingegen das steuerliche Aufteilungsverbot.<sup>4)</sup>

Gemischt veranlasste Reiseaufwendungen wurden bislang letzterer Kategorie zugewiesen. Im Gegensatz zu anderen Mischaufwendungen<sup>5)</sup> nahmen Reisen damit eine Sonderstellung ein. Hierbei unterschied der VwGH auch nicht zwischen doppelt veranlassten Reisen, bei denen der Umfang der einzelnen Teile nicht feststellbar ist, und solchen, die sich nach ihrer beruflichen und privaten Veranlassung zumindest tageweise klar abgrenzen lassen: „*Spielen bei einer Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Dies ist dann der Fall, wenn die Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also zB an eine Geschäftsreise ein Urlaub angehängt wird.*“<sup>6)</sup> Damit schloss der VwGH bei Reisen mit Mischprogramm eine Berücksichtigung von Reisekosten „*schlechthin*“ aus – auch jener Kosten, die „*anteilig auf einen ausschließlich beruflichen*

*Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen.*“<sup>7)</sup> Dies führte zur Nichtabzugsfähigkeit der gesamten Reisekosten, auch wenn die privat motivierte Verlängerung einer beruflich veranlassten Reise keine Mehraufwendungen verursacht. Einzig ein sog „vernachlässigbarer Freizeittag“ stand dem Abzug von Reisekosten nicht entgegen.<sup>8)</sup>

Vor diesem Hintergrund wären wohl sämtliche Aufwendungen für die Studienreise nach China<sup>9)</sup> nicht abzugsfähig gewesen.

## 3. Kritik am (bisherigen) absoluten Aufteilungsverbot

### 3.1. Kein absolutes Aufteilungsverbot ableitbar

Aus den einschlägigen Bestimmungen<sup>10)</sup> lässt sich kein absolutes Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen ableiten.<sup>11)</sup> Dennoch hielten sowohl VwGH als auch BFH lange Zeit daran fest. Dabei war der BFH eher geneigt, vom absoluten Abzugsverbot abzuweichen.<sup>12)</sup> Die restriktivere Gesetzesinterpretation durch den VwGH mag sich aus den weitergehenden Bestimmungen der österreichischen – im Vergleich zur deutschen – Norm ergeben haben.<sup>13)</sup> Auch nach dem

1) Vgl etwa VwGH 20. 9. 2007, 2006/15/0325. Vgl auch EStR 2000 Rz 4759.  
2) Vgl EStR 2000 Rz 4760.  
3) Als solche gelten zB bürgerliche Kleidung (vgl VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0132), Kontoführungs- und Kreditkartenkosten (vgl zB VwGH 30. 5. 2001, 96/13/0052).  
4) Zur Abgrenzung bei Wirtschaftsgütern und Aufwendungen vgl ausführlich *Lenneis*, Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG – Aufteilungsverbot, in BMF/JKU Linz (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik – Gedächtnisschrift für Peter Quantschnigg (2010) 231 (231 ff).  
5) Vgl dazu 3.2.  
6) VwGH 17. 2. 1999, 94/14/0012 anlässlich einer zweiwöchigen betrieblich veranlassten Reise mit anschließendem einwöchigen Erholungsaufenthalt; vgl idS auch: VwGH 8. 5. 2003, 99/15/0002; 31. 5. 2000, 97/13/0228; 21. 10. 1993, 92/15/0150; 3. 5. 1983, 82/14/0279. Im Gegensatz dazu war der BFH schon lange bereit, Reisen in Abschnitte aufzuteilen und den Aufwand abschnittsspezifisch zu qualifizieren (vgl zB BFH 23. 4. 1992, IV R 27/91).

7) VwGH 20. 12. 1994, 90/14/0211. Vgl idZ auch die für berufliche/betriebliche Seminar-/Fortbildungsreisen entwickelten strengen Kriterien an die Abziehbarkeit: „1.) Planung und Durchführung der Reise entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitestgehend berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt. 2.) Planung und Durchführung muss dem StPfl die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. 3.) Reiseprogramm und Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des StPfl abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. 4.) Andere allgemeine interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.“ (vgl etwa VwGH 24. 9. 2008, 2008/15/0032).  
8) Die auf diesen Tag entfallenden Kosten waren aber nicht abzugsfähig. Vgl EStR 2000 Rz 1651.  
9) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.  
10) Beachte den nahezu identen Wortlaut der beiden Bestimmungen § 20 Abs 1 EStG und § 12 Abs 1 dEStG.  
11) Vgl zB *Kottke*, Zur Irrlehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, DStR 1992, 129 (129 ff); *Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (2002) § 12 Rz B 3 ff; *Schmidt/Drenseck*, EStG<sup>28</sup> (2008) § 12 Rz 14 ff; *Jakob*, Einkommensteuer<sup>4</sup> (2008) Rz 219 ff; *Lang in Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 243 ff; *Kühbacher*, Zur Abzugsfähigkeit gemischt veranlasster Reiseaufwendungen, SWK 2010, S 269 (S 269 ff); *Renner*, Deutschland: Abschied vom steuerlichen Aufteilungsverbot, ÖStZ 2010, 123 (126). Vgl dazu auch *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht (1980), 103 (141).  
12) Vgl FN 6.  
13) Vgl § 20 Abs 1 Z 3 EStG, wonach Repräsentationsaufwendungen ausdrücklich vom Abzug ausgeschlossen sind. Folglich ist davon auszugehen, dass Repräsentationsaufwendungen von § 20 Abs 1 EStG nicht erfasst sind. Daher besteht ein Aufteilungsverbot auch für andere gemischt veranlasste Aufwendungen. Die deutsche Rechtslage lässt hingegen den Schluss zu, dass § 12 Abs 1 dEStG gerade nur Repräsentationsaufwendungen umfasst – vgl

österreichischen Gesetzestext spricht aber nichts dagegen, eine Teilung der unterschiedlich veranlassten Kosten vorzunehmen. Es wird lediglich ein Abzugsverbot für ihrer Natur nach private Lebensführungsaufwendungen, welche die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des StPfl mit sich bringt, normiert, keineswegs aber für alle gemischt veranlassten Aufwendungen.<sup>14)</sup> Sofern es gelingt, das Maß der beruflichen Verwendung nachzuweisen, steht § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG der Anerkennung eines abzugsfähigen Anteils nicht entgegen.<sup>15)</sup> Gerade wenn eine solche Möglichkeit besteht, kann man schließlich davon ausgehen, dass es sich eben nicht um echten Mischaufwand, sondern um rein nach der Veranlassung zuordenbaren Aufwand handelt.<sup>16)</sup> Davon geht offenbar auch die Rsp aus, die im Zusammenhang mit anderen gemischt veranlassten Aufwendungen von einem Aufteilungsverbot schon abgegangen ist.<sup>17)</sup>

Für Reisekosten verwehrt § 20 Abs 1 lit c EStG zusätzlich die steuermindernde Wirkung, soweit sie nach „§ 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind“.<sup>18)</sup> Diese beiden Bestimmungen enthalten Auflistungen von als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Frage kommenden Aufwendungen, die jedoch nicht taxativ sind.<sup>19)</sup> Daher lässt sich aus der Nichterwähnung der Reisebewegungskosten keineswegs ableiten, dass sie von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen sind.<sup>20)</sup> Zwar könnte man aus der expliziten Erwähnung der Reisekosten in § 20 Abs 1 lit c EStG auch schließen, dass an die Möglichkeit des Abzugs solcher Kosten ein strengerer Maßstab anzulegen ist als nach der deutschen Rechtslage. Die Systematik des EStG spricht aber wohl gegen eine solche Auslegung.<sup>21)</sup>

### 3.2. Das willkürliche absolute Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Reisen

Die Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen ist dann vorzunehmen, wenn eine einwandfreie Trennbarkeit von Ausgaben für die private Lebensführung besteht.<sup>22)</sup> In zahlreichen

Fällen wurde deshalb eine Aufteilung gemischter Aufwendungen bereits in der Vergangenheit vom VwGH für geboten erachtet.<sup>23)</sup> Im Gegensatz dazu wurde davon ausgegangen, dass die Kosten der An- und Abreise bei gemischt veranlassten Reisen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen, da nicht eindeutig abgrenzbare Aufwendungen vorlägen.<sup>24)</sup>

Es besteht aber kein hinreichender Grund, Reisen gänzlich anders zu behandeln als Aufwendungen iZm den genannten Fällen. Diese lassen keine besonderen Eigenarten erkennen, die im Vergleich zu anderen gemischten Aufwendungen eine Aufteilung einfacher oder sachgerechter erscheinen lassen. Es ist wenig nachvollziehbar, weshalb beispielsweise Aufwendungen für eine Jahresnetzkarte für den öffentlichen Verkehr im Verhältnis beruflicher und privater Verwendung teilbar sind,<sup>25)</sup> während dies bei Reisekosten infolge des Voranstellens oder Anhängens von Urlaubstagen an eine Geschäftsreise zu versagen sein soll. Gerade bei einer Jahresnetzkarte erscheint eine Trennung der Veranlassungsbeiträge anhand der Zeitan-teile wesentlich schwieriger als bei einer Reise, die lediglich in zwei unterschiedlich veranlasste, zeitlich aufeinanderfolgende Reiseabschnitte zerfällt.<sup>26)</sup> Die beruflich und privat veranlassten Zeitan-teile einer Reise sind als Aufteilungsmaßstab in gleicher Weise geeignet wie die unterschiedlich veranlassten Telefongespräche zur Aufteilung der Telefongrundgebühr oder die gefahrenen Kilometer zur Aufteilung der Kraftfahrzeugkosten.<sup>27)</sup>

Steht eine berufliche Mitveranlassung fest, so ist es problematisch, bei bestimmten Aufwendungen die anteilige Abzugsfähigkeit zu versagen, weil eine Nähe zu Privataufwendungen angenommen wird.<sup>28)</sup> Es bestehen keine sachlichen Gründe dafür, dass bestimmte Aufwendungen, denen eindeutig auch eine berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, zumindest anteilig steuermindernd geltend gemacht werden können, während dies bei anderen Aufwendungen (wie etwa bei Reisen oder bei Wirtschaftsgütern, bei denen angeblich prima facie von einer privaten Veranlassung des Erwerbs abzuziehen ist) nicht der Fall sein soll.<sup>29)</sup>

### 3.3. Der Verstoß gegen Besteuerungsprinzipien

Das Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Reisen wurde mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit begründet. Im Interesse einer gerechten Besteuerung sollte vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund seines Berufs Aufwendungen der Lebensführung in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagert und insofern eine Besserstellung gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen erreicht, denen ihr Beruf eine solche Möglich-

dazu näher *Offerhaus*, Geburtstage und Reisen – steuerlich betrachtet, DStR 2005, 446 (446 ff).

- 14) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 100 zu § 12 Nr 1 Satz 2 dEStG. Die Erkenntnisse lassen sich auf Österreich übertragen. Inhaltlich stimmt § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG mit § 12 Nr 1 Satz 2 dEStG überein. Weiters wurde das seinerzeitige dEStG, aus dessen Gesetzesbegründung der BFH seine Schlussfolgerung bezüglich eines engen Anwendungsbereichs der deutschen Bestimmung ableitete (RStBl 1935, 33, 41), 1938 in den österreichischen Rechtsbestand „übernommen“ und damit zur Grundlage der weiteren einkommensteuerrechtlichen Rechtsentwicklung in Österreich gemacht (siehe etwa § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1972, BGBl 1972/440). Vgl dazu *Kühbacher*, SWK 2006, S 274. Demgegenüber verweist der VwGH auf die Unterschiede in der Rechtslage, gesteht aber, dass dies nicht daran hindere, auf sachlich überzeugende Überlegungen des BFH Bedacht zu nehmen – vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.
- 15) Vgl *Renner*, Gemischt veranlasste Fortbildungs- und Reiseaufwendungen, SWK 2010, S 641 (S 647).
- 16) Im Ergebnis gleich: *Fritz-Schmied*, Das Erfordernis einer (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung von Aufwendungen, ÖStZ 2010, 402 (402 ff).
- 17) Siehe dazu genauer 3.2.
- 18) Diese beiden Gesetzesstellen definieren den Begriff der abzugsfähigen Betriebsausgaben und der Werbungskosten. Auf den Begriff der Reisekosten wird allerdings nicht Bezug genommen, sodass sich hieraus auch keine weiteren Schlüsse für die Gesetzesinterpretation ziehen lassen.
- 19) Vgl die jeweilige Einleitung: „Betriebsausgaben sind jedenfalls ...“; „Werbungskosten sind auch...“.
- 20) Das stand auch nicht zur Diskussion, schließlich waren rein betrieblich veranlasste Reisebewegungskosten seit jeher abzugsfähig – vgl zB VwGH 20. 12. 1994, 20/14/1994.
- 21) Zu ähnlich gelagerten Fällen, in denen das Gesetz eine Aufteilung – nötigenfalls auch im Schätzungswege – normiert, vgl ausführlich *Jann*, Betriebsausgaben bei Zusammenfall von betrieblicher und privater Veranlassung, FJ 1994, 110 (110 ff).
- 22) Vgl auch EStR 2000 Rz 4760, wonach eine Aufteilung zulässig ist, wenn eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist, wobei eine Aufteilung allenfalls im Schätzungswege erfolgen kann.

- 23) Vgl VwGH 9. 7. 1997, 93/13/0296; 19. 9. 1978, 2749/77 (PKW-Kosten); 20. 12. 1994, 90/14/0229 (Telefonkosten einschließlich Grundgebühr). Vgl dazu auch UFS 10. 3. 2009, RV/0686-I/08 mwN (angefochten durch das Finanzamt beim VwGH unter 2009/15/0088); EStR 2000 Rz 1657; EStR 2000 Rz 1567 zu Telefon-, Telefax und Internetkosten und Netzkarten für den öffentlichen Nahverkehr. Für Deutschland vgl BFH 21. 11. 1980, VI R 202/79; 8. 11. 1979, IV R 66/77; 9. 11. 1963, I 397/60; 23. 4. 1982, VI R 30/80 (zur Aufteilung von Kfz-Kosten, Kosten für die Haushaltsgehilfin, Kosten für einen Kühlschrank sowie von Kosten für Verpflegungsmehraufwendungen etc); 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 106.
- 24) Vgl FN 6 sowie für Deutschland BFH 5. 12. 1968, IV R 46/67; 28. 10. 1976, IV R 35/76; 30. 12. 1996, VI B 139/96; 18. 4. 2005, VIII R 43/03.
- 25) VwGH 27. 3. 1996, 92/13/0205.
- 26) Vgl *Kühbacher*, SWK 2010, S 274.
- 27) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 21. Beim gewählten Aufteilungsmaßstab handelt es sich um ein objektives Aufteilungskriterium, da objektiv feststellbar ist, wie lange eine Reise insgesamt dauerte, welche Tätigkeiten der StPfl während der Reise unternommen hat und welche Zeitan-teile auf die jeweiligen Tätigkeiten entfielen. Siehe dazu auch 4.2.
- 28) Vgl *Renner*, SWK 2010, S 647.
- 29) Vgl UFS 13. 10. 2010, RV/0678-L/08.

keit nicht bietet.<sup>30)</sup> Vor diesem Hintergrund ist bei der Beurteilung gemischter Aufwendungen ein strenger Maßstab anzulegen.<sup>31)</sup> Reisekosten konnten bislang nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen war.<sup>32)</sup> Demgegenüber besteht nach Ansicht des BFH die Gefahr, dass StPfl durch einen (teilweisen) Abzug gemischt veranlasster Reisekosten Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen, dann nicht, wenn von den Aufwendungen nur die beruflich veranlassten Kostenanteile abgezogen werden.<sup>33)</sup> UE ist die Argumentation, dass das Risiko einer Verlagerung von Aufwendungen für die Lebensführung in den einkommensteuerlichen Bereich bestünde, nicht nachvollziehbar. Es stellt sich die Frage, weshalb solche Bedenken gerade bei gemischt veranlassten Reisen – bei anderen gemischt veranlassten Aufwendungen aber nicht – bestehen sollen. Auch in der Literatur wurde kritisiert, dass Aufwendungen – sofern sich diese einem ausschließlich beruflich veranlassten Reiseabschnitt zuordnen lassen – trotz eindeutiger beruflicher Veranlassung aufgrund des Aufteilungsverbots nicht abziehbar wären.<sup>34)</sup> Im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene Lastengleichheit<sup>35)</sup> erfordere das objektive Nettoprinzip<sup>36)</sup> eine anteilmäßige Berücksichtigung gemischter Aufwendungen.<sup>37)</sup> Der Gesetzgeber dürfe das objektive Nettoprinzip nur dann durchbrechen, wenn dafür eine sachliche Rechtfertigung vorliege.<sup>38)</sup> Ein absolutes Abzugsverbot von Reiseaufwendungen trotz einer trennbaren zeitlichen Abfolge beruflicher und privater Veranlassung wäre dabei nicht sachgerecht.<sup>39)</sup> In diesem Sinne dürften nur tatsächlich unteilbare Aufwendungen<sup>40)</sup> dem Aufteilungsverbot unterliegen. Ein darüber hinausgehender Nichtabzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben widerspräche dem Grundsatz der finanziellen Leistungsfähigkeit.<sup>41)</sup> Das Aufteilungsverbot diene insofern nicht der steuerlichen Gerechtigkeit, wenn und soweit es

den Abzug beruflich mitveranlasster Aufwendungen verhindert, obwohl diese objektiv aufteilbar sind.<sup>42)</sup>

Dem ist im Ergebnis zuzustimmen. Die Zugrundelegung von Gerechtigkeits- und (daraus folgend) Leistungsfähigkeitsüberlegungen ist aber fragwürdig: Zum einen sind Gerechtigkeitsvorstellungen subjektiv.<sup>43)</sup> Zum anderen lassen sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip oft unterschiedliche, mitunter auch widersprüchliche Schlussfolgerungen ziehen. Auf verfassungsrechtlicher Ebene ist dieses Prinzip nicht ausdrücklich verankert. Die wiedergegebenen Postulate können rechtlich daher nur relevant sein, wenn sie sich auf den Gleichheitsgrundsatz zurückführen lassen.<sup>44)</sup>

### 3.4. Weitere Argumente gegen ein absolutes Aufteilungsverbot

Bisher konnten gemischt veranlasste Reisen nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn „das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt/zugeschnitten sind, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.“<sup>45)</sup> Mitunter gerät dieses Erfordernis mit dem Umstand in Konflikt, dass Veranstalter von Fortbildungslehrgängen oder Seminaren ihre Produkte verkaufen möchten und deshalb auch verlockende Destinationen anbieten. So findet beispielsweise ein Kongress auf Kreta – unter Hinweis auf die herrlichen Bade- und Besichtigungsmöglichkeiten – statt. Gerade dieser Umstand bereitet dem StPfl dann Probleme, die Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen zu können.<sup>46)</sup> Ein solches Reiseprogramm übt schließlich auch auf andere Teilnehmer als diejenigen der angesprochenen Zielgruppe eine Anziehungskraft aus.

Durch eine Aufteilung von Reiseaufwendungen würde dagegen vermieden werden, dass Aufwendungen insgesamt abziehbar sind, obwohl sich eine private Mitveranlassung aufdrängt.<sup>47)</sup> Sofern berufliche Reiseinteressen den eindeutigen Schwerpunkt bildeten, konnten schon bisher die Aufwendungen steuermindernd angesetzt werden. Mangels einer Teilung der Reisekosten wurden diese dann aber zur Gänze in Abzug gebracht.

## 4. Die Durchbrechung des Aufteilungsverbots bei gemischt veranlassten Reisen

### 4.1. Das Erkenntnis des VwGH vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197

Im Widerspruch zur bislang herrschenden Rsp des VwGH stimmte der UFS Innsbruck in zwei gem § 10 Abs 4b UFGS unveröffent-

- 30) Vgl VwGH 23. 1. 2002, 2001/13/0238; 27. 3. 2002, 2002/13/0035; 29. 9. 2004, 2000/13/0156. BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 110. IdS auch VwGH 28. 2. 1995, 94/14/0195; 9. 7. 1997, 93/13/0296; 5. 4. 2001, 98/15/0046; 25. 11. 2009, 2007/15/0260; vgl dazu weiters EStR 2000 Rz 4707.
- 31) Vgl VwGH 29. 1. 2002, 96/14/0030; 24. 9. 2008, 2008/15/0032; 26. 8. 2009, 2007/13/0031.
- 32) Vgl VwGH 30. 1. 2001, 95/14/0042; 21. 10. 2003, 2001/14/0217.
- 33) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 110.
- 34) Vgl etwa Kühbacher, SWK 2010, S 273.
- 35) Eine solche Forderung ergibt sich aus dem Gleichheitsgebot des Art 7 B-VG und manifestiert sich im Gedanken der „Steuergerechtigkeit“ im Sinne einer rechtlich und tatsächlich gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen. Vgl zur Steuergerechtigkeit als wesentliches Argument zB VwGH 28. 5. 1986, 85/13/0174; 28. 2. 1995, 94/14/0195; 28. 5. 1997, 96/13/0110; 22. 2. 2007, 2006/14/0020.
- 36) Dem österreichischen EStG liegt das objektive Nettoprinzip als eine Ausprägungsform des Leistungsfähigkeitsprinzips zugrunde, das ein fundamentales Ordnungsprinzip der Einkommensteuer darstellt. Vgl zB VfGH 24. 1. 1997, G 388/96; 17. 10. 1997, G 168/96, G 285/96, mwN; 30. 11. 2000, B 1340/00; 27. 6. 2001, B 1285/00; 7. 12. 2006, B 242/06; VwGH 15. 7. 1998, 93/13/0205; 8. 10. 1998, 97/15/0073; 27. 5. 1999, 98/15/0100.
- 37) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 98-99 und 121. IdS folgerichtig: Beiser, Werbungskosten für das Snowboard einer Lehrerin? SWK 2008, S 522 (S 522 ff).
- 38) Vgl VfGH 24. 1. 1997, G 388/96 ua; 17. 10. 1997, G 168/96, 285/96, mwN; 30. 11. 2000, B 1340/00; 27. 6. 2001, B 1285/00; 7. 12. 2006, B 242/06; VwGH 15. 7. 1998, 93/13/0205; 8. 10. 1998, 97/15/0073; 27. 5. 1999, 98/15/0100.
- 39) Vgl Baldauf, Jakom EStG (2010) § 20 Rz 16 mwN; ausführlich auch Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup> (2007) § 20 Tz 27; Baldauf, Teilbarkeit von privat mitveranlassten Reiseaufwendungen? SWK 2008, S 775 (S 775 ff); Puchinger, Kein Aufteilungsverbot bei privat mitveranlassten Reisen, FJ 2010, 79 (84); Renner, ÖStZ 2010, 123 ff. Unabhängig von der Frage, ob Kosten der An- und Abreise aufgeteilt werden können, ist dabei nicht nachvollziehbar, dass sogar einzelne Übernachtungen, die eindeutig auf einer beruflichen Veranlassung beruhen, nur wegen des Anhängens eines Urlaubs nicht abzugsfähig sind. Diese Auffassung hatte der BFH schon vor dem VwGH aufgegeben – vgl dazu auch FN 6.
- 40) Das sind solche, bei denen die unterschiedlichen beruflichen und privaten Veranlassungszusammenhänge der Aufwendung objektiv nicht quantifizierbar sind, weil sachgerechte, objektive Aufteilungskriterien fehlen.
- 41) Vgl Puchinger, Ende des Aufteilungsverbot bei privat mitveranlassten Aufwendungen? FJ 2006, 447 (447 ff); vgl dazu auch BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 111.

42) Vgl Baldauf, SWK 2008, S 776; Puchinger, FJ 2006, 447 ff; Jann, FJ 1994, 110 ff.

43) Zur „subjektiven Steuergerechtigkeit“ siehe Grabner, Überlegungen zum Thema „Steuergerechtigkeit“, ÖStZ 2011, 179 (179 ff).

44) Vgl Gassner/Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Verhandlungen des 14. ÖJT Wien (2000), 53 ff, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Steuerrechtsdogmatik wertlos ist. AA Doralt/Ruppe, Steuerrecht<sup>19</sup> (2007) Rz 22, Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? ÖStZ 2000, 806 (806 ff), die das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ordnungsprinzip im EStG verstehen. Dagegen ist einzuwenden, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip durch zahlreiche Regelungen im EStG durchbrochen wird – vgl Gassner/Lang, Leistungsfähigkeitsprinzip 61 ff.

45) Vgl zur Rsp etwa Renner, SWK 2010, S 641 ff; zu den strengen Voraussetzungen siehe auch FN 7.

46) Vgl Blazina, FJ 2003, 311.

47) Vgl UFS 13. 10. 2010, RV/0678-L/08; Doralt, Aufteilung von teils beruflich, teils privat bedingten Reisekosten, RdW 2010, 168 (168).

lichten Entscheidungen<sup>48)</sup> einer prinzipiellen Aufteilbarkeit von Reisekosten bereits im Jahr 2008 zu.<sup>49)</sup> Der VwGH übernimmt in seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, nunmehr die vorangegangene Rechtsmeinung des UFS Linz.<sup>50)</sup> In Abkehr vom strikten Aufteilungsverbot<sup>51)</sup> bei gemischt veranlassten Reisen anerkennt der VwGH erstmals die Möglichkeit, zwischen betrieblichen oder beruflichen<sup>52)</sup> und privaten Aufwendungen zu unterscheiden. Im konkreten Fall kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass die An- und Abreisekosten zwischen Österreich und China Mischaufwand sind, der nach Ausmaß der jeweiligen Veranlassung aufzuteilen ist. Die Kosten des Privataufenthalts in Tibet sind dagegen nicht abzugsfähig.

Der VwGH – wie auch schon der UFS Linz – stützt sich bei seiner Entscheidungsfindung auf die Rsp des BFH.<sup>53)</sup> Der BFH anerkennt die Aufteilungsmöglichkeit der Reisebewegungskosten nach beruflichen und privaten Anteilen. Demnach sind Reisen nicht mehr notwendigerweise als eine Einheit anzusehen.<sup>54)</sup> Auch der BFH geht jedoch von einem allgemeinen Aufteilungsverbot in den Fällen aus, in denen keine gerechte und der Sachlage entsprechende Aufteilung nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben möglich erscheint.<sup>55)</sup> Im LStR-Wartungserlass 2011 vom 20. 7. 2011, GZ BMF-010222/0121-VII/7/2011, wird der geänderten Rsp des VwGH vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, Rechnung getragen.

#### 4.2. Der sachgerechte Aufteilungsmaßstab

Für die Berechnung des beruflich veranlassten Anteils der Reisebewegungskosten erachtet der VwGH<sup>56)</sup> folgenden Aufteilungsschlüssel als zweckentsprechend: Reine An- und Abreisetage, die sowohl der beruflichen als auch der privaten Veranlassung dienen, gehen als neutrale Tage nicht in die Berechnung ein.

48) Vgl UFS 7. 8. 2008, RV/0396-I/07; 7. 8. 2008, RV/0400-I/08. Vgl dazu *Baldauf*, SWK 2008, S 775 ff.

49) Zwar wurde in beiden Fällen der Berufung nicht stattgegeben, die Bf scheiterten aber mit ihrem Begehren auf anteilige Abziehbarkeit der Reisekosten nur daran, dass sie jeweils vom Arbeitgeber einen nach § 26 EStG steuerfreien Reisekostenzuschuss erhalten hatten.

50) UFS 13. 10. 2010, RV/0678-L/08.

51) Vgl etwa VwGH 17. 2. 1999, 94/14/0012; 8. 5. 2003, 99/15/0002; 21. 10. 2003, 2001/14/0217; 30. 1. 2001, 95/14/0042.

52) In der Folge kurz: beruflich.

53) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06. Das Verfahren betraf einen nichtselbständig Erwerbstätigen, der an einer Computer-Konferenz und -Messe in Las Vegas teilnahm, die von Montag bis Mittwoch jeweils von 10:00 bis 17:00 Uhr, am Donnerstag bis 14:30 Uhr dauerte. Der Kläger reiste bereits am Freitag der Vorwoche an und erst am Samstag der Konferenz-Woche ab. Auch der BFH war davor von einem Aufteilungsverbot gemischt veranlasster Reisebewegungsaufwendungen ausgegangen. Dies war im deutschen Schrifttum ebenfalls auf Kritik gestoßen (vgl statt vieler *Kurzeja* in *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommenssteuerrecht (2010) § 12 Rz 130 ff sowie Rz 127-129 mwN). In jüngster Zeit hatten dann einzelne Entscheidungen des BFH auf eine Abkehr vom Aufteilungsverbot hingedeutet: So entschied der BFH – zwar auf Einnahmenseite – An- und Abreisekosten einer für die Belegschaft eines Betriebs veranstalteten Tagesreise: „Die danach verbleibenden [gemischt veranlassten] Kosten sind grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung (§ 162 AO 1977) aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab ist dabei in der Regel das Verhältnis der Zeitanteile heranzuziehen, in dem Reise-Bestandteile mit Vorteilscharakter zu den aus betriebsfunktionalen Gründen durchgeführten Reise-Bestandteilen stehen.“ – BFH 18. 8. 2005, VI R 32/03.

54) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06.

55) BFH 20. 7. 2006, VI R 94/01, RN 21; VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197. Interessanterweise hatte sich der BFH aber bereits in der Entscheidung aus dem Jahr 1979, die das (vermeintliche) Aufteilungsverbot begründete, nicht gegen ein Aufteilungsverbot von Mischaufwand per se ausgesprochen. Ausgeschlossen wurde bloß eine Aufteilung im Falle nicht mehr nachvollziehbarer Grenzen zwischen beruflichen und privaten Reiseabschnitten: „Nach Wortlaut, Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ist eine Aufteilung teils beruflich, teils privat veranlasster Aufwendungen selbst dann ausgeschlossen, wenn die Aufteilung wenigstens theoretisch in quantitativ messbare Abschnitte möglich wäre, der Umfang der einzelnen Teile an einer Reise aber nicht feststellbar und nicht nach objektiven Maßstäben nachprüfbar sei.“ (BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 125); vgl auch: BFH 27. 11. 1978, GrS 8/77.

56) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

Tage einer langdauernden An- und Abreise können aber im Einzelfall einer eindeutigen Veranlassung zugeschrieben werden. Die den Teilabschnitten zuzurechnenden Tage werden in Verhältnis zueinander gesetzt. Alle nicht direkt zuordenbaren gemischt veranlassten Aufwendungen<sup>57)</sup> sind entsprechend diesem ermittelten Prozentsatz aufzuteilen. Nach Ansicht des VwGH kann eine Aufteilung allenfalls im Schätzungsweg erfolgen.<sup>58)</sup>

Dem ist zuzustimmen, da Aufwendungen, welche die gesetzlichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten erfüllen, jedenfalls steuerwirksam abzuziehen sind. Die österreichische Rechtsordnung bietet hierfür mit § 184 BAO auch ein geeignetes Instrumentarium. In der Literatur wurde die Aufteilung im Schätzungsweg auch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gefordert.<sup>59)</sup> Daneben sind auch Pauschalsätze vorstellbar, die ohne Nachweis einer abweichenden Aliquotierung in Anspruch genommen werden dürfen.<sup>60)</sup>

#### 4.3. Keine Aufteilung bei einer untrennbaren Gemengelage

Nach Ansicht des VwGH kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht, wenn „(nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist.“<sup>61)</sup> Keine Aufteilung findet somit statt, „wenn die Reise durch ein Programm geprägt ist, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt.“<sup>62)</sup>

Es ist zu befürworten, dass der VwGH gemischt veranlasste Reisen nicht mehr notwendigerweise als untrennbare Gemengelage betrachtet. Dem VwGH ist aber auch dabei zuzustimmen, dass ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht kommen darf, wenn es tatsächlich an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt.<sup>63)</sup> Sind daher Reisen durch ein untrennbar vermengtes Mischprogramm geprägt, so ist der steuerliche Abzug gänzlich zu versagen. Dies ist dann der Fall, wenn mit einer Reise berufliche und private Interessen nicht nacheinander (abschnittsweise), sondern gleichzeitig verfolgt werden, und die Anteile sich somit überlappen.<sup>64)</sup> Die Rsp nennt als Beispiele für ein „typisches Mischprogramm“ die Reise eines Lehrers einer landwirtschaftlichen Fachschule für Weinbau und Kellerwirtschaft nach Kalifornien<sup>65)</sup> oder aber die Reise eines Lehrers für Latein und Philosophie nach Rom und Neapel.<sup>66)</sup>

57) Dazu gehören neben den Reisebewegungskosten beispielsweise Kosten für Einreisevisa, nicht hingegen direkt zurechenbare Tages- und Nächtigungssätze.

58) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197; siehe auch BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 98.

59) Vgl dazu *Jann*, FJ 1994, 110 ff mwN. Vgl weiters *Weber*, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184 (194), der die Schätzung iSd Steuergerechtigkeit als geboten erachtet. Siehe aber kritisch zum Leistungsfähigkeitsprinzip und zur Steuergerechtigkeit 3.3.

60) Vgl *Fritz-Schmied*, ÖStZ 2010, 40.

61) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197; Vgl dazu auch *Pezzer*, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? – Eine erste Einschätzung des Beschlusses vom 21. 9. 2009, GrS 1/06, DStR 2010, 93 (95). Dieser nennt als Beispiele solcher untrennbar gemischt veranlasster Aufwendungen den Fall einer „touristischen Pauschalreise eines Religionslehrers durch das Heilige Land“, oder etwa, „wenn der Steuerpflichtige Geschäftspartner oder Berufskollegen zu sich nach Hause einlädt“.

62) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197; siehe dazu auch LStR Rz 390 sowie den LStR-Wartungserlass 2011 (Rz 281).

63) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 125.

64) Vgl EStR Rz 4759, wonach eine Überlappung vorliegt, wenn der Aufwand zugleich betrieblich und privat veranlasst ist.

65) VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0194.

66) VwGH 29. 1. 2004, 2002/15/0034. Weitere Nachweise bei *Renner*, SWK 2010, S 641 ff; vgl für viele VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0183, mwN.

Sofern sich bei einer solchen Reise eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung von Ermittlungsmaßnahmen und gebotener Mitwirkung des StPfl nicht feststellen lässt, ist auf den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen und Aufwendungen sind daher (gänzlich) nicht abzugsfähig.<sup>67)</sup>

Der Verweis auf den Bereich der privaten Lebensführung wurde in derartigen Fällen damit begründet, „dass die Reisen eine Anziehungskraft für andere als in der spezifischen Richtung beruflich tätige Personen gehabt hätten. Die belangte Behörde hat im Hinblick auf diese Anziehungskraft den Werbungskostenabzug versagt.“<sup>68)</sup>

#### 4.4. Keine Aufteilung bei einer unbedeutenden Mitveranlassung

Inwieweit Reiseaufwendungen in einem steuerlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der StPfl die Reise oder verschiedene Teile davon unternimmt. Sowohl BFH als auch VwGH behalten ihre Rsp bei, wonach eine Aufteilung unterbleibt, wenn berufliche oder private Aspekte bloß von untergeordneter Bedeutung sind. Eine Aufteilung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt veranlassten Reisen kommt nur dann in Betracht, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile gegenüber den privat veranlassten Zeitanteilen ins Gewicht fallen.<sup>69)</sup> Eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung soll hingegen keinen Abzug der Aufwendungen eröffnen. Bei einer quantitativ oder qualitativ völlig untergeordneten Mitveranlassung richtet sich das steuerliche Schicksal der Reisebewegungskosten nach der unzweifelhaft und eindeutig im Vordergrund stehenden Veranlassung.<sup>70)</sup> Von einem quantitativ unbeachtlichen Nutzungsanteil ist nach Ansicht des BFH bei einem Zeitanteil von bis zu 15 % auszugehen.<sup>71)</sup> Der VwGH bezieht in seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, zum konkreten Ausmaß eines quantitativen untergeordneten Zeitanteils keine Stellung.<sup>72)</sup> Gemäß dem LStR-Wartungserlass 2011 (Rz 295b) beträgt ein quantitativ unbedeutender Zeitanteil nicht mehr als 10 %.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass im Sinne der Steuergerechtigkeit die konkrete Höhe der Nutzungsquote nicht von Belang sein sollte.<sup>73)</sup> Ohne Rückgriff auf Gerechtigkeitsüberlegungen ergibt es sich uE vielmehr schon aus dem Gesetz, dass ein – wenngleich geringer – beruflicher Anteil zum Abzug zuzulassen ist.<sup>74)</sup> Es stellt sich die Frage, weshalb das Gesetz dahin gehend zu interpretieren sein soll, dass bei einem Zeitanteil von weniger als 10 % nicht aufgeteilt werden dürfe. Eine entsprechende Einschränkung kann dabei nicht aus ver-

waltungsökonomischen Überlegungen zu rechtfertigen sein.<sup>75)</sup> Beispielsweise muss auch bei einem beruflichen Zeitanteil von 8 % ermittelt werden, ob der jeweilige Anteil über oder unter der Schwelle liegt. Letztlich spricht nichts dagegen, auch diesen beruflichen Anteil zum Abzug zuzulassen.

#### 4.5. Keine Aufteilung bei einem „auslösenden Moment“

Eine untergeordnete Bedeutung kann sich nicht nur in zeitlicher, sondern auch in qualitativer Hinsicht – aus einem „auslösenden Moment“ – ergeben. Darunter sind die Gründe zu verstehen, die den StPfl bewogen haben, die Reisekosten zu tragen.<sup>76)</sup> Nach Ansicht des VwGH spricht für eine ausschließliche berufliche Veranlassung der Reisebewegungskosten das Vorliegen eines fremdbestimmten Ereignisses. „Kann insbesondere ein fremdbestimmtes betriebliches bzw. berufliches Ereignis unzweifelhaft als das auslösende Ereignis einer Reise gewertet werden, so steht es dem uneingeschränkten Abzug der Fahrtkosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht entgegen, wenn anlässlich einer solchen Reise auch private Unternehmungen stattfinden (siehe zu „Differenz-Fahrtkosten“ als Werbungskosten bei einer vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer angeordneten, also fremdbestimmten Dienstreise das hg. Erkenntnis vom heutigen Tag [27.1.2011], 2010/15/0043). Andererseits vermag ein im Zuge einer als Urlaubsreise angelegten Reise nebenbei wahrgenommener betrieblicher bzw. beruflicher Termin als bloß untergeordneter Umstand keine (auch nicht eine anteilige) Berücksichtigung der Fahrtkosten zu rechtfertigen.“<sup>77)</sup>

Auch wenn ein Aufenthalt private Abschnitte mitumfasst, können Kosten der An- und Abreise damit uneingeschränkt zum Abzug gebracht werden, wenn ein fremdbestimmtes berufliches Ereignis unzweifelhaft als das auslösende Ereignis einer Reise zu werten ist.<sup>78)</sup> Dies bedeutet, dass die Reise dem Grunde nach aus einem beruflichen Anlass unternommen und angesichts der sich bietenden „günstigen Gelegenheit“ ein privater oder allgemein interessierender Punkt (zB Verwandtenbesuch) gleichsam „mitunternommen“ wird.<sup>79)</sup>

Zorn sieht solch eine Konstellation etwa im Falle eines Vorarlberger Rechtsanwalts gegeben, der gerade deshalb nach Wien fliegt, weil er einen Gerichtstermin wahrnehmen muss, und dann einen Tag mit Besuch der Staatsoper anschließt.<sup>80)</sup> UE bedeutet dies für den Rechtsanwalt, dass die Fahrtkosten zur Gänze, Tages- und Nächtigungssätze hingegen nur für den ersten Tag abzugsfähig sind. Ersetzt man den Gerichtstermin durch einen nicht fremdbestimmten Termin, so könnten die Fahrtkosten höchstens zur Hälfte<sup>81)</sup> abgezogen werden, da kein „auslösendes Moment“ gegeben wäre.

Während sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, für eine Abkehr vom strengen Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Reisen ausspricht, ist

67) Vgl dazu Renner, „Mischreisen“: Aufteilungsgebot oder Aufteilungsverbot? SWK 2011, S 427 (S 432 ff) mit Verweis auf Pezzer, DStR 2010, 96.

68) Vgl etwa VwGH vom 29. 1. 2004, 2002/15/0034.

69) Vgl BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 20; VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197. Vgl aber auch schon UFS 29. 1. 2010, RV/0163-1/05.

70) VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

71) Dieser Wert wird allerdings nicht als starre Grenze verstanden, sondern es wird jeweils auf die Umstände des Einzelfalls abgestellt, die sich aus Anlass, Charakter und Programm der Reise ergeben – vgl BFH 18. 8. 2005, VI R 32/03.

72) Zum Vgl: Für Gebäudeteile nimmt der VwGH eine untergeordnete Nutzung an, wenn diese weniger als 20 % der Gesamtnutzfläche betragen (VwGH 18. 1. 1983, 82/14/0100; 19. 9. 1989, 88/14/0172; 10. 4. 1997, 94/15/0211; 29. 7. 1997, 93/14/0062).

73) Vgl dazu auch Beiser, SWK 2008, S 522 ff; Fritz-Schmied, ÖStZ 2010, 404.

74) Vgl dazu auch schon 3.1.

75) Vgl auch Fritz-Schmied, ÖStZ 2010, 404, wonach bei Vorliegen eines eindeutigen Veranlassungszusammenhangs die Einschränkung bei einer zeitlich unbedeutenden Mitveranlassung nur aus Praktikabilitätsgründen nachvollziehbar ist.

76) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 93-95.2.

77) VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

78) Siehe zum „auslösenden Moment“ im Rahmen der Veranlassungsprüfung Weber, StuW 2009, 186.

79) Vgl dazu Renner, ÖStZ 2010, 512.

80) Vgl Zorn, Neue VwGH-Rechtsprechung zum Aufteilungsverbot bei Reisen, ÖStZ 2011, 123 (127).

81) Schließlich wurde auch nur die Hälfte der Zeit beruflichen Zwecken gewidmet.

ein Abstellen auf das „auslösende Moment“ insofern inkonsequent, als es in besonderen Fällen zu keiner anteiligen Berücksichtigung des beruflichen oder privaten Anteils kommt. Letztlich wird dadurch die alte Rsp „durch die Hintertür“ aufrechterhalten. Es kann zwar argumentiert werden, dass im Falle einer qualitativ völlig untergeordneten Mitveranlassung keine Aufteilung der Reisebewegungskosten erfolgen soll. Die Ansicht des VwGH scheidet aber de facto an folgenden Problemen: Zum einen ist unklar, in welchen Fällen von einem fremdbestimmten Ereignis gesprochen werden kann. *Zorns* Beispiel eines Gerichtstermins – als Beispiel für ein fremdbestimmtes Ereignis – lässt sich entgegenhalten, dass auch ein solcher im Vorfeld so abgestimmt werden kann, dass er für den Rechtsanwalt günstig liegt. Mitunter muss ein Gerichtstermin – freilich unter Inkaufnahme der Konsequenzen<sup>82)</sup> – auch nicht zwangsläufig eingehalten werden. Demgegenüber kann beispielsweise ein Treffen des Rechtsanwalts mit einem Geschäftspartner, bei dem man prima facie von einer freien zeitlichen Dispositionsmöglichkeit ausgehen könnte, aufgrund einer wirtschaftlichen Drucksituation viel stärker als ein Gerichtstermin von außen bestimmt sein.<sup>83)</sup>

Zum anderen führt das Abstellen auf das „auslösende Moment“ zu einer schier unlösbaren Situation. Prinzipiell scheint es nachvollziehbar, dass ein im Zuge einer in erster Linie privat veranlassten Reise nebenbei wahrgenommener beruflicher Termin als bloß untergeordneter Umstand keine (anteilige) Berücksichtigung bei den Fahrtkosten begründen soll.<sup>84)</sup> Solch eine Konstellation ist etwa in folgendem Fall denkbar: Der StPfl, ein Rechtsanwalt aus Krems, wird zur Hochzeit seines Bruders nach Australien eingeladen. Seine insgesamt fünf Tage dauernde Reise gestaltet sich folgendermaßen: Zwei Tage werden jeweils für Hin- und Rückflug verbraucht. Einen Tag verbringt der StPfl bei seiner Familie. Angesichts dieser „günstigen Gelegenheit“ widmet der StPfl zwei weitere Aufenthaltstage dem Besuch einer juristischen Fachtagung in Sydney, von der er beim Buchen der Reise erfahren hat. Für diese Reise macht er Flugkosten sowie Tages- und Nächtigungssätze geltend.

Der StPfl hätte in diesem Fall die teure Reise nach Australien wohl nicht angetreten, bloß um für zwei Tage die Fachtagung zu besuchen.<sup>85)</sup> Vor dem Hintergrund der Rsp des VwGH dürften uE in solch einer Konstellation Flugkosten gänzlich nicht abzugsfähig sein, da „auslösendes Moment“ ein privates Ereignis ist. Die Familienfeier hat den StPfl dazu bewogen, die Reise anzutreten. Die Reise wurde somit dem Grunde nach aus einem privaten Anlass unternommen. Der Besuch der Fachtagung wurde offensichtlich „nebenbei mitunternommen“. Da das private Motiv als „auslösendes Moment“ prägend im Vordergrund steht, wird dadurch das berufliche Moment bei den Fahrtkosten verdrängt.<sup>86)</sup> Anders

zu betrachten sind aber die Tages- und Nächtigungssätze. Diese wären für jene Tage zu berücksichtigen, an denen das berufliche Interesse offensichtlich im Vordergrund steht. Dies ändert aber nichts an der gänzlich zu versagenden Abzugsfähigkeit der Flugkosten.

Wenngleich dieser Fall theoretisch zu einer eindeutigen Lösung führt, so wird es aber in der Praxis nur schwer möglich sein, das „auslösende Moment“ für das Antreten der Reise festzumachen. Zunächst besteht für den StPfl ein Anreiz, die Reise wider besseres Wissen als beruflich veranlasst darstellen zu wollen, um Reisebewegungskosten unter Behauptung eines „auslösenden Moments“ in der beruflichen Sphäre nicht anteilig, sondern zur Gänze in Abzug zu bringen. Umgekehrt kann – selbst wenn die unterschiedlich veranlassten Zeitanteile klar abgrenzbar wären – seitens der Behörde häufig ein absolutes Abzugsverbot (unter Rückgriff auf ein privates „auslösendes Moment“) argumentiert werden. Hinzu kommt, dass im Leben häufig sowohl berufliche wie auch private Veranlassung so zusammenspielen, dass kein „auslösendes Moment“ festzumachen ist. Wie wäre der oben geschilderte Fall beispielsweise zu beurteilen, wenn der Rechtsanwalt zunächst den Besuch der Fachtagung in Sydney geplant hat und daraufhin sein in Australien lebender Bruder die ohnehin schon länger ins Auge gefasste Hochzeit für das Wochenende vor der Tagung anberaumt hat? Oder wie ist vorzugehen, wenn sich der Rechtsanwalt erst dann dazu entschließt, die Strapazen der Reise auf sich zu nehmen, als ihm bewusst wird, dass er in Australien sowohl an der Hochzeit des Bruders als auch an der interessanten Fachtagung teilnehmen kann? In all diesen Konstellationen läuft die Reise letztlich völlig gleich ab; lediglich die inneren Beweggründe des StPfl variieren. Soll hier die Abzugsfähigkeit letztlich nur von den Motiven des StPfl abhängen, die ohnehin kaum beweisbar sind und die sich hier auch nicht in unterschiedlichen äußeren Umständen manifestieren? UE soll daher als Beurteilungskriterium lediglich die zeitliche Komponente ausschlaggebend sein. Es ist nicht einzusehen, dass gemischt veranlasste Reisen durch das Abstellen auf ein „auslösendes Moment“ erneut eine Sonderbehandlung im Vergleich zu anderen Mischaufwendungen erfahren. Bei einem gemischt genutzten Telefon (zB 70 % betrieblich, 30 % privat) ist es auch nicht möglich, die Grundgebühr mit der Begründung, das Telefon aufgrund eines beruflichen „auslösenden Moments“ angemeldet zu haben, gänzlich abzuziehen.<sup>87)</sup>

Nach dem LStR-Wartungserlass 2011 ist ein „auslösendes Moment“ nur bei Vorliegen folgender enger – teilweise (hinsichtlich der quantitativen Voraussetzungen) auch objektiver – Kriterien anzunehmen. Für den unselbständig Erwerbstätigen liegt gemäß Rz 295c ein „*der Berufssphäre zuzuordnendes auslösendes Moment für eine Reise (eine fremdbestimmte berufliche Reise) [...] vor, wenn – die Entsendung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers erfolgt (zB aufgrund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers; vgl. auch VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043 betreffend „tagesfüllender“ sicherheitstechnischer Überprüfung von Seilbahnanlagen als Inhalt der beruflichen Reise) und – mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage beruflichen Zwecken gewidmet ist. [...] Liegt eine fremdbestimmte berufliche Reise vor, stellen die Fahrtkosten zur Gänze Werbungskosten dar, auch wenn anlässlich einer solchen Reise (abgrenzbare) private*

82) ZB Versäumungsurteil gem 396 ZPO.

83) Siehe dazu auch unten zu Rz 295d des LStR-Wartungserlasses 2011.

84) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197 mit Hinweis auf BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 93, wonach eine private Mitveranlassung in unbedeutendem Ausmaß nicht den Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug schmälern soll. Zur Berücksichtigung eines Privatanteils bei Schreibgeräten und der untergeordneten Privatnutzung vgl *Puchinger*, Zur Absetzbarkeit von „Luxus“-Schreibgeräten – eine Anmerkung zum Beitrag von *Bodis*, Zur Absetzbarkeit „luxuriöser“ Arbeitsmittel. Zugleich eine Anmerkung zu *Puchinger*, RdW 2010, 110 (110 f). Vgl auch BFH 18. 2. 1965, IV 36/64 zur insgesamt privaten Veranlassung.

85) Vgl dazu den umgekehrt gelagerten Fall im Urteil des BFH 4. 8. 1967, VI R 186/66.

86) Vgl dazu auch VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197 mit Hinweis auf einen anlässlich einer Urlaubsreise wahrgenommenen beruflichen Termin, der für die Absetzbarkeit eines Teils der Fahrtkosten nicht ausreicht.

87) Vgl 3.2.

*Unternehmungen stattfinden.*“ Beim StPfl mit betrieblichen Einkünften liegt gemäß Rz 295d eine „*fremdbestimmte Reise* [...] vor, wenn – der Steuerpflichtige keine zeitliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Antrittes der Reise hat und – mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage betrieblichen Zwecken gewidmet ist.“

Damit ist nach dem LStR-Wartungserlass 2011 – im Gegensatz zum Erkenntnis des VwGH vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197 – jedenfalls auch das quantitative Element ausschlaggebend. Zu einem uneingeschränkten Abzug von Reisebewegungskosten aufgrund eines „auslösenden Moments“ kann es demnach nur dann kommen, wenn der beruflich gewidmete Zeiteanteil zumindest 50 % beträgt, was ein de facto Aufrechterhalten des Aufteilungsverbots in besonderen Fällen einschränkt. Für die Australienreise des Rechtsanwalts aus Krems verhindert dies ein gänzlich Versagen der Abzugsfähigkeit von An- und Abreisekosten. Die Behörde kann sich nicht auf ein privates „auslösendes Moment“ berufen, da die berufliche Komponente zeitlich überwiegt.

Neben dem quantitativen Element ist nach dem LStR-Wartungserlass 2011 für das „auslösende Moment“ auch das Vorliegen von Fremdbestimmtheit erforderlich. Bei unselbständig Erwerbstätigen gilt gemäß Rz 295e, dass „*die Entsendung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers*“ erfolgen muss. Ohne Auftrag des Arbeitgebers kann demnach keine Fremdbestimmtheit vorliegen. Dies ist insofern kritisch zu betrachten, als auch ohne ausdrücklichen Auftrag des Dienstgebers eine faktische Verpflichtung des Dienstnehmers bestehen kann, und eine Abgrenzung zwischen tatsächlichem Auftrag und faktischer Verpflichtung oft schwierig ist. Besonders bedenklich ist es aber, dass dadurch der unselbständige StPfl, der aus eigenem Antrieb Fortbildungsmaßnahmen besucht, schlechter gestellt wird, als jener, der dies nur unter dem Zwang eines Dienstauftrags tut.

Rz 295d konkretisiert anschließend das Kriterium der Fremdbestimmtheit bei betrieblichen Einkünften. Eine fremdbestimmte Reise liegt demnach vor, wenn keine zeitliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Reiseantritts gegeben ist. Als Beispiel hierfür wird ein Verfahren vor dem Straflandesgericht genannt, wohingegen der Termin eines Unternehmensberaters als zeitlich disponibel betrachtet werden soll. Wie bereits erläutert, sind diese Beispiele fragwürdig.<sup>88)</sup> Weiters ist im Falle einer Seminarteilnahme eines selbständigen Steuerberaters eine Dispositionsmöglichkeit dann gegeben, wenn das Seminar außer an den besuchten Tagen auch noch an anderen Terminen angeboten wird. Dies ist abzulehnen, da es für die steuerliche Behandlung keinen Unterschied machen kann, ob der Termin einer Seminarteilnahme frei wählbar ist oder nicht. Es würde stets zu Lasten des StPfl gehen, würde es mehrere mögliche Seminartermine geben, und ihn gegenüber jenem StPfl benachteiligen, der ein bloß einmalig angebotenes Seminar besucht.

Sowohl für den selbständig wie auch für den unselbständig Erwerbstätigen stellt das BMF enge Kriterien für das „auslösende Moment“ in der beruflichen Sphäre auf. Sind diese Voraussetzungen – die kumulativ vorliegen müssen<sup>89)</sup> – nicht erfüllt, so können Ausgaben für die Hin- und Rückreise nicht zur Gänze, sondern bloß anteilig abgezogen werden. Damit stellt das BMF eine unwiderlegbare Vermutung auf. Dem StPfl

88) Siehe oben zum Beispiel eines Vorarlberger Rechtsanwalts.

89) Siehe die „und“-Verknüpfung der Voraussetzungen im LStR Wartungserlass 2011 (Rz 295c, 295d).

wird dadurch die Möglichkeit genommen, auch andere Gründe ins Treffen zu führen, die für eine qualitativ überwiegende berufliche Veranlassung sprechen könnten. Insofern wäre hier eine demonstrative Aufzählung von Kriterien zu bevorzugen. Hinzu kommt, dass das BMF keine Kriterien für ein „auslösendes Moment“ in der privaten Sphäre festlegt. Dies erleichtert es der Finanzverwaltung, ein solches privates „auslösendes Moment“ zu vermuten.<sup>90)</sup>

#### 4.6. Der Reisetag als die kleinste Aufteilungseinheit

Dauert eine Reise nach Abzug der neutralen Tage länger als einen Aufenthaltstag, so können nach Ansicht des VwGH pro Aufenthaltstag Tages- und Nächtigungssätze nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn dieser (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist.<sup>91)</sup> Damit macht der VwGH den einzelnen Aufenthaltstag zum Gegenstand seiner Betrachtung und die jeweilige Veranlassung wird für den einzelnen Aufenthaltstag (und nicht für die Reise als solche) geprüft. Aus dem Wortlaut des Gesetzestextes lässt sich eine Einteilung der Reise zumindest in ganze Tage jedoch nicht ableiten. § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG spricht vielmehr von der Nichtabzugsfähigkeit von „Reisen“. Demgegenüber wird der Begriff „Reise“ nunmehr als „Reisetag“ verstanden.

Strittig ist dabei, welche Kriterien zur Beurteilung der „ausschließlich“ beruflichen Veranlassung heranzuziehen sind. Der VwGH verweist in seinem Erkenntnis auf seine zu Studienreisen aufgestellten Kriterien.<sup>92)</sup> Dabei wird nach Zorn im Allgemeinen darauf abzustellen sein, dass zumindest so viele Stunden des Tages dem beruflichen Einsatz gewidmet sind, als dies der normalen Tages-Arbeitszeit entspricht.<sup>93)</sup> Kommt man zurück auf Zorns Beispiel des Vorarlberger Rechtsanwalts und geht davon aus, dass der Termin am ersten Tag nicht fremdbestimmt ist, so kann in der Folge nur dann eine (zumindest) anteilige Berücksichtigung der Flugkosten erfolgen, wenn der erste Tag nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist. Sofern in diesem Fall die normale Tages-Arbeitszeit nicht erreicht wird, ist fraglich, wie sich diese „beinahe ausschließlich berufliche Veranlassung“ begründen lässt. Wieder anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der nicht fremdbestimmte Termin und der Opernbesuch am selben Tag stattfinden. Aus der Rsp des VwGH ergibt sich, dass der einzelne Aufenthaltstag keiner Teilung zugänglich ist, und die jeweiligen Aufwendungen somit entweder der beruflichen oder der privaten Sphäre zuzuordnen sind. In solch einem Fall drängen sich dieselben Probleme auf, die sich aus der bisherigen Rsp zum Aufteilungsverbot ergaben.

#### 4.7. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Soweit eine „*objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich ist, kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der*

90) Zur erhöhten Mitwirkungspflicht des StPfl siehe 4.7.

91) Vgl VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197. Vgl auch § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988, wonach auf die „ausschließliche“ berufliche Veranlassung abgestellt wird.

92) Vgl FN 7.

93) Vgl Zorn, ÖStZ 2011, 123 ff; Vgl UFS 13. 10. 2010, RV/0678-L/08, der auf eine Tages-Arbeitszeit abgestellt, wenn „während des Tages die Normalarbeitszeit uneingeschränkt“ für betriebliche Zwecke zur Verfügung steht.

*Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt“.*<sup>94)</sup> Die primäre Beweislast für eine zumindest teilweise berufliche Veranlassung liegt damit beim StPfl.<sup>95)</sup> Ohne entsprechenden Nachweis des StPfl kommt eine steuermindernde Wirkung der Aufwendungen weiterhin nicht in Betracht.

An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz, Privataufwendungen als beruflich darzustellen.<sup>96)</sup> Daher dürfen sich Behörden nicht allein auf die Darstellung des StPfl stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Vielmehr ist die berufliche Veranlassung der Ausgaben im Einzelnen umfassend zu belegen.<sup>97)</sup> Den StPfl trifft insofern eine erhöhte Mitwirkungspflicht.<sup>98)</sup> Wenn nach Ausschöpfung von Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des StPfl weiterhin gewichtige Zweifel bestehen, dass Ausgaben eine berufliche Veranlassung zugrunde liegt, ist ein Abzug nicht möglich.<sup>99)</sup>

Beruft sich der StPfl bei einer Reise auf ein im beruflichen Bereich gelegenes „auslösendes Moment“, so steht er vor kaum zu bewältigenden Beweisproblemen.<sup>100)</sup> Fraglich ist, wie der StPfl sein Motiv für das Antreten der Reise beweisen soll. Der äußere Sachverhalt einer Reise lässt sich zwar (beispielsweise anhand eines digital geführten Reiseprotokolls) darlegen: Objektiv nachvollziehbar gemacht werden kann damit, wieviele Tage beruflich oder privat verbracht wurden. Auch wenn der StPfl weiß, was das „auslösende Moment“ für das Antreten der Reise war, so wird die gänzliche Abziehbarkeit der Reisebewegungskosten idR aber mangels Glaubhaftmachung seiner Motive scheitern.<sup>101)</sup> Schließlich ist es der StPfl, der im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht anspruchsentlastende Umstände vorzubringen hat. Des Weiteren entspricht es der ständigen Rsp, dass es bei abgabenrechtlichen Begünstigungen Aufgabe der Partei ist, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jedes Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen.<sup>102)</sup>

Vor dem Hintergrund der Rsp des VwGH vom 27. 1. 2011, 2010/15/0197, ergibt sich beim „auslösenden Moment“ ein weiteres Problem bei einem fremdbestimmten beruflichen Ereignis. Während ein Arbeitnehmer jede Reise,<sup>103)</sup> die er auf Weisung des Vorgesetzten unternimmt,<sup>104)</sup> unter den Titel „fremdbestimmtes berufliches Ereignis“<sup>105)</sup> subsumieren kann, hat es ein Selbständiger hierbei ungleich schwerer. Etwa im Fall von Seminaranteilmitteln ist der Nachweis der Fremdbestimmtheit für den Selbständigen schwierig zu erbringen.<sup>106)</sup> Hinsichtlich gemischt veranlasster Reisen nimmt der VwGH damit ein Abweichen von der prinzipiellen Gleichwertigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten in Kauf und räumt sogar den Werbungskosten eine weitere Anwendbarkeit ein. Die Finanzverwaltung hat im LStR-Wartungserlass 2011 bereits Kriterien entwickelt, um eine Prüfung derartiger Aufwendungen zu gewährleisten. Demnach hängt die Fremdbestimmtheit von der zeitlichen Disponierbarkeit des selbständig erwerbstätigen StPfl ab.<sup>107)</sup>

## 5. Fazit

Die Abkehr vom strikten Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Reisen ist insofern nur konsequent, als die Sonderstellung gegenüber anderen Mischaufwendungen durch nichts zu rechtfertigen war.

Sind zeitlich eindeutig trennbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge bei einer Reise feststellbar, können nicht nur direkt zurechenbare Tages- und Nächtigungssätze, sondern auch Kosten der An- und Abreise tageweise aufgeteilt werden. Ein starres Aufteilungsverbot würde zu einer unzutreffenden Besteuerung führen.<sup>108)</sup> Das Heranziehen qualitativer Kriterien zur Klassifizierung von Aufwendungen ist aber strikt abzulehnen.

94) VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197.

95) Vgl Renner, SWK 2010, S 647.

96) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 126.

97) Vgl 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 126 mit Verweis auf BFH 27. 9. 1991, VI R 1/90. Vgl dazu Renner, ÖStZ 2010, 127.

98) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 126; VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0138; 20. 12. 1994, 90/14/0211.

99) BFH 21. 9. 2009, GrS 1/06, RN 114; Renner, ÖStZ 2010, 123 ff.

100) Vgl den LStR-Wartungserlass 2011, wodurch das Beweisproblem noch verschärft wird (siehe dazu 4.5).

101) Vgl aber auch, Prodingner, Veranlassungsprinzip und Fremdbestimmtheit bei Reisekosten – Neue VwGH-Judikatur gibt Anlass zur Abgrenzung des Fremdbestimmtheitsbegriffs, SWK 2011, S 743 (S 743 ff), wonach eine Glaubhaftmachung oft schon durch die Darstellung der Zeitabfolge der Terminplanung möglich ist.

102) Vgl Heinrich, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 145 (162 ff); VwGH 29. 1. 2003,

99/13/0179 mit Vorjudikatur. In der Literatur ist strittig, ob Betriebsausgaben/Werbungskosten als derartige Begünstigungen anzusehen sind – ablehnend Ritz, BAO<sup>3</sup> (2005) § 115 Tz 12.

103) Vgl hier aber auch einschränkend den LStR-Wartungserlass 2011 (Rz 295c), wonach zusätzlich „mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage beruflichen Zwecken gewidmet“ sein muss.

104) Vgl Zorn, ÖStZ 2011, 128. Dieser geht in seinem Beitrag zum gegenständlichen Erkenntnis auf ebendiesen Fall ein.

105) Vgl dazu 4.5.

106) Dieser wird auf die bislang angewandten strengen Prüfungskriterien (vgl FN 7) verwiesen bleiben, während der Unselbständige nur die Zwangsläufigkeit in Form der Weisung des Arbeitgebers begründen muss. Zur Fremdbestimmtheit bei Dienstreisen vgl auch Atzmüller, Die Fremdbestimmtheit im Steuerrecht – eine fremdbestimmte Reise zu einem unbestimmten Rechtsbegriff, RdW 2011, 433 (433 ff).

107) Vgl dazu 4.5.

108) Vgl Puchinger, FJ 2006, 447 ff; vgl auch BFH 11. 11. 1976, IV R 3/73.



Foto privat

### Die Autorinnen:

MMag. Katharina Daxkobler und Mag. Ina Kerschner sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Sie danken Univ.-Prof. Dr.Dr.h.c. Michael Lang und Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto Kucera