

Grundsätze zur Beurteilung gemischter Aufwendungen - vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot

1. Allgemeines

§ 12 Nr. 1 EStG regelt die Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben für die private Lebensführung. Dies betrifft zum einen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seinen Haushalt und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen (Satz 1) sowie zum anderen Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Satz 2).

Kosten für den Haushalt und den Unterhalt von Familienangehörigen sind dabei durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag, Freibeträge für Kinder) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

In vollem Umfang nicht abziehbar (und somit auch nicht aufzuteilen) sind darüber hinaus die sog. Repräsentationsaufwendungen gem. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG.

2. Bisherige Auffassung

Der BFH ging bislang davon aus, dass die Bedeutung des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG in der steuerlichen Behandlung gemischter Aufwendungen liege. Sowohl der Wortlaut der Vorschrift als auch deren Sinn und Zweck schlossen die Aufteilung von einheitlichen Aufwendungen grundsätzlich aus. Aus dieser Rechtsprechung ergab sich faktisch ein generelles Aufteilungs- und Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen.

So wurde unter anderem eine Reise stets als Einheit betrachtet: soweit eine ausschließliche oder weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung nicht gegeben sei, seien die gesamten Kosten als private Lebenshaltungskosten zu beurteilen und somit nicht abziehbar. Eine Aufteilung der Kosten einer Reise, bei der die Gesichtspunkte der privaten Lebensführung eine nicht ganz untergeordnete Rolle spielten, in einen beruflichen und einen privaten Teil je nach Zeitanteilen wurde seitens des BFH generell abgelehnt.

Je nach Überwiegen der beruflichen/betrieblichen oder der privaten Veranlassung wurden die Reisekosten entweder ganz oder aber gar nicht zum Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zugelassen.

3. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009

Mit Beschluss vom 21. September 2009 (BFH GrS 1/06) hat der Große Senat des BFH eine Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung vollzogen. Nunmehr wird die Auffassung vertreten, dass § 12 Nr. 1 S. 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert und somit einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegensteht.

Aufwendungen für Kosten gemischt veranlasster Reisen können seitdem grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden.

Werbungskosten und Betriebsausgaben sind grundsätzlich dann abzugsfähig, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d. h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Die gesetzlichen Abzugstatbestände für Betriebsausgaben und Werbungskosten sind Ausdruck des objektiven Nettoprinzips, nachdem der Einkommensteuer aus Gründen der Steuergerechtigkeit grundsätzlich nur das Nettoeinkommen (Saldo aus Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen) unterliegt.

Ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise unternimmt. Diese Gründe sind anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. Lassen sich keine Gründe feststellen, die eine berufliche Veranlassung der Reise belegen, gehen entsprechende Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Das Gebot der Steuergerechtigkeit (Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) gebietet die Berücksichtigung des beruflichen Anteils durch Aufteilung, notfalls durch Schätzung. Dadurch wird nunmehr auch vermieden, dass Aufwendungen insgesamt als beruflich veranlasst anerkannt werden, obwohl sich eine private Mitveranlassung aufdrängt.

Bleiben jedoch nach Ausschöpfung aller Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamtes oder des Finanzgerichts und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen weiterhin gewichtige Zweifel, dass den als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen eine berufliche Veranlassung zugrunde liegt, so kommt für die strittigen Aufwendungen schon aus diesem Grund ein Abzug insgesamt nicht in Betracht.

4. BMF-Schreiben vom 6. Juli 2010

Das Bundesfinanzministerium hat sich mit Schreiben vom 6. Juli 2010 zum vorstehend dargestellten Urteil des BFH geäußert und darin die Grundsätze der Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen konkretisiert.

Danach ist ein geeigneter, den Verhältnissen im Einzelfall gerecht werdender Aufteilungsmaßstab zu finden. Der Maßstab muss nach objektivierbaren - d. h. nach außen hin erkennbaren und nachvollziehbaren - Kriterien ermittelt und hinsichtlich des ihm zugrunde liegenden Veranlassungsbeitrags dokumentiert werden. Der beruflich/betrieblich veranlasste Teil der Aufwendungen kann bspw. nach Zeit-, Mengen- oder Flächenanteilen oder im Wege der Aufteilung nach Köpfen ermittelt werden.

Ist die private Mitveranlassung nur von untergeordneter Natur, sind die Aufwendungen vollständig abziehbar. Von einer solchen untergeordneten privaten Mitveranlassung ist auch dann auszugehen, wenn der Reise ein eindeutiger unmittelbarer betrieblicher/beruflicher Anlass zugrunde liegt (z. B. ein Arbeitnehmer nimmt aufgrund der Weisung seines Arbeitgebers ei-

nen ortsgebundenen Pflichttermin wahr), den der Steuerpflichtige mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet.

5. Fazit

Aus der bisherigen Rechtsprechung erhalten bleibt der Grundsatz, dass eine unbedeutende private Mitveranlassung (< 10 %) dem vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegensteht und dass umgekehrt eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung (< 10 %) von Aufwendungen für die Lebensführung keinen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug eröffnet.

Sind die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge jeweils für sich gesehen nicht unbedeutend, greifen sie jedoch derart ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.

Zukünftig sind jedoch Aufwendungen für Reisen, die abgrenzbare berufliche und private Anteile enthalten, grundsätzlich aufzuteilen, sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist.

Dabei kommt der Mitwirkung des Steuerpflichtigen wesentliche Bedeutung zu, denn er muss die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darlegen und beweisen.

Kiel, 30. Juli 2010

Sandra Bartels
Steuerberaterin