

## BUNDESFINANZHOF

### Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise

1. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen können 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, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

2. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen.

ESTG § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1, § 12 Nr. 1 Sätze 1 und 2

Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06

Vorinstanz: FG Köln vom 21. Juni 2001 10 K 6288/96 (EFG 2001, 1186)

1

**A. Vorgelegte Rechtsfrage, Sachverhalt und Ausgangsverfahren, Anrufungsbeschluss, Stellungnahmen der Beteiligten**

2

**I. Vorgelegte Rechtsfrage**

3

Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

4

Können Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen in abziehbare Werbungskosten (Betriebsausgaben) und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich (betrieblich) veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind?

5

**II. Sachverhalt und Ausgangsverfahren**

6

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Der Kläger, der früher auch in den USA berufstätig war, bezog im Streitjahr (1994) als kaufmännischer Angestellter Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit zunächst bei einem im Bereich der Informationstechnologie tätigen Unternehmen und im zweiten Halbjahr aus einer Tätigkeit als "EDV-Controller" bei einem Unternehmen der Versicherungsbranche.

7

Er besuchte --wie auch in den Vorjahren-- eine Computer-Messe in Las Vegas, auf der er im Vorjahr einen Vortrag gehalten hatte. Er flog am Freitag, dem 11. November 1994 --ohne die Klägerin--, nach Las Vegas. Die Messe begann am darauf folgenden Montag und endete an dem darauf folgenden Donnerstag. Von Montag bis Mittwoch fanden in der Zeit von 10:30 Uhr bis 17:00 Uhr (mit drei halbstündigen Pausen) Fachveranstaltungen und Fachdiskussionen statt. Am Donnerstag dauerten die Fachveranstaltungen von 9:00 Uhr bis 14:30 Uhr. Am darauf folgenden Samstag flog der Kläger von Las Vegas zurück nach Köln; dort traf er am Sonntag ein.

8

Der Kläger machte die Aufwendungen für die Reise als Werbungskosten bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend: Flugkosten (inklusive Flughafengebühren), Tagungsgebühren, Verpflegungsmehraufwand und Hotelkosten für sechs Übernachtungen.

9

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte nur die Tagungsgebühren als Werbungskosten. Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage teilweise statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 1186). Von den sieben Tagen des USA-Aufenthalts seien nur vier Tage einem eindeutigen beruflichen Anlass zuzuordnen. Deshalb seien nur Kosten für vier Übernachtungen und Verpflegungsmehraufwendungen für fünf Tage zu berücksichtigen. Die Flugkosten seien zu 4/7 als Werbungskosten anzuerkennen. Die Aufteilung dieser Kosten sei möglich, weil an den einzelnen Messetagen ganztägig berufliche Veranstaltungen stattgefunden hätten.

10

Mit der Revision (Az. VI R 94/01) rügt das FA die Verletzung von § 12 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FG habe die Flugkosten abweichend von der Rechtsprechung des BFH zu Unrecht aufgeteilt. Die Berücksichtigung der Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen durch das FG hält das FA hingegen für zutreffend. Das FG habe jedoch übersehen, dass die Tagungsgebühren bereits vom FA zum Abzug zugelassen worden seien.

11

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten

bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.896 DM (969,41 €) festzusetzen.

12

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

13

### **III. Vorlagebeschluss des VI. Senats**

14

Der VI. Senat hält das Urteil der Vorinstanz auch insoweit für zutreffend, als das FG die Kosten des Hin- und Rückflugs aufgeteilt und zu 4/7 als Werbungskosten des Klägers berücksichtigt hat. Der VI. Senat möchte der Revision des FA gleichwohl stattgeben und die Vorentscheidung aufheben, weil das FG die Tagungsgebühren, die das FA bereits berücksichtigt hatte, irrtümlich nochmals als Werbungskosten abgezogen hat. Nur insoweit beabsichtigt der VI. Senat, die Einkommensteuer der Kläger anderweitig festzusetzen.

15

Der VI. Senat sieht sich an der beabsichtigten Entscheidung jedoch gehindert, weil seine Rechtsauffassung von den Urteilen des IV. Senats vom 5. Dezember 1968 IV R 46/67 (BFHE 94, 484, BStBl II 1969, 235) und vom 28. Oktober 1976 IV R 35/76 (BFHE 121, 35, BStBl II 1977, 238) abweicht.

16

Auf Anfrage des VI. Senats hat der IV. Senat mitgeteilt, er neige dazu, dem VI. Senat in dessen Auffassung zu folgen, dass die folgerichtige Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für Kosten einer lediglich teilweise durch die Einkunftserzielung veranlassten Reise nur erfordere, wenn die Kosten der Reise nicht nach objektiven Kriterien aufgeteilt oder keine sicheren Feststellungen zu Grund und Höhe der durch die Einkunftserzielung veranlassten Kosten getroffen werden könnten. Er sehe sich an einer Zustimmung zur Abweichung von seinen Urteilen aber durch die Rechtsprechung des Großen Senats gehindert.

17

Der VI. Senat hat daraufhin gemäß § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) den Großen Senat angerufen. Er stützt seinen Vorlagebeschluss ferner auf § 11 Abs. 4 FGO, weil die vorgelegte Rechtsfrage für eine Vielzahl ähnlicher Fälle Bedeutung habe und wegen der unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum eine Entscheidung des Großen Senats geboten sei. Hinsichtlich der Begründung im Einzelnen wird auf den Vorlagebeschluss vom 20. Juli 2006 VI R 94/01 (BFHE 214, 354, BStBl II 2007, 121) Bezug genommen.

18

#### IV. Stellungnahmen der Beteiligten

19

1. Die Kläger und das FA haben sich nicht mehr geäußert.

20

2. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 FGO) und hat wie folgt Stellung genommen: Der Auffassung des vorliegenden Senats, auch Reisekosten seien generell aufteilbar und mit dem betrieblich/beruflich veranlassten Anteil abziehbar, sei nicht zu folgen. Mit dieser Vorgehensweise werde das im Gesetz angelegte Aufteilungs- und Abzugsverbot im Ergebnis außer Kraft gesetzt und der Abzug der Aufwendungen lediglich dann ausgeschlossen, wenn die betrieblich/beruflich veranlassten Zeitanteile gegenüber den privat veranlassten nicht ins Gewicht fallen. Diese Wertung kehre das Aufteilungs- und Abzugsverbot in ein weitgehendes Aufteilungs- und Abzugsgebot um und sei mit dem Sinngehalt des § 12 Nr. 1 EStG unvereinbar. Aus dieser Vorschrift sei abzuleiten, dass der Aufwand für Reisekosten in Fällen einer nicht unerheblichen privaten Mitveranlassung grundsätzlich nicht abziehbar sei. Der Abzug der Aufwendungen setze voraus, dass sie nach objektiven und einfach nachprüfbaren Kriterien unmittelbar dem beruflichen/betrieblichen Bereich zugeordnet werden könnten. Das sei bei einer nicht unerheblichen privaten Mitveranlassung nicht der Fall. Die beruflichen/betrieblichen Zeitanteile des Aufenthalts seien wegen der eingeschränkten Verifikationsmöglichkeiten als Aufteilungsmaßstab unbrauchbar.

21

Allerdings lasse die Rechtsprechung bei einer Reihe von anderen Lebenssachverhalten eine Aufteilung nach Zeitanteilen zu (z.B. bei Aufwendungen für Kraftfahrzeuge oder der Telefongrundgebühr). Diese differenzierende Behandlung sei auf die Eigenart der betreffenden Lebenssachverhalte zurückzuführen; sie sei jedoch nicht Ausdruck eines allgemeinen Prinzips. Daher bestehe kein Anlass, sie auf Reisekosten auszudehnen. Die Gerechtigkeitserwägungen, die der bisherigen Rechtsprechung des Großen Senats zugrunde gelegen hätten, seien gerade für Reisekosten von hoher Bedeutung, weil sich die Möglichkeit, an Reisen mit beruflichen Berührungspunkten teilzunehmen, für einzelne Berufsgruppen ganz unterschiedlich darstelle. Auch sei die Abgrenzung von beruflichen und privaten Berührungspunkten bei Reisen, insbesondere bei Auslandsreisen, häufig schwierig und hänge vom Geschick der Darstellung durch den Steuerpflichtigen ab. Die Auffassung des vorliegenden Senats führe auch nicht zu einer Vereinfachung, weil danach immer noch die Fälle abzugrenzen seien, in denen die beruflichen Berührungspunkte

nicht ins Gewicht fielen. In Zukunft würden zudem die Steuerpflichtigen für die Kosten zahlreicher Reisen, die sie bisher mangels Erfolgsaussicht nicht geltend gemacht hätten, einen anteiligen Abzug verlangen.

22

#### **B. Entscheidung des Großen Senats zu Verfahrensfragen**

23

1. Der Große Senat entscheidet gemäß § 11 Abs. 7 Satz 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, weil eine weitere Förderung der Sache durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten ist. Keiner der Beteiligten hat mündliche Verhandlung beantragt.

24

2. Die Vorlage an den Großen Senat ist gemäß § 11 Abs. 2 bis 4 FGO zulässig. Die Auffassung des vorlegenden Senats weicht von den Urteilen des IV. Senats in BFHE 94, 484, BStBl II 1969, 235 und in BFHE 121, 35, BStBl II 1977, 238 ab. Auf Anfrage des vorlegenden Senats hat der IV. Senat mit Beschluss vom 1. Juni 2006 IV ER-S-1/06 mitgeteilt, er sehe sich an einer Zustimmung zu der beabsichtigten Abweichung durch die bisherige Rechtsprechung des Großen Senats gehindert. Aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum sowie der erheblichen Bedeutung der Rechtsfrage für die Praxis kommt der Frage auch grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 11 Abs. 4 FGO zu.

25

3. Die vorgelegte Rechtsfrage ist für die Entscheidung des VI. Senats in der Revisionssache VI R 94/01 entscheidungserheblich. Bejaht der Große Senat die Vorlagefrage, so ist die Revision des FA zwar begründet und das angefochtene Urteil des FG aufzuheben, die Steuer ist jedoch nur insoweit anderweitig festzusetzen, als das FG die bereits vom FA berücksichtigte Tagungsgebühr irrtümlich nochmals abgezogen hat. Verneint der Große Senat hingegen die Vorlagefrage, so hat die Revision des FA in vollem Umfang Erfolg. Das FG-Urteil ist in diesem Fall aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen, als das FG die Flugkosten zu 4/7 als Werbungskosten berücksichtigt hat.

26

#### **C. Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage**

27

Der Große Senat folgt im Wesentlichen der Auffassung des vorlegenden Senats.

28

#### **I. Rechtsentwicklung**

29

### **1. Gesetzgebung und Rechtsprechung zur Beurteilung gemischter Aufwendungen (ohne Reiseaufwendungen)**

30

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen; sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG (eingeführt durch das Einkommensteuergesetz 1934 vom 16. Oktober 1934, RGBl I 1934, 1005, RStBl 1934, 1261) dürfen --abgesehen von den hier nicht maßgeblichen Ausnahmen im Einleitungssatz der Vorschrift-- die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei der Einkommensermittlung nicht abgezogen werden. Dazu gehören nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die 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.

31

#### **a) Die dem § 12 Nr. 1 EStG 1934 vorausgehende Gesetzgebung**

32

Der Grundsatz, dass Aufwendungen für die private Lebensführung nicht abziehbar sind, war bereits in den dieser Vorschrift vorangehenden Bestimmungen geregelt.

33

aa) So waren bereits nach § 9 Abs. II. Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, 175) insbesondere die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben "nicht abzugsfähig".

34

bb) Die Vorschrift des § 8 Abs. III. Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vom 19. Juni 1906 (Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1906, 259), übernahm die vorgenannte Regelung und erweiterte sie dahin, dass insbesondere alle Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse "nicht abzugsfähig" waren.

35

Allerdings war damals anerkannt, dass Aufwendungen, die sowohl persönlichen als auch beruflichen Bedürfnissen dienen, aufzuteilen und zu einem entsprechenden Teil abziehbar sind

(Fuisting/Strutz, Die Preußischen direkten Steuern, Erster Band, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Aufl. 1915, § 8 Anm. 57; Königlich Preußisches Oberverwaltungsgericht --PrOVG--, Entscheidung vom 26. September 1901 Rep. XI.a.88/01., PrOVGE 10, 86 - zu den Löhnen einer Viehmagd und einer Haushälterin, die jeweils im Haushalt und in der Landwirtschaft eingesetzt waren; danach sollte die nur gelegentliche Verwendung eines für den Betrieb eingestellten Dienstboten im Haushalt dem Abzug der gesamten Kosten nicht entgegenstehen).

36

cc) Die Bestimmungen des § 15 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (RGBl I 1920, 359) und des § 18 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 --EStG 1925-- (RGBl I 1925, 189) nahmen ebenfalls die Formulierung der Vorläufervorschriften auf. § 18 Abs. 1 EStG 1925 verdeutlichte zusätzlich, dass grundsätzlich solche Ausgaben nicht abgesetzt werden dürfen, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen. Auch nach diesen Vorschriften galt zunächst --im Anschluss an die Entscheidung in PrOVGE 10, 86-- der Grundsatz, dass, wo die Verwendung für persönliche Zwecke gegenüber der Verwendung für berufliche Zwecke nicht ganz unerheblich ist, eine entsprechende Teilung der Aufwendungen in einen als Werbungskosten abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil erforderlich ist (Strutz, Kommentar zum EStG 1925, Bd. 1, 1927, § 18 Anm. 20).

37

#### **b) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs unter der Geltung des Einkommensteuergesetzes 1925**

38

Während der Geltung des Einkommensteuergesetzes 1925 hatte der Reichsfinanzhof (RFH) zunehmend über den Abzug von Aufwendungen zu entscheiden, die im Wesentlichen privat veranlasst waren und nur in einem losen, allenfalls mittelbaren Zusammenhang zur Berufstätigkeit standen (vgl. Enno Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, § 11 S. 15). Er beurteilte solche Aufwendungen, insbesondere so genannte Repräsentationsaufwendungen, grundsätzlich als nicht abziehbare Kosten der Lebensführung, weil in derartigen Fällen wegen der Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten und Werbungskosten der Nichtabziehbarkeit von Lebenshaltungskosten der Vorrang einzuräumen sei (Urteile vom 7. März 1928 VI A 207/28, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1928 Bd. II, Sp. 312 - Haushalt und Bedienung; vom 2. August 1930 VI A 1267/30, RStBl 1930, 679 - Villa des Generaldirektors; vom 10. Juni 1931 VI A 686/31, StuW 1931 Bd. II, Sp. 1305; vom 4. Mai 1932 VI A 1646/31, RStBl 1932, 727 - Einladungen und Bewirtung; vom 13. November 1930

VI A 558/30, RStBl 1931, 108 - Verleihung des Ehrentitels eines bayerischen Kommerzienrats; vom 15. Oktober 1930  
VI A 1754/30, RStBl 1931, 23 - Wahl der Tochter eines Kaufmanns zur Schützenkönigin; vom 20. März 1930 VI A 147/30, RFHE 27, 82; vom 27. August 1930 VI A 1216/30, RStBl 1931, 740 - jeweils zu Beiträgen an politische Parteien; vom 23. Juni 1933 VI A 1493/30, RStBl 1933, 811; vom 23. Juni 1933 VI A 170/32, RStBl 1933, 812 - jeweils zu Zuwendungen für wohltätige Zwecke).

39

Allerdings ging der RFH auch weiterhin davon aus, dass solche wesentlich privat veranlassten Aufwendungen teilweise abziehbar sein könnten, soweit ein abgrenzbarer beruflicher Mehraufwand gegeben sei (Urteile in StuW 1928 Bd. II, Sp. 312; vom 15. Januar 1930 VI A 1675/29, RStBl 1930, 265 - Mehraufwendungen für Verpflegung; vom 17. Juli 1930 VI A 1134/30, RStBl 1931, 6 - Hörgerätebatterien; vom 29. April 1931 VI A 860/31, RStBl 1931, 905 - PKW-Kosten; in RStBl 1932, 727; vom 16. September 1931 VI A 1711/30, RStBl 1931, 921 - Bekleidungsaufwand). Der abziehbare Teil der Aufwendungen war danach notfalls zu schätzen (RFH-Urteile in StuW 1928 Bd. II, Sp. 312; in RStBl 1931, 6; 1931, 905).

40

#### **c) Einführung des § 12 EStG 1934 und darauf folgende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs**

41

Die vorgenannte Rechtsprechung griff der Gesetzgeber 1934 mit der auch heute noch geltenden Vorschrift des § 12 EStG ausdrücklich auf (Gesetzesbegründung, RStBl 1935, 33, 41). Der RFH setzte unter der Geltung dieser Vorschrift seine überkommene Rechtsprechung fort, dass dann, wenn die Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten und beruflichen Aufwendungen schwierig ist, grundsätzlich nicht abziehbare Ausgaben anzunehmen sind (Urteil vom 15. November 1939 VI 572/39, RStBl 1940, 28 - Aufwendungen eines Fabrikanten zur Wiederherstellung der Jägerehre), dass jedoch ein beruflich veranlasster Mehraufwand oder ein ausschließlich beruflich veranlasster Teil der Aufwendungen abziehbar und notfalls durch Schätzung zu ermitteln ist (Urteile vom 14. November 1934 VI A 688/34, RStBl 1935, 413; vom 8. April 1936 VI A 253/36, RFHE 39, 250; vom 20. Januar 1937 VI A 526/36, RStBl 1937, 778).

42

#### **d) Rechtsprechung des Obersten Finanzgerichtshofs und daran anknüpfende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

43

Der Oberste Finanzgerichtshof (OFH) knüpfte an diese Rechtsprechung ausdrücklich an und entwickelte für den Abzug des in gemischten Aufwendungen enthaltenen beruflich veranlassten Anteils erstmals die Formulierung, dass solche Aufwendungen als Werbungskosten zu beurteilen seien, wenn "sie sich von den Kosten der Lebensführung leicht und einwandfrei trennen lassen" (Urteil vom 15. Oktober 1948 III 37/48, RFHE 54, 270 - Verschleiß von Schuhsohlen und bürgerlicher Kleidung eines Außendienstmitarbeiters). Diese Formulierung übernahm nachfolgend der BFH in seine Rechtsprechung (z.B. Urteile vom 24. November 1950 IV 91/50 U, BFHE 55, 59, BStBl III 1951, 23; vom 10. März 1955 IV 633/54 U, BFHE 60, 343, BStBl III 1955, 131; vom 24. April 1956 I 228/55 U, BFHE 63, 3, BStBl III 1956, 195). Hinzu kam nun die Überlegung, es würde die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden, wenn Steuerpflichtigen, die als Einkunft den Gewinn versteuern, ohne besondere Schwierigkeit private Kosten als Betriebsausgabe behandeln könnten; Arbeitnehmer hätten eine solche Möglichkeit im Allgemeinen nicht (BFH-Urteil in BFHE 63, 3, BStBl III 1956, 195).

44

#### **e) Weitere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

45

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung verlief uneinheitlich.

46

aa) So beurteilte der BFH mit Rücksicht auf § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG u.a. die folgenden Aufwendungen insgesamt als Kosten der Lebensführung, ohne eine Aufteilung zuzulassen: Aufwendungen für ein Hörgerät (Urteil vom 8. April 1954 IV 345/53 U, BFHE 58, 689, BStBl III 1954, 174), für das Nachschlagewerk eines Lehrers und eines Anwalts (Urteile vom 5. Juli 1957 VI 39/56 U, BFHE 65, 246, BStBl III 1957, 328 - unter Hinweis auf eine entsprechende Beurteilung der Aufwendungen für eine Tageszeitung, einen Radioapparat, ein Fernsehgerät, für Unterhaltungslektüre und allgemeinbildende Literatur; vom 5. April 1962 IV 127/60 U, BFHE 75, 279, BStBl III 1962, 368), für Tonbandgerät und Farbdias eines Lehrers (Urteile vom 6. Mai 1959 VI 183/57 U, BFHE 69, 81, BStBl III 1959, 292; vom 8. April 1960 VI 164/59 U, BFHE 71, 70, BStBl III 1960, 274; vom 25. August 1961 VI 286/60 U, BFHE 73, 605, BStBl III 1961, 486), für das Rundfunkgerät im Büro eines Steuerbevollmächtigten (Urteil vom 26. Juli 1962 IV 438/60, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1963, 286) und das Fernsehgerät eines Rundfunk- und Fernschriftstellers (Urteil vom 13. August 1964 IV 53/61 U, BFHE 80, 146, BStBl III 1964, 528), für das von Arbeitnehmern mitbenutzte Segelboot eines Gewerbetreibenden (Urteil vom 25. April 1963 IV 237/61, HFR 1964, 193) sowie für einen auf einem

Binnenschiff von der Familie des Schiffers und den drei Schiffsjungen benutzten Kühltank (Urteil vom 22. November 1960 I 212/60 U, BFHE 72, 95, BStBl III 1961, 37).

47

bb) Hingegen beurteilte der BFH Aufwendungen für die Anschaffung eines (gebrauchten) Flügels und eines Tonbandgerätes bei einem Musiklehrer in vollem Umfang als Werbungskosten (Urteil vom 24. August 1962 VI 57/62, HFR 1963, 57; für einen neuen Flügel später allerdings a.A. das BFH-Urteil vom 10. März 1978 VI R 111/76, BFHE 125, 52, BStBl II 1978, 459). Aufwendungen für einen sowohl privat als auch zur gewerblichen Zimmervermietung genutzten Kühltank hielt der BFH für aufteilbar (Urteil vom 9. Oktober 1963 I 397/60, HFR 1964, 77), ebenso Aufwendungen für die Waschmaschine und den Heimbügel eines Arztes (Urteile vom 13. April 1961 IV 54/60 U, BFHE 73, 106, BStBl III 1961, 308; vom 13. März 1964 IV 158/61 S, BFHE 79, 605, BStBl III 1964, 455). Auch die (festen und die variablen) Kosten für einen PKW sind nach ständiger Rechtsprechung aufteilbar (seit dem BFH-Urteil vom 9. Oktober 1953 IV 536/52 U, BFHE 58, 120, BStBl III 1953, 337, das an die Rechtsprechung des RFH anknüpft), ebenso die Kosten für einen Telefonanschluss (ursprünglich bereits einschließlich der Grundgebühr: BFH-Urteil vom 16. Dezember 1966 VI 133/64, BFHE 87, 622, BStBl III 1967, 249).

48

cc) Mit Beschlüssen vom 20. November 1969 IV 348/64 (BFHE 98, 152, BStBl II 1970, 308) und vom 16. Januar 1970 VI R 31/68 (BFHE 97, 425, BStBl II 1970, 187) riefen der IV. und der VI. Senat den Großen Senat an mit dem Ziel, für gemischt genutzte Wirtschaftsgüter in weiterem Umfang als bisher eine Aufteilung der Kosten zu erreichen. Der IV. Senat hielt eine griffweise Schätzung des beruflichen Nutzungsanteils bei einem Fernsehgerät für geboten, das der Inhaber eines Film- Informationsdienstes und Drehbuchautor angeschafft hatte. Der VI. Senat wollte das Urteil des FG bestätigen, das für einen Gerichtsassessor die Anschaffungskosten einer Schreibmaschine zu 90 % und die eines Tonbandgeräts zu 50 % als beruflich veranlasst anerkannt hatte.

49

dd) Der Große Senat erteilte diesem Vorstoß eine Absage (Beschluss vom 19. Oktober 1970 GrS 2/70, BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17; darauf Bezug nehmend Beschluss vom 19. Oktober 1970 GrS 3/70, BFHE 100, 317, BStBl II 1971, 21). Die Bedeutung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG liege in der steuerlichen Behandlung der gemischten Aufwendungen. Sowohl der Wortlaut des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als auch dessen Sinn und Zweck schlossen die Aufteilung von einheitlichen Aufwendungen grundsätzlich aus.

50

ee) Trotz der Entscheidung des Großen Senats in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 verlief die Entwicklung auch weiterhin uneinheitlich.

51

(1) So gab der BFH mit Rücksicht auf den vorgenannten Beschluss des Großen Senats seine frühere Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Telefongrundgebühren auf: Er hielt mit Rücksicht auf das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG eine schätzungsweise Aufteilung der Grundgebühren bei einem teils beruflich und teils privat benutzten privaten Telefonanschluss in der Wohnung des Arbeitnehmers nicht mehr für zulässig (Urteile vom 19. Dezember 1977 VI R 198/76, BFHE 124, 428, BStBl II 1978, 287; vom 9. November 1978 VI R 195/77, BFHE 126, 418, BStBl II 1979, 149).

52

(2) Andererseits entwickelte sich die Rechtsprechung zu § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG schon wenige Jahre nach der Entscheidung des Großen Senats in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 wieder in die Gegenrichtung. Einzelne Entscheidungen traten dem Beschluss des Großen Senats sogar offen entgegen. So führte der IV. Senat im Urteil vom 11. November 1976 IV R 3/73 (Betriebs-Berater --BB-- 1978, 1293) aus, das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG könne nach dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit dann nicht gelten, wenn es zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führe. Der beruflich veranlasste Anteil an den Aufwendungen für Kleidung, Friseur und Kosmetika einer selbständigen Sängerin wurde im Streitfall nach dem Werbungskostenpauschbetrag für unselbständig tätige Sängerinnen geschätzt. Allerdings schränkte der IV. Senat diese Beurteilung später wieder ein (BFH-Urteile vom 6. Juli 1989 IV R 91-92/87, BFHE 158, 221, BStBl II 1990, 49; vom 18. April 1991 IV R 13/90, BFHE 164, 419, BStBl II 1991, 751).

53

Ferner änderte der BFH erneut seine Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Telefongrundgebühren. Der Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebiete es, Telefongrundgebühren nicht anders als die fixen Kosten von Kraftfahrzeugen zu behandeln, da insoweit in jeder Hinsicht vergleichbare Sachverhalte vorlägen (Urteil vom 21. November 1980 VI R 202/79, BFHE 132, 63, BStBl II 1981, 131).

54

ff) In der Folgezeit traten weitere Fallgruppen hinzu, in denen der BFH eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen grundsätzlich zuließ, so etwa Aufwendungen für ein Privatflugzeug oder einen Hubschrauber (Urteile vom 4. August 1977 IV R 157/74, BFHE 123, 158, BStBl II 1978, 93;

vom 27. Februar 1985 I R 20/82, BFHE 143, 440, BStBl II 1985, 458), für eine auch im Betrieb eingesetzte Hausgehilfin (Urteil vom 8. November 1979 IV R 66/77, BFHE 129, 134, BStBl II 1980, 117), für die Reinigung typischer Berufskleidung in der privaten Waschmaschine (Urteile vom 29. Juni 1993 VI R 77/91, BFHE 171, 525, BStBl II 1993, 837; vom 29. Juni 1993 VI R 53/92, BFHE 171, 527, BStBl II 1993, 838), für Versicherungsprämien (Urteile vom 19. Februar 1993 VI R 42/92, BFHE 170, 560, BStBl II 1993, 519; vom 31. Januar 1997 VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; vom 20. Mai 2009 VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519), Kontoführungsgebühren (Urteil vom 9. Mai 1984 VI R 63/80, BFHE 141, 50, BStBl II 1984, 560), Zinsen für eine durch betriebliche und private Auszahlungen entstandene Kontokorrentverbindlichkeit (Beschluss des Großen Senats vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817) sowie Aufwendungen für die Leerstandszeiten einer Ferienwohnung (Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) und für einen privat angeschafften und in der privaten Wohnung aufgestellten PC (Urteil vom 19. Februar 2004 VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958).

55

## **2. Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen für Reisen**

56

### **a) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs**

57

Der RFH hielt die Aufteilung der Kosten einer gleichermaßen beruflich und privat veranlassten Reise für zulässig. Danach konnten Aufwendungen für eine Weltreise eines im Betrieb tätigen Sohnes des Geschäftsinhabers, die sowohl der Betätigung für die Firma als auch der Ausbildung des Sohnes diene, zur Hälfte als Betriebsausgaben abgezogen werden (Urteil vom 19. Februar 1930 VI A 37/30, StuW 1930 Bd. II, Nr. 488). Für die Studienreise eines Innenarchitekten nach Italien und in den Orient hielt der RFH für den Fall, dass die Reise gleichermaßen beruflichen Zwecken und dem Vergnügen gedient hatte, ebenfalls eine Teilung der Kosten für angebracht (Urteil vom 5. März 1930 VI A 1960/29, StuW 1930 Bd. II Nr. 497).

58

### **b) Ältere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

59

Demgegenüber war die Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung von Aufwendungen für Reisen enger.

60

Der BFH war ursprünglich zwar der Auffassung, dass es zu weit ginge, die Kosten einer Studienreise nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn sie ausschließlich im beruflichen Interesse aufgewendet würden; es genüge, wenn weitaus überwiegend der Gesichtspunkt des beruflichen Interesses ausschlaggebend sei (Urteil vom 29. Juli 1954 IV 479/53 U, BFHE 59, 144, BStBl III 1954, 264). Liege eine Reise im weitaus überwiegenden betrieblichen Interesse, könne gleichwohl für einen Teil der Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG (Kosten der Lebensführung) der Abzug als Betriebsausgabe zu versagen sein. Wenn für die Abgrenzung der betrieblichen Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung keine Unterlagen zur Verfügung stünden, sei die Aufteilung im Wege der Schätzung vorzunehmen (Urteile vom 28. August 1958 IV 229/57 U, BFHE 68, 113, BStBl III 1959, 44 - Ärztefortbildung in Meran; vom 16. November 1961 IV 105/60 U, BFHE 74, 481, BStBl III 1962, 181 - Anwaltsfortbildung in Österreich und der Schweiz; vom 2. Dezember 1965 IV 6/65 U, BFHE 84, 187, BStBl III 1966, 69 - Betriebsausgabenabzug bis zur Landesgrenze für einen Ärztekongress in Davos).

## 61

Auch dann, wenn die Reise als privat zu beurteilen sei, könnten einzelne abtrennbare Vorgänge auf dieser Reise zu Werbungskosten führen (Urteile vom 27. Januar 1955 IV 199/54 U, BFHE 60, 331, BStBl III 1955, 126; vom 11. Oktober 1962 IV 432/60 U, BFHE 76, 97, BStBl III 1963, 36). Zur Prüfung der beruflichen Veranlassung einer Reise stellte der BFH indiziell darauf ab, ob die Reise im Rahmen eines straff organisierten Programms stattfindet, das die Wahrnehmung privater Interessen praktisch ausschließt (Urteile in BFHE 59, 144, BStBl III 1954, 264; in BFHE 68, 113, BStBl III 1959, 44; vom 9. Dezember 1960 IV 241/60 U, BFHE 72, 263, BStBl III 1961, 99 - kein Betriebsausgabenabzug für Studienreise eines Architekten nach Florenz; vom 9. Dezember 1960 IV 232/60 U, BFHE 72, 335, BStBl III 1961, 126 - kein Betriebsausgabenabzug für Reise eines Arztes nach Lambarene; vom 24. August 1962 VI 106/62 U, BFHE 75, 673, BStBl III 1962, 512 - kein Werbungskostenabzug für Reise eines Pastors in biblische Länder; vom 18. Februar 1965 IV 36/64 U, BFHE 82, 88, BStBl III 1965, 279; vom 4. August 1967 VI R 62/66, BFHE 90, 43). In Ausnahmefällen könne der beruflich bedingte Reisezweck jedoch auch ohne das Vorhandensein einer straffen Organisation auf andere Weise nachgewiesen werden (Urteile in BFHE 72, 263, BStBl III 1961, 99; in BFHE 76, 97, BStBl III 1963, 36; in BFHE 90, 43).

## 62

Nach diesen Maßstäben beurteilte der BFH Aufwendungen eines Möbelkaufmanns für eine fachlich organisierte USA-Reise (einschließlich des Flugs von Deutschland in die USA und zurück) als Betriebsausgaben; lediglich die Kosten eines in

den USA vorgeschalteten privaten Reisetells, der aber kürzer als der berufliche Teil war, wurden als nicht abziehbar ausgeschieden (Urteil in BFHE 82, 88, BStBl III 1965, 279). Demgegenüber teilte der BFH die Kosten der Reise eines Augenarztes zu einem internationalen Ärztekongress in Athen nicht in einen beruflichen und einen privaten Reisetell auf, sondern sah insgesamt eine Privatreise als gegeben an, weil die Flugkosten relativ hoch waren und nur fünf Tage auf den Kongress, 12 Tage dagegen auf den Privataufenthalt (in Begleitung der Ehefrau zu einer günstigen Reisezeit) entfielen; daher beurteilte der BFH nur die durch die Tagung entstandenen Mehrkosten als abziehbar (Urteil vom 22. Juli 1965 IV 269/64 U, BFHE 83, 401, BStBl III 1965, 644).

### 63

In der Folgezeit betrachtete der BFH zunehmend jeweils die gesamte Reise als Einheit: Sei eine ausschließliche oder weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung, die der Steuerpflichtige zu beweisen habe, nicht gegeben, so folge aus § 12 Nr. 1 EStG, dass die gesamten Kosten der Reise grundsätzlich zu den Lebenshaltungskosten gehörten, selbst wenn eine berufliche Tätigkeit gefördert werde; eine Aufteilung der Reisekosten komme dann grundsätzlich nicht in Betracht (Urteile vom 22. Juli 1965 IV 55/65 U, BFHE 83, 406, BStBl III 1965, 646; vom 4. August 1967 VI R 289/66, BFHE 90, 52, BStBl III 1967, 776 - Reise eines Geografielehrers mit seiner Ehefrau nach Ostafrika; vom 4. August 1967 VI R 192/66, BFHE 90, 50, BStBl III 1967, 774 - Reise eines Englischlehrers mit seinem PKW nach England; vom 1. April 1971 IV R 72/70, BFHE 102, 90, BStBl II 1971, 524; vom 22. Mai 1974 I R 212/72, BFHE 113, 274, BStBl II 1975, 70; auch Beschluss des Großen Senats in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17, unter II. 7.; ferner Urteile vom 15. Juli 1976 IV R 90/73, BFHE 120, 28, BStBl II 1977, 54; vom 28. Oktober 1976 IV R 63/75, BFHE 121, 31, BStBl II 1977, 203; in BFHE 121, 35, BStBl II 1977, 238).

### 64

Allerdings könnten die anlässlich einer Privatreise im beruflichen Interesse abgrenzbar und nachweisbar aufgewendeten Mehrkosten abgezogen werden (vgl. außer den vorstehenden Zitaten z.B. BFH-Urteile in BFHE 90, 43 - Fahrtkosten eines Kunsthistorikers zur Teilnahme an einem Kongress in Spanien sind nur für den beruflichen Umweg abziehbar; vom 4. Dezember 1974 I R 112/73, BFHE 114, 488, BStBl II 1975, 379).

### 65

So berücksichtigte der BFH jedoch z.B. die Kosten der ersten (lehrgangsmäßig mit Fachvorträgen an der örtlichen Universität ausgefüllten) Woche einer siebenwöchigen Studienreise einer Englischlehrerin in die USA nicht als Werbungskosten, weil die Klägerin allein wegen der fünf Vorträge die teure Reise in die USA sicherlich nicht angetreten hätte (Urteil vom 4. August

1967 VI R 186/66, BFHE 90, 47, BStBl III 1967, 773). Und die 17 1/2-tägige (straff organisierte, aber durch großräumige Reiseetappen gekennzeichnete) USA-Reise eines Augenarztehepaars beurteilte der BFH, ohne eine Aufteilung zu erwägen, insgesamt als privat, obwohl an sechs Tagen ein Fachprogramm geboten wurde (Urteil vom 8. August 1968 IV R 62/68, BFHE 93, 88, BStBl II 1968, 680). Ebenso lehnte der BFH die Aufteilung der Reisekosten für die 17-tägige Reise eines Zahnarztes zum Welt-Zahnartzkongress in Mexiko ab, weil der Kongress nur neun Tage gedauert hatte und die Ehefrau mitgereist war (Urteil in BFHE 121, 35, BStBl II 1977, 238).

66

Die Aufteilung von Flug- oder Fahrtskosten einer nicht ganz überwiegend beruflichen Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil je nach den Zeitanteilen lehnte der BFH generell ab. Vielmehr rechnete er diese Kosten in vollem Umfang dem privaten Bereich zu (z.B. Urteile in BFHE 90, 47, BStBl III 1967, 773; in BFHE 93, 88, BStBl II 1968, 680; in BFHE 94, 484, BStBl II 1969, 235; in BFHE 102, 90, BStBl II 1971, 524). Allerdings hat der VI. Senat in einem solchen Fall (überwiegend privat veranlasste Reise, unterbrochen durch den Besuch eines Kongresses) die gesamten notwendigen Fahrtskosten zu dem Kongress als abziehbar beurteilt, weil der Kläger die Reise ins Ausland auch dann unternommen haben würde, wenn keine privaten Zwecke damit verfolgt worden wären (Urteil vom 17. Dezember 1971 VI R 235/70, nicht veröffentlicht).

67

**c) Anrufung des Großen Senats im Verfahren GrS 8/77**

68

Der I. Senat legte mit Beschluss vom 26. Januar 1977 I R 53/75 (BFHE 123, 320, BStBl II 1978, 52, Gründe wiedergegeben im Beschluss des Großen Senats vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) dem Großen Senat folgende Rechtsfragen zur Entscheidung vor:

69

1. Können Aufwendungen für die Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise zu Informationszwecken Betriebsausgaben sein, wenn mit der Reise

- a) programmgemäß auch ein allgemein-touristisches Interesse befriedigt wird,
- b) außerhalb des Gruppenprogramms ein Privataufenthalt des Steuerpflichtigen verbunden wird, wobei die Informationsreise (1. a) auch ohne diesen privaten Reiseteil (1. b) unternommen worden wäre?

70

2. Sind im Falle der Bejahung der Rechtsfrage zu 1. b die Gesamtkosten der Reise in der Weise aufzuteilen, dass nur die

durch den privaten Reisetil veranlassten Mehrkosten von der Berücksichtigung als Betriebsausgaben ausgenommen werden?

71

Der I. Senat beabsichtigte, ein FG-Urteil zu bestätigen, dass die Kosten eines Unternehmers für eine von einem Fachverband organisierte Informationsreise in die USA im Wesentlichen als Betriebsausgaben anerkannt hatte. An die Gruppenreise, die auch touristische Punkte enthielt, hatte sich ein individuell organisierter privater Reisetil angeschlossen, dessen Kosten der Kläger bereits aus den Betriebsausgaben ausgeschieden hatte. Der I. Senat war der Auffassung, der betriebliche Charakter der Informationsreise werde durch den anschließenden privaten Aufenthalt nicht in Frage gestellt, und zwar selbst dann nicht, wenn der private Aufenthalt zeitlich den betrieblichen überschreite. Maßgebend sei, dass der private Teil der Reise für die gesamte Reise nicht ursächlich gewesen und von dem betrieblichen Reiseabschnitt klar abgrenzbar sei.

72

**d) Beschluss des Großen Senats vom 27. November 1978 GrS 8/77 (BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213)**

73

Der Große Senat beantwortete mit seinem Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 die ihm vorgelegten Rechtsfragen wie folgt:

74

1. Aufwendungen für die Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise zu Informationszwecken sind keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn

- a) sie nicht objektiv durch den Betrieb (Beruf) des Steuerpflichtigen veranlasst sind, insbesondere wenn mit der Reise programmgemäß auch ein allgemein-touristisches Interesse befriedigt wird, das nicht von untergeordneter Bedeutung ist,
- b) außerhalb des Gruppenprogramms mit der Gruppenreise ein Privataufenthalt verbunden wird, dem im Rahmen der Gesamtreise mehr als nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

75

2. Ist die Gesamtreise (1.) als nicht betrieblich (beruflich) veranlasst zu beurteilen, sind einzelne abgrenzbare Aufwendungen, die ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlasst sind, als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abziehbar.

76

Der Große Senat hat damals ausgeführt: Eine Auslandsgruppenreise sei insgesamt und als Einheit zu beurteilen, weil die einzelnen Teile einer solchen Reise von der Organisation und der Durchführung her nur im Zusammenhang

gesehen werden könnten. Könnten Aufwendungen für eine Auslandsgruppenreise, die teils aus privaten, teils aus beruflichen Erwägungen durchgeführt worden sei, steuerlich abgesetzt werden, würden dem Aufteilungsverbot zuwider Aufwendungen, die auch der Lebensführung dienten, steuerlich abgezogen. Nach Wortlaut, Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sei 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.

77

Ergebe die Gesamtbeurteilung, dass auch private Reiseinteressen vorgelegen hätten, sei regelmäßig die betriebliche (berufliche) Veranlassung der gesamten Auslandsgruppenreise zu verneinen. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verbiete es, auf das einfache Überwiegen des einen (privaten) oder des anderen (betrieblichen, beruflichen) Zwecks abzustellen. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen könne nur dann in vollem Umfang anerkannt werden, wenn die Förderung des Betriebs (Berufs) bei weitem überwiege und die Lebensführung ganz in den Hintergrund trete.

78

Die Verbindung zwischen einer Gruppenreise, die noch nicht als privat veranlasst zu beurteilen wäre, mit einem Privataufenthalt spreche regelmäßig für die private Veranlassung der gesamten Reise, weil beide Teile der Reise im Zusammenhang miteinander geplant und durchgeführt sowie insbesondere die Beförderungskosten für beide Teile aufgewendet würden.

79

Die Aufteilung von Fahrtkosten einer Reise, bei der Gesichtspunkte der Lebensführung eine nicht ganz untergeordnete Rolle gespielt hätten, sei in aller Regel ausgeschlossen. Aufwendungen der einheitlich zu würdigenden Reise fielen unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot. Aus den Aufwendungen einer insgesamt als privat zu beurteilenden Reise dürften deshalb nicht einzelne Aufwendungen herausgelöst und ihrerseits als betrieblich anerkannt werden. Derartige Kosten entstünden für die als Einheit zu behandelnde (private) Reise und seien mangels objektiver, leicht nachprüfbarer Umstände nicht aufteilbar. Dies gelte selbst dann, wenn einzelne Reiseabschnitte --isoliert betrachtet-- als betrieblich veranlasst angesehen werden könnten.

80

Jedoch könnten einzelne Aufwendungen, die zusätzlich zu den Aufwendungen für eine als privat zu beurteilende Reise entstünden und die ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlasst seien, als Betriebsausgaben (Werbungskosten) anerkannt werden. Dagegen seien alle Aufwendungen, die auch ohne den einzelnen betrieblichen (beruflichen) Anlass entstanden wären, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

81

#### **e) Weitere Entwicklungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Reiseaufwendungen**

82

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung verlief wie folgt: Der BFH teilte im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 die Kosten der An- und Abreise, auch wenn die Reise sowohl beruflich genutzte als auch privat genutzte Zeitanteile enthielt, nicht auf; vielmehr ließ er die Reisekosten entweder ganz (dazu nachfolgend aa) oder aber gar nicht (dazu nachfolgend bb) zum Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu. In jüngerer Zeit kam es sodann zu einer Akzentverschiebung in der Rechtsprechung in Richtung einer weitergehenden Abziehbarkeit von Reiseaufwendungen (dazu nachfolgend cc).

83

aa) Bereits unmittelbar nach der Entscheidung des Großen Senats in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 bestätigte der IV. Senat ein FG-Urteil, das die Aufwendungen eines Facharztes für eine 28-tägige Südafrika-Reise, auf der lediglich 15 Tage den beruflichen Interessen des Klägers gedient hatten, vollständig als Betriebsausgaben anerkannt hatte; der IV. Senat führte dazu aus, die für Auslandsgruppenreisen geltenden Erwägungen des Großen Senats ließen sich nicht ohne weiteres auf Reisen übertragen, denen offensichtlich ein unmittelbarer betrieblicher Anlass zugrunde liege (Urteil vom 12. April 1979 IV R 106/77, BFHE 127, 533, BStBl II 1979, 513; vgl. ferner Urteile vom 15. Dezember 1982 I R 73/79, BFHE 138, 40, BStBl II 1983, 409; vom 13. Dezember 1984 VIII R 296/81, BFHE 143, 53, BStBl II 1985, 325; vom 16. Oktober 1986 IV R 138/83, BFHE 148, 262, BStBl II 1987, 208 - Reise einer Kunstmalerin zu den Seychellen).

84

bb) Demgegenüber ließ der BFH in zahlreichen anderen Fällen Reisekosten trotz beruflicher Mitveranlassung insgesamt nicht zum Abzug zu (Urteile vom 13. Februar 1980 I R 178/78, BFHE 130, 48, BStBl II 1980, 386 - Studienreisen eines Herstellers und Vertreibers von orthopädischen Hilfsmitteln; vom 8. Juli 1988 VI R 118/86, BFH/NV 1989, 93 - Türkeireise einer Berufsschullehrerin, die fast ausschließlich türkische

Schülerinnen unterrichtet; vom 14. Juli 1988 IV R 57/87, BFHE 154, 312, BStBl II 1989, 19 - Steuerberater-Symposium auf der "Finnjet"; vom 1. Dezember 1989 VI R 135/86, BFH/NV 1990, 558; vom 8. August 1991 VI R 161/87, BFH/NV 1992, 100 - jeweils Studienreise eines Lehrers in die DDR; vom 7. September 1990 VI R 110/87, BFH/NV 1991, 232; vom 24. Oktober 1991 VI R 134/87, BFH/NV 1992, 240; vom 14. Mai 1993 VI R 29/92, BFH/NV 1993, 653 - jeweils vom Dienstherrn genehmigte Auslandsstudienreise von Referendaren; vom 27. März 1991 VI R 51/88, BFHE 164, 75, BStBl II 1991, 575 - von der Hochschule genehmigte Auslandsstudienreise eines Geographieprofessors; vom 2. März 1995 IV R 59/94, BFH/NV 1995, 959 - Fortbildungsveranstaltung für Rechtsanwälte in Sils Maria; vom 21. August 1995 VI R 47/95, BFHE 179, 37, BStBl II 1996, 10 - Englandreise einer Englischlehrerin; vom 29. November 2006 VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681 - Israelreise einer Religionslehrerin mit dem Schulkollegium).

#### 85

cc) Eine Modifizierung der vom Großen Senat in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 entwickelten Maßstäbe vollzog sich mit dem BFH-Urteil vom 23. April 1992 IV R 27/91 (BFHE 168, 254, BStBl II 1992, 898): Danach steht dem Betriebsausgabenabzug der Kosten für die Teilnahme an einer beruflichen Fortbildungsveranstaltung nicht entgegen, dass dieser Veranstaltung ein Urlaubsaufenthalt an demselben Ort vorangeht; die Kosten der Reise zum Veranstaltungsort und zurück einschließlich Reisenebenkosten können in diesem Fall jedoch ebenso wie die Kosten des Urlaubsaufenthalts nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (vgl. ferner BFH-Urteile vom 23. Januar 1997 IV R 39/96, BFHE 182, 536, BStBl II 1997, 357; vom 18. Mai 2005 VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174).

#### 86

Des Weiteren führte der X. Senat im Urteil vom 26. November 1997 X R 146/94 (BFH/NV 1998, 961) aus, die für die einkommensteuerrechtliche Zuordnung einer Auslandsreise erforderliche Gesamtbeurteilung könne auch im Fall des zweiwöchigen Japanaufenthalts einer mehrköpfigen Familie für ein Familienmitglied einen unmittelbar betrieblichen Anlass (z.B. Abschluss eines wichtigen Vertrages) ergeben, der es ausnahmsweise erlaube, familiäre Aspekte und touristische Begleitumstände der Unternehmung insoweit in den Hintergrund treten zu lassen und den damit verbundenen Aufwand (hier An- und Abreisekosten) dieser Person anteilig als Betriebsausgaben anzuerkennen.

#### 87

Sodann änderte der VI. Senat mit Rücksicht auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 (EuGHE I-1999, 7641 - Vestergaard) seine Rechtsprechung zu Sprachkursen im Ausland: Danach kann

abweichend von der bisherigen Rechtsprechung bei einem Sprachkurs in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union nicht mehr typischerweise unterstellt werden, dass dieser wegen der jeder Auslandsreise innewohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweist als ein Inlandssprachkurs (Urteil vom 13. Juni 2002 VI R 168/00, BFHE 199, 347, BStBl II 2003, 765 - Sprachkurs in Südfrankreich mit unterrichtsfreien Nachmittagen). Auch im Übrigen fand in der Rechtsprechung des VI. Senats eine Akzentverschiebung statt. Danach ist nicht mehr erforderlich, dass die Verfolgung privater Interessen nahezu ausgeschlossen oder von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Reisekosten sind vielmehr in der Regel schon dann vollständig abziehbar, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (BFH-Urteil vom 27. August 2002 VI R 22/01, BFHE 200, 250, BStBl II 2003, 369, m.w.N. - Teilnahme einer wissenschaftlichen Hilfskraft an einem Universitätsinstitut für Geographie an einer Exkursion in die USA "Nationalparks und Naturkunde des Wilden Westens"; vgl. auch BFH-Urteile vom 19. Dezember 2005 VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728; VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; VI R 65/04, BFH/NV 2006, 1075; VI R 89/02, BFH/NV 2006, 934 - Sprachkurs in Andalusien im Mai; vom 22. Juni 2006 VI R 61/02, BFHE 213, 566, BStBl II 2006, 782; vom 11. Januar 2007 VI R 8/05, BFHE 216, 325, BStBl II 2007, 457; vom 22. Juli 2008 VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837 - Fortbildungskongress der Bundesapothekerkammer in Meran mit ganztägigen Exkursionen zum Monte Baldo und zur Seiser Alpe). Der Grundsatz, dass die Kosten der An- und Abreise nur einheitlich entweder ganz oder gar nicht abziehbar sind, blieb indes bisher unverändert.

88

## **II. Auffassungen im Schrifttum**

89

Nach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum lässt sich aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot ableiten (Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 12 Rz B 3 ff.; Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG Rz 67; Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Aufl., § 12 Rz 14 ff.; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 12 EStG Rz 97; Claßen in Lademann, EStG, § 12 EStG Rz 23 ff.; Blümich/Lindberg, § 12 EStG Rz 53; Kurzeja in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 12 Rz 130 ff.; Dürr in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 12 Rz 48; Rundshagen in Korn, § 12 EStG Rz 24; Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., § 5 Rz 967 ff., 1019 ff.; Jakob, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rz 219 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 243 ff.; Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, 466; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, 769;

Eisendick, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, Diss., Bochum 1993, Frankfurt a.M. u.a. 1995; Scheich, Das Abzugsgebot und -verbot gemischter Aufwendungen, München 1996; Ehlers, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1973, 269; Tipke, StuW 1979, 193, 203 ff.; Söhn, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- 3, 1980, 13, 51 ff.; Ruppe, DStJG 3, 1980, 103, 139 ff.; Gorski, Deutsche Steuer-Zeitung 1981, 111, 113; Wassermeyer, StuW 1981, 245; Kottke, DStR 1992, 129; Kruse, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, 491, 496; Wissenschaftlicher Beirat der Ernst & Young AG, BB 2004, 1024, 1028 ff.; Strahl, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 2004, 14019; Offerhaus, DStR 2005, 446; Weber, StuW 2009, 184, 194).

90

Der bisherigen Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot folgen hingegen Görlich, Der Betrieb 1979, 711, 713; D'Avis in Dankmeyer/Giloy, Einkommensteuer, § 12 Rz 26; Völlmeke, DStR 1995, 745; Crezelius, Steuerrecht II, Die einzelnen Steuerarten, 2. Aufl., § 9 Rz 4; von Sicherer, Einkommensteuer, 1998, 72; Seiler in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 12 Rz 3.

91

### **III. Auffassung des Großen Senats**

92

Der Große Senat folgt im Grundsatz der Auffassung des vorliegenden Senats. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen können 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, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen.

93

1. a) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, 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 (vgl. Beschluss des Großen Senats in BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C. II. 2., m.w.N.). Prägend für das Einkommensteuergesetz ist die Unterscheidung zwischen der durch die einzelnen Einkunftsarten

definierten Erwerbssphäre und der Sphäre der Einkommensverwendung. Demgemäß bedarf es der Trennung zwischen den den jeweiligen Einkünften zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einerseits und den --grundsätzlich nicht abziehbaren-- Kosten der Lebensführung andererseits. Nach dem Regelungsziel des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten grundsätzlich abzuziehen (Beschluss des Großen Senats in BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C. II. 2. b aa und bb). Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar.

94

b) Die gesetzlichen Abzugstatbestände für Betriebsausgaben und Werbungskosten sind Ausdruck des objektiven Nettoprinzips, nach dem der Steuergesetzgeber die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht u.a. maßgebliche objektive finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/ beruflichen) Erwerbsaufwendungen andererseits. Das objektive Nettoprinzip hat verfassungsrechtliche Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an die hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen (st. Rspr., vgl. zuletzt Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C. I. 3.). Daneben ist das objektive Nettoprinzip bei der Rechtsanwendung als Auslegungsrichtschnur heranzuziehen (vgl. z.B. Beschlüsse des Großen Senats vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C. III. 1.; vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C. II. 2. b; BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 98/04, BFHE 221, 129, BStBl II 2008, 749).

95

2. 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 oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Die

Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen.

96

a) Die Gründe des Steuerpflichtigen für eine bestimmte Reise sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu ermitteln; das ist grundsätzlich Aufgabe der Finanzgerichte als Tatsacheninstanz (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Lassen sich keine Gründe feststellen, die eine berufliche Veranlassung der Reise belegen, gehen entsprechende Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen.

97

b) Seit der Entscheidung in PrOVGE 10, 86 ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegensteht und dass umgekehrt eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug eröffnet.

98

c) Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind (z.B. einer beruflich veranlassten Reise wird ein Urlaub hinzugefügt), so erfordert es das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen. Der Umfang des beruflichen Kostenanteils ist notfalls zu schätzen (vgl. im Grundsatz bereits Entscheidung in PrOVGE 10, 86).

99

d) Reisekosten, die sowohl den beruflichen als auch den privaten Reiseteil betreffen (z.B. Kosten der Hin- und Rückreise zu einem Auslandsaufenthalt, der berufliche und private Teile umfasst), sind zur Umsetzung des Nettoprinzips ebenfalls aufzuteilen. Insoweit gelten die Grundsätze sinngemäß, die die Rechtsprechung bereits zum Abzug fixer PKW-Kosten und der Telefongrundgebühr entwickelt hat (BFH-Urteile in BFHE 58, 120, BStBl III 1953, 337; in BFHE 132, 63, BStBl II 1981, 131).

100

3. Die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steht einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegen. Der Große Senat ist nach erneuter Überprüfung der Auffassung, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert.

101

a) Für einen engen Anwendungsbereich spricht bereits der Wortlaut der Vorschrift. Gemäß § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei der Einkommensermittlung nicht abgezogen werden. Dazu gehören nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die 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.

102

Die Anknüpfung "dazu gehören" stellt einen Zusammenhang her zwischen den in Satz 2 der Vorschrift genannten Lebensführungsaufwendungen und den Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 der Vorschrift (Aufwendungen für Haushalt und Unterhalt der Familie). Zudem gilt Satz 2 der Vorschrift nach seinem Wortlaut keineswegs für alle, sondern nur für solche Lebensführungsaufwendungen, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt (vgl. Enno Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/ Berlin 1940, § 11 S. 15: "Was ist man seiner Stellung schuldig?"). Derartige ihrer Natur nach private Aufwendungen werden nicht dadurch zu abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten, dass sie zur Förderung des Berufs dienen. Weiter reicht der Anwendungsbereich der Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nach ihrem Wortlaut nicht.

103

b) Das aus dem Wortlaut zu entnehmende Auslegungsergebnis wird durch den aus der Entstehungsgeschichte abzuleitenden Gesetzeszweck bestätigt. Die Gesetzesbegründung lautet (RStBl 1935, 33, 41):

104

"§ 12 gilt für sämtliche Einkunftsarten. In Ziffer 1 sind - entsprechend der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs - als nicht abzugsfähig auch aufgeführt die *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. Damit ist klargestellt, dass die sogenannten *Repräsentationsaufwendungen* nur dann zu den Betriebsausgaben oder zu den Werbungskosten gerechnet werden können, wenn sie *ausschließlich* zur ... beruflichen ... Tätigkeit gehören und nichts mit dem Privatleben zu tun haben. Wenn bei Repräsentationsaufwendungen private und berufliche Gründe zusammenwirken und eine *Trennung nicht erfolgen kann*, sind die *Ausgaben nicht abzugsfähig*."

105

Wie daraus hervorgeht, bezweckt die Vorschrift, die Rechtsprechung des RFH zu den so genannten Repräsentationsaufwendungen umzusetzen. Der RFH hatte für Repräsentationsaufwendungen wegen der Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten und Werbungskosten zwar der Nichtabziehbarkeit von Lebenshaltungskosten den Vorrang eingeräumt (Urteile in RFHE 27, 82; in StuW 1931 Bd. II, Sp. 1305; in RStBl 1931, 108; 1932, 727; 1933, 811). Er hatte indes einen beruflich veranlassten Mehraufwand zum Abzug zugelassen (Urteile in StuW 1928 Bd. II, Sp. 312; in RStBl 1930, 265; 1931, 6; 1931, 905; 1931, 921; 1932, 727). Der berufliche Kostenanteil war notfalls durch Schätzung zu ermitteln (Urteile in StuW 1928 Bd. II, Sp. 312; in RStBl 1931, 6; 1931, 905). Ferner verdeutlicht die Gesetzesbegründung, dass ein Abzugsverbot nur dann bestehen soll, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist. Ein allgemeines Aufteilungsverbot lässt sich daraus gerade nicht herleiten.

106

c) Dieses Auslegungsergebnis steht im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung, die bereits in zahlreichen (als Ausnahmen bezeichneten) Fällen eine Aufteilung gemischter Aufwendungen für geboten erachtet hat und derentwegen im Schrifttum zu Recht von einer "Perforation des Aufteilungsverbots" gesprochen wird (Kruse, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, 491, 496). Zu Unrecht macht das BMF in seiner Stellungnahme geltend, diese differenzierende Behandlung sei auf die Eigenart der betreffenden Lebenssachverhalte zurückzuführen. So sind z.B. für fixe PKW-Kosten, Telefongrundgebühren, Versicherungsbeiträge und Betriebskosten einer Waschmaschine keine besonderen Eigenarten erkennbar, die im Vergleich zu anderen gemischten Aufwendungen eine Aufteilung einfacher oder nach dem Maßstab des Nettoprinzips sachgerechter erscheinen ließen. Vielmehr tragen die zahlreichen Ausnahmen in der Rechtsprechung zur Rechtsunsicherheit bei und lassen die Auswahl der Fallgruppen, für die die Rechtsprechung am Aufteilungs- und Abzugsverbot festgehalten hat, eher willkürlich erscheinen.

107

d) Allerdings hat der Große Senat seinerzeit in seinem Beschluss in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 ausgeführt, das von ihm in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verordnete Aufteilungsverbot diene in erster Linie der steuerlichen Gerechtigkeit. Es solle verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen entsprechenden Beruf hätten, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten

Einkünften decken müssten. Dazu hat das BMF in diesem Verfahren ergänzend ausgeführt, die Gerechtigkeitserwägungen, die der bisherigen Rechtsprechung des Großen Senats zugrunde gelegen hätten, seien gerade für Reisekosten von hoher Bedeutung, weil sich die Möglichkeit, an Reisen mit beruflichen Berührungspunkten teilzunehmen, für einzelne Berufsgruppen ganz unterschiedlich darstelle.

108

Der Große Senat hält nach erneuter Überprüfung an seiner früheren Argumentation nicht mehr fest. Ein aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG folgendes Aufteilungsverbot lässt sich nicht aus dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit ableiten.

109

Der Begriff der Steuergerechtigkeit (als Rechtsbegriff) bedeutet, dass im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden muss, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen gestaltet werden muss (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210; BFH-Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710; vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C. III. 3. c).

110

Dem vom Großen Senat in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 formulierten Argument, es müsse verhindert werden, dass Steuerpflichtige Aufwendungen für ihre Lebensführung zum Teil in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern könnten, liegt offenbar der Gedanke zugrunde, es drohe eine ungleiche Belastung (Besserstellung) im Vergleich zu denjenigen Steuerpflichtigen, denen ihr Beruf keine solchen Möglichkeiten biete. Diese Argumentation übersieht jedoch, dass diese Gefahr dann nicht besteht, wenn aufteilbare Aufwendungen tatsächlich aufgeteilt und nur die beruflich veranlassten Kostenanteile abgezogen werden. Der Steuerpflichtige, dem derartige Aufwendungen entstanden sind, wird auf diese Weise zutreffend nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert. Der Steuerpflichtige hingegen, dem keine solchen beruflichen Kostenanteile entstanden sind, ist durch den in seinem Fall nicht erforderlichen Abzug nicht benachteiligt. Im Übrigen kann Steuerpflichtigen der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mit der Begründung versagt werden, ihr Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen sind. So ist z.B. ein Hobby-Skiläufer nicht dadurch benachteiligt, dass für den Berufs-Skilehrer die neu angeschafften Skier Arbeitsmittel i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG sind. Und so ist auch ein IT-

Fachmann, der --wie im Ausgangsverfahren vom FG festgestellt-- aus beruflichen Gründen eine Messe der IT-Industrie in den USA besucht, gegenüber einem Touristen nicht sachwidrig privilegiert, sondern wird vielmehr entsprechend seiner Leistungsfähigkeit besteuert, wenn er nur die Kosten des beruflichen Anteils der Reise, nicht aber auch die des privaten Reiseanteils bei seiner Einkünfteermittlung abziehen kann.

111

Das Gebot der Steuergerechtigkeit (Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) vermag also ein generelles Aufteilungs- und Abzugsverbot, das auch einen zweifelsfrei nachgewiesenen beruflichen Kostenanteil nicht zum Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zulässt, nicht zu rechtfertigen; vielmehr gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip die Berücksichtigung des beruflichen Anteils durch Aufteilung, notfalls durch Schätzung.

112

Durch eine Aufteilung wird auch vermieden, dass Aufwendungen insgesamt als beruflich veranlasst anerkannt werden, obwohl sich eine private Mitveranlassung aufdrängt. So hat der BFH in manchen Fällen Aufwendungen für Fernreisen insgesamt als beruflich beurteilt, obwohl bei diesen Reisen eine touristische Komponente nahe lag, der besser durch Aufteilung --ggf. im Wege der Schätzung-- hätte Rechnung getragen werden können (vgl. insbesondere Urteile in BFHE 127, 533, BStBl II 1979, 513 - Südafrikareise eines Facharztes; in BFHE 148, 262, BStBl II 1987, 208 - Reise einer Kunstmalerin zu den Seychellen; in BFH/NV 2008, 1837 - Fortbildungskongress der Bundesapothekerkammer in Meran mit ganztägigen Exkursionen zum Monte Baldo und zur Seiser Alpe).

113

e) Des Weiteren hat der Große Senat in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 das Aufteilungsverbot damit gerechtfertigt, die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG wolle im Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit verhindern, dass Aufwendungen für die Lebensführung als vom Steuerpflichtigen durch den Betrieb veranlasst dargestellt würden, ohne dass für das FA die Möglichkeit bestehe, diese Angaben nachzuprüfen und die tatsächliche berufliche oder private Veranlassung festzustellen. Das BMF hat in seiner Stellungnahme dazu ergänzend ausgeführt, die Abgrenzung von beruflichen und privaten Berührungspunkten bei Reisen, insbesondere bei Auslandsreisen, sei häufig schwierig und hänge vom Geschick der Darstellung durch den Steuerpflichtigen ab.

114

Auch insoweit hält der Große Senat nach erneuter Überprüfung an seiner früheren Argumentation nicht mehr fest. Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen des FA (oder im Gerichtsverfahren des FG) 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.

#### 115

Bestehen hingegen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 der Abgabenordnung, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

#### 116

f) Auch der Grundsatz der Praktikabilität (der gleichmäßigen Durchführbarkeit; dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 359) der Steuergesetze erfordert es nicht, die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG weiterhin im Sinne eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots zu verstehen.

#### 117

Allerdings vertritt das BMF in seiner Stellungnahme die Auffassung, der Abzug von Reiseaufwendungen setze voraus, dass sie nach objektiven und einfach nachprüfbaren Kriterien unmittelbar dem beruflichen/betrieblichen Bereich zugeordnet werden könnten. Das sei bei einer nicht unerheblichen privaten Mitveranlassung nicht der Fall. Die beruflichen/betrieblichen Zeitanteile des Aufenthalts seien wegen der eingeschränkten Verifikationsmöglichkeiten als Aufteilungsmaßstab unbrauchbar.

#### 118

Dieser Argumentation vermag sich der Große Senat nicht anzuschließen. Schon nach der bisherigen --vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot geprägten-- Rechtsprechung musste die Frage, ob ein Steuerpflichtiger eine Auslandsreise aus betrieblichen (beruflichen) oder privaten Gründen unternommen hat, anhand objektiver Merkmale beurteilt werden; die tatsächlichen Feststellungen dieser Merkmale und ihre Gewichtung (Würdigung) für die einzelne Reise waren auch bisher im Einzelfall Aufgabe der Finanzämter und der Finanzgerichte als der steuergerichtlichen Tatsacheninstanz (Beschluss des Großen Senats in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213, unter C. II.). Schon bisher galt das allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot dann nicht, wenn die private Mitveranlassung von ganz untergeordneter Bedeutung war oder wenn eine Aufteilung der Aufwendungen nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben möglich erschien (Beschluss des

Großen Senats in BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17, unter C. II. 6.). So hatte der Große Senat speziell für Reiseaufwendungen entschieden, die Abgrenzung und Entscheidung, ob (private) Lebenshaltungskosten oder betriebs(berufs-)bedingte Aufwendungen vorliegen, könne bei Auslandsgruppenreisen zu Informationszwecken nur auf Grund einer Würdigung aller Umstände des einzelnen Falles getroffen werden; es sei deshalb in jedem Einzelfall zu prüfen, ob und in welchem Umfang private Gründe die Reise (mit-)veranlasst hätten (Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213, unter C. II. 2). Dabei konnten bisher auch im Falle einer insgesamt als privat gewürdigten Reise einzelne Aufwendungen, die ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlasst waren, zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden. Insoweit war schon in der bisherigen Rechtsprechung eine Aufteilung der Reise nach Zeitanteilen angelegt. Der Große Senat hatte nämlich in seinem Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 (unter C. IV. 2. b) ausgeführt, die Abgrenzbarkeit beruflich veranlasster Reiseaufwendungen sei auch anzuerkennen, wenn ein Steuerpflichtiger während einer Auslandsgruppenreise in Abweichung von dem Gruppenreiseprogramm *an einem Tag* z.B. einen Geschäftsfreund aufsuche oder eine ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlasste Besichtigung in Form eines Abstechers vom Programm durchführe.

#### 119

Danach kommen auf der Grundlage der vom Großen Senat nunmehr weiterentwickelten Rechtsauffassung, nach der § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot zu entnehmen ist, die beruflichen und privaten Zeitanteile einer Reise als nahe liegender und sachgerechter Aufteilungsmaßstab in Betracht. Ihre Verifikation ist nicht schwieriger als die umfassende Würdigung der einzelnen Merkmale, die aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des BFH der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten abverlangt worden war. Dies gilt umso mehr, als die Aufteilung auch im Wege der Schätzung geschehen kann und im Übrigen ein Abzug der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ohnehin ausscheidet, wenn die berufliche Veranlassung nicht durch zureichende Gründe belegt ist.

#### 120

g) Der Große Senat ist an einer Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot weder unter dem Aspekt des Wohnheitsrechts noch im Hinblick auf das Gebot zur Wahrung der Rechtsprechungskontinuität gehindert (vgl. dazu Beschluss des Großen Senats vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, m.w.N.). Die frühere Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG konnte sich nicht gewohnheitsrechtlich verfestigen, weil, wie dargelegt, von Anfang an und auf Dauer zahlreiche und gewichtige Stimmen im

Schrifttum die Existenz eines gesetzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbots bestritten hatten. Auch unter den Gesichtspunkten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes ist das Festhalten an der über Jahrzehnte praktizierten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht geboten. Diese Rechtsprechung hat keinen Vertrauenstatbestand begründet, der zu Dispositionen hätte Anlass geben können.

121

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

122

a) Damit unterscheiden sich Reisekosten von den grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 6 EStG; dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 81 ff., m.w.N.) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben (insbesondere gemäß § 10 EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) abziehbar sind. Zwar ließen sich theoretisch auch Aufwendungen etwa für bürgerliche Kleidung, für eine Brille oder für eine Armbanduhr bei feststehender Arbeitszeit durchaus entsprechend aufteilen (Ruppe, DStJG 3, 1980, 103, 143 f.). Derartige Aufwendungen sind aber, wenn sie nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum, als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 und des § 9 EStG entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden (vgl. Ruppe, a.a.O., S. 143 f.). Inwieweit gleichwohl ein etwa gegebener beruflicher Mehraufwand zu berücksichtigen ist, bleibt danach in erster Linie der Entscheidung des Gesetzgebers überlassen (vgl. z.B. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG; § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG: "typische Berufskleidung").

123

Dem entspricht im Ergebnis die bisherige Rechtsprechung, die derartige Aufwendungen als nicht abziehbar beurteilt hat (OFH-Urteil in RFHE 54, 270 - Verschleiß von Schuhsohlen und bürgerlicher Kleidung; BFH-Urteil in BFHE 58, 689, BStBl III 1954, 174; BFH-Beschluss vom 22. April 2003 VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052 - jeweils zur Anschaffung eines Hörgeräts; BFH-Urteile in BFHE 158, 221, BStBl II 1990, 49; in BFHE 164, 419, BStBl II 1991, 751; vom 20. März 1992 VI R 55/89, BFHE 168, 83, BStBl II 1993, 192; vom 27. Mai 1994 VI R 67/92, BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17 - jeweils zu bürgerlicher Kleidung; vom 23. Oktober 1992 VI R 31/92, BFHE 169, 350, BStBl II 1993, 193; vom 20. Juli 2005 VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185 - jeweils

zu den Kosten einer Brille). Aus den gleichen Gründen sind z.B. auch Aufwendungen zur Förderung der Gesundheit grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (st. Rspr., vgl. bereits Entscheidung des PrOVG vom 13. März 1894 Rep. V.C.1395/93, PrOVGE 2, 453).

124

b) Der Große Senat geht nach wie vor von dem seit der Entscheidung in PrOVGE 10, 86 geltenden und seither die Rechtsprechung prägenden Grundsatz aus, dass eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegensteht und dass umgekehrt eine unbedeutende berufliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug eröffnet.

125

c) Greifen die --für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (vgl. Söhn, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, 477, 485; Scheich, Das Abzugsgebot und -verbot gemischter Aufwendungen, München 1996, S. 39, 50).

126

d) An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für die Steuerpflichtigen, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem haben die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen. So dürfen sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Vielmehr hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen (BFH-Urteile vom 27. September 1991 VI R 1/90, BFHE 166, 61, BStBl II 1992, 195; vom 21. Juni 1994 VI R 16/94, BFH/NV 1995, 216; Völlmeke, DStR 1995, 745, 750). Diese Anforderungen, die nach der bisherigen Rechtsprechung nur die Frage betrafen, ob der Abzug der Aufwendungen insgesamt in Betracht kam, gelten nunmehr nach der geänderten Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für die Frage, ob ein Teil der Aufwendungen als beruflich veranlasst anerkannt werden kann.

127

e) In Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung (Beschluss des Großen Senats in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213, unter

C. II. 2. a) sind Reisen nicht mehr in jedem Falle insgesamt als Einheit zu beurteilen. Vielmehr können unterschiedliche Reiseabschnitte unterschiedlich beruflich oder privat veranlasst und die Aufwendungen hierfür entsprechend aufzuteilen sein.

128

Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt in derartigen Fällen das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise in Betracht. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung ganz abzusehen.

129

Nimmt der Steuerpflichtige zum Beispiel aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers einen beruflichen Termin wahr, so können die Kosten der Hin- und Rückreise auch dann in vollem Umfang beruflich veranlasst sein, wenn der Steuerpflichtige den beruflichen Pflichttermin mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 82, 88, BStBl III 1965, 279; zum umgekehrten Fall einer insgesamt privaten Veranlassung vgl. BFH-Urteil in BFHE 90, 47, BStBl III 1967, 773). Dabei kommt es nicht notwendig darauf an, ob der private Teil der Reise kürzer oder länger ist als der berufliche Teil (a.A. insoweit BFH-Urteil in BFHE 83, 401, BStBl III 1965, 644).

130

An den im Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 (unter C. II. 1. der Gründe) für Auslandsgruppenreisen entwickelten Abgrenzungsmerkmalen hält der Große Senat grundsätzlich fest. Vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34 - Oderkonto) vermögen die Indizien indes keine Gesamtwürdigung im Einzelfall zu ersetzen, sie dürfen nicht schematisch geprüft und wie rechtliche Tatbestandsmerkmale verselbständigt werden. Auch stehen sie einer Aufteilung der Kosten nach den beruflichen und privaten Zeitanteilen der Reise nicht entgegen.

131

#### **IV. Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage**

132

Der Große Senat beantwortet die ihm vorgelegte Rechtsfrage wie folgt:

133

1. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen können

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, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

134

2. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen.