

# Urteil vom 01. Juni 2010, VIII R 80/05

## Auslandsreise eines Steuerberaters - Ermittlungspflicht des Finanzgerichts

BFH VIII. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 26. Juni 2005, Az: 5 K 1575/01

## Leitsätze

1. NV: Von einer gemischt veranlassten Auslandsreise kann ein Finanzgericht verfahrensfehlerfrei nur ausgehen, wenn es sich anhand feststehender objektiver Umstände eine nachprüfbare Überzeugung davon bilden konnte, dass Teile der Reisezeit beruflich genutzt worden sind .
2. NV: Im Zweifel ist das Finanzgericht von Amts wegen gehalten, die anderen Reisetilnehmer zum tatsächlichen Ablauf der Reise als Zeugen zu vernehmen .

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Aufwendungen für eine Auslandsreise als Betriebsausgaben abziehbar sind.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte als Steuerberater Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und wurde im Streitjahr (1997) mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Den Gewinn ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). In der Zeit vom 25. Dezember 1996 bis zum 5. Januar 1997 nahm der Kläger in Begleitung seiner Ehefrau an der Reise eines Mandanten und dessen Ehefrau nach Hongkong und Bangkok teil. Für die von seiner Ehefrau und ihm verursachten Kosten der Reise kam der Kläger selbst auf. Den auf seine Teilnahme entfallenden Aufwand machte er bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit gewinnmindernd geltend. Seine Teilnahme an der Reise sei beruflich veranlasst gewesen. Er habe seinem besten Mandanten den Wunsch nicht abschlagen können, ihn auf einer wichtigen Auslandsreise zu begleiten. Es sei um den Abschluss größerer Verträge gegangen. Er habe Erfahrung mit Vertragsverhandlungen in Asien. Die Teilnahme seiner Ehefrau halte er nicht für schädlich. Seine Ehefrau, die auch im Steuerberatungsbüro mitarbeite, begleite ihn immer. Den Reisezeitpunkt habe er frei wählen können. Normalerweise verbringe er den Jahreswechsel in den Bergen. Diese Zeit habe er deshalb gewählt, um das Büro nicht länger als nötig schließen zu müssen. Den genauen Ablauf der Reise schilderte der Kläger nicht.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hielt die Reise nach einer bei dem Kläger durchgeführten Außenprüfung insgesamt nicht für betrieblich veranlasst und ließ die Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Den gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid gerichteten Einspruch wies es als unbegründet zurück.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage teilweise stattgegeben und die geltend gemachten Aufwendungen zur Hälfte zum Abzug zugelassen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 95). Dagegen wendet sich das FA mit der Revision.
- 5 Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt,  
die Revision des FA zurückzuweisen.
- 7 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist ohne ausreichende tatsächliche Feststellungen davon ausgegangen, dass die Reisetage für den Kläger zumindest zur Hälfte mit beruflicher Tätigkeit ausgefüllt gewesen und dass die Reisekosten insoweit beruflich veranlasst seien.
- 9** 1. Das FG hat zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, ein unmittelbarer beruflicher Anlass der Reise lasse sich nicht feststellen. Wegen der nicht unerheblichen privaten Mitveranlassung wären die Kosten der Reise nach den (bis zur Entscheidung des FG) geltenden höchstrichterlichen Maßstäben nicht abzugsfähig. Dennoch sei der Senat wegen der im Schrifttum gegen das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot vorgebrachten Bedenken der Ansicht, dass eine schätzungsweise Aufteilung der geltend gemachten Reisekosten möglich und geboten sei. Für eine schätzungsweise Aufteilung sei zwar grundsätzlich die konkrete Darlegung des Reiseverlaufs erforderlich. Das habe der Kläger versäumt. Er habe aber zur Überzeugung des Gerichts in der mündlichen Verhandlung glaubhaft gemacht, dass die Reisetage zumindest zur Hälfte mit beruflichen Tätigkeiten ausgefüllt gewesen seien. Dies reiche aus, um daraus einen quantitativ greifbaren Aufteilungsmaßstab herzuleiten. Die Reisekosten seien danach zur Hälfte dem betrieblichen Bereich zuzuordnen. Damit seien die verbliebenen Unsicherheitsfaktoren zu Lasten des Klägers hinreichend berücksichtigt, der es versäumt habe, Beweisvorsorge zu treffen und den Reiseverlauf sowie den Verlauf der einzelnen Aufenthaltstage etwa durch ein Zeitprotokoll zu belegen.
- 10** 2. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine Auslandsreise sind als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG).
- 11** a) Aufwendungen sind 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. 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 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.
- 12** b) Wie der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) im Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1) erkannt hat, können die Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen 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. Dasselbe gilt grundsätzlich für die Unterbringungskosten am Zielort der Reise. Die Frage, welche Zeitanteile einer gemischt veranlassten Auslandsreise beruflich und welche privat veranlasst sind, ist wie schon bisher anhand objektiver Merkmale zu beurteilen. Die tatsächlichen Feststellungen dieser Merkmale und ihre Gewichtung (Würdigung) für die einzelne Reise sind ebenfalls Aufgabe der Finanzämter und der Finanzgerichte als der steuergerichtlichen Tatsacheninstanz (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, unter C.III.3.f der Gründe).
- 13** 3. Diesen Maßstäben entspricht das angefochtene Urteil nicht. Das FG ist im Lichte der späteren Rechtsentwicklung im Ausgangspunkt zu Recht davon ausgegangen, dass die Reisekosten bei einer gemischt veranlassten Auslandsreise grundsätzlich aufgeteilt werden können. Es hat auch zu Recht angenommen, dass der Umfang des beruflichen Kostenanteils notfalls geschätzt werden kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, unter C.III.2.c der Gründe). Das FG hat jedoch verkannt, dass vor der Schätzung anhand objektiver Umstände festgestellt werden muss, dass die Reise zumindest zum Teil beruflich veranlasst war. Daran fehlt es. Entsprechende Feststellungen hat das FG nach eigener Darstellung nicht getroffen. Es ist vielmehr davon ausgegangen, dass der Kläger den genauen Reiseverlauf nicht angeben könne und hat die berufliche Veranlassung deshalb auch dem Grunde nach selbst "geschätzt". Insofern fehlt es im Streitfall an objektiven Anhaltspunkten, anhand derer sich das Gericht eine begründete Überzeugung vom Vorliegen eines beruflich veranlassten

Reisezeitanteils bilden konnte. An die gegenteilige "Überzeugung" des FG ist der BFH nicht gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), da sie nicht mit ausreichenden Tatsachen unterlegt ist.

- 14** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht sicher ausschließen, dass die Reisekosten des Klägers zumindest teilweise betrieblich veranlasst waren. Soweit das FG aus seiner Sicht auch festgestellt haben sollte, dass der Kläger den Sachverhalt nicht weiter substantiiieren könne, schließt dies entsprechende Feststellungen nicht aus. Im Streitfall war das FG nämlich gehalten (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), die anderen Reisetilnehmer von Amts wegen zu befragen, um sich die für seine Entscheidung notwendige tatsächliche Überzeugung zu bilden. Dies wird es ergebnisoffen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Dabei regt der Senat auch an zu prüfen, ob die Aufwendungen für die Reise --wie der Kläger meint-- erst im Veranlagungszeitraum 1997 und nicht schon 1996 abgeflossen sind.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)