

§ 3 Nr. 16

[Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung der privaten Arbeitnehmer]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

16. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen, bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 und bei Familienheimfahrten mit dem eigenen oder außerhalb des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug die Pauschbeträge nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 nicht übersteigen; Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 und Absatz 5 sowie § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 16	1	a) Vorbemerkung	5
II. Steuerfreie Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung an Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes		b) Vergütungen zur Erstattung von Umzugskosten	6
1. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 16	2	4. Erstattungen von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung	7
2. Erstattung von Reisekosten		III. Einschränkung der erstattungsfähigen Aufwendungen	
a) Reisekostenrechtliche Tatbestände	3	1. Vorbemerkung	8
b) Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten	4	2. Begrenzung steuerfreier Erstattungen auf berufliche Mehraufwendungen sowie Höchst- und Pauschbeträge (Nr. 16 Halbs. 1)	
3. Erstattung von Umzugskosten		a) Begrenzung auf berufliche Mehraufwendungen	9

	Anm.		Anm.
b) Begrenzung auf Höchst- und Pauschbeträge	10		
		3. Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 16 Halbs. 2)	11

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 16

Rechtsentwicklung der Nr. 16: Vorläufer der Vorschrift waren zunächst § 34 Abs. 3 EStG 1920 und § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1925. Danach waren Dienstaufwandschädigungen stfrei, soweit ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht überstieg.

► *EStG 1934:* Nach § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1934 (bis 1957) war die StBefreiung auf Reisekosten und Fahrtauslagen beschränkt (vgl. dazu Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 43). Der Ersatz von Umzugskosten wurde nur durch Verwaltungsanordnungen zunächst in gewissem Umfang (Abschn. 21a LStR aF) bzw. später gänzlich stfrei gestellt (§ 4 Nr. 3 LStDV idF der 2. ÄndVO v. 26.3.1958, BGBl. I 1958, 157; BStBl. I 1958, 134).

► *StÄndG 1958 v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Die Regelungen über den Ersatz von Reisekosten, Fahrtauslagen und Umzugskosten wurden in Nr. 16 zusammengefasst.

► *EStRG 1974 v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Entsprechend der Höchstbetragsregelung nach § 9 Abs. 4 wurde für den Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen der Reisekosten- und Umzugskostenerstattung mit Wirkung ab VZ 1975 eine Höchstbetragsbegrenzung eingefügt.

► *StReformG 1990 v. 25.7.1988* (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 223): Die Vorschrift wurde sprachlich neu gefasst. Gleichzeitig wurden auch die Vergütungen, die einem ArbN im privaten Dienst für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung (dHf.) erstattet werden, stfrei gestellt. Zudem wurde auch für den Ersatz von Fahrtkosten bei Familienheimfahrten mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeug eine Höchstbetragsbegrenzung eingeführt.

► *StÄndG 1992 v. 25.2.1992* (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Das Zitat „§ 9 Abs. 4“ wurde durch das Zitat „§ 4 Abs. 5 Nr. 5“ ersetzt, ohne dass der Änderung materielle Bedeutung zukäme.

► *JStG 1996 v. 11.10.1995* (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Vorschrift wurde neu gefasst und um einen zweiten Halbs., der nur die Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei dHf. betrifft, ergänzt. Diese Änderung war das Ergebnis der Beratungen im Vermittlungsausschuss von BTag und BRat. Die Änderung war in den Entwürfen zum JStG 1996 nicht vorgesehen.

► *StÄndG 2007 v. 19.12.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Halbs. 1 aE wurde der bisherige Rechtsverweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 auf § 9 Abs. 2 umgestellt. Ausweislich der Gesetzesbegründung handelte es sich um eine Folgeänderung (Zitatanpassung) zur Aufhebung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und der Änderung von § 9 Abs. 2 (BTDrucks. 16/1645, 12) im Zusammenhang mit der Einführung des sog. Werkstorprinzips (s. dazu BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234).

► *Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009* (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Die Aufhebung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und die Änderung von § 9 Abs. 2 durch das StÄndG 2007 war verfassungswidrig (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210). Durch das Gesetz wurde die Gesetzeslage 2006 rückwirkend wieder hergestellt. Davon war auch Nr. 16 betroffen.

Bedeutung der Nr. 16: Nr. 16 ist eine Parallelvorschrift zu Nr. 13 (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2). Allerdings entsprechen sich die beiden Vorschriften nicht in jeder Weise (s.u.). Nr. 16 stellt durch den ArbG an den ArbN im privaten Dienst geleistete Ersatzleistungen stfrei.

► *Werbungskostenersatz:* Nach dem Willen des Gesetzgebers handelt es sich bei den nach Nr. 13 und 16 stfrei gestellten ArbGLEistungen um WKERSatz (s. dazu § 3 Allg. Anm. 15; vgl. BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 492; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536). Für Nr. 16 ergibt sich das (klarstellend) bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift. Denn danach sind die Vergütungen nur stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen (s. Anm. 8, 9). Zur Bedeutung der Nr. 13 als WKERSatzvorschrift s. § 3 Nr. 13 Anm. 2.

Als WKERSatzvorschrift ist Nr. 16 eine echte StBefreiung, die der Vereinfachung dient (BFH v. 27.4.2001 – VI R 2/98, BStBl. II 2001, 601). Dies ist sachlich gerechtfertigt (§ 3 Allg. Anm. 15). Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Übernahme der Reisekosten und der Ersatz von Umzugskosten nicht ausnahmslos (stbarer) Arbeitslohn sind (THOMAS, StJb. 1990/91, 183; eingeschränkt für Umzugskostenerstattung OFFERHAUS, BB 1990, 2017; aA v. BORNHAUPT, StuW 1990, 46; offengelassen BFH v. 9.11.1991 – VI R 191/87, BStBl. II 1992, 204). Soweit die Vergütungen nicht den Arbeitslohnbegriff erfüllen, sind sie überwiegend eigenbetrieblich veranlasst bzw. nicht stbarer Auslagenersatz. Nr. 16 kommt insoweit dann nur deklaratorische Bedeutung zu (§ 3 Allg. Anm. 8).

Je nach StBarkeit der erstatteten Leistung ist Nr. 16 somit WKERSatz oder Auslagenersatz iSd. Nr. 50. Entsprechendes gilt für Nr. 13. Das zeigt, dass dem Gesetzgeber eine genaue Abgrenzung zwischen WKERSatz und Auslagenersatz bisher nicht gelungen ist (OFFERHAUS, BB 1990, 2017; zur Notwendigkeit der Abgrenzung s. § 3 Nr. 50 Anm. 2).

Verfassungsmäßigkeit der Nr. 16: Vereinfachungsbefreiungen sind grds. verfassungsrechtl. unbedenklich. Die Kumulation des ArbN-Pauschetrags mit WKERSatz ist gleichheitsrechtl. zwar bedenklich, aber letztlich doch verfassungsgemäß (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, 518; BFH v. 27.4.2001 – VI R 2798, BStBl. II 2001, 601; s. auch § 3 Allg. Anm. 15; KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 16 Rn. B 16/26).

Geltungsbereich der Nr. 16: Die StBefreiung gilt für natürliche unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen, die als ArbN außerhalb des öffentlichen Diensts Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Nr. 13:* Grds. grenzen sich Nr. 16 und Nr. 13 in der Weise voneinander ab, dass Nr. 13 die Erstattung von Reisekostenvergütungen an ArbN im öffentlichen Dienst betrifft und Nr. 16 sich auf Reisekostenvergütungen an private ArbN bezieht. Allerdings sind Überschneidungen denkbar, da Nr. 16 auf den Empfänger der Vergütungen abstellt, während für Nr. 13 die Herkunft der Mittel aus öffentlichen Kassen maßgeblich ist (KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 16/33).

- ▶ *Verhältnis zu § 3c:* Die StFreiheit der Leistungen nach Nr. 16 korrespondiert mit der Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen nach § 3c. Soweit die StBefreiung nach Nr. 16 in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug als WK ausgeschlossen. Der ArbN kann jedoch nicht erstattete Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 als WK geltend machen (s. Anm. 4; zu Umzugskosten s. BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722 mwN).
- ▶ *Verhältnis zu § 9:* s. Anm. 2, 8.
- ▶ *Verhältnis zu § 50a:* s. § 3 Nr. 13 Anm. 4.

II. Steuerfreie Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung an Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes

2 1. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 16

Stfrei sind die Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei dHf. erhalten.

Vergütungen sind Ersatzleistungen für beruflich bedingte Mehraufwendungen und somit Aufwandsentschädigungen. Auch eine Lohnumwandlung steht der StFreiheit nicht entgegen (BFH v. 27.4.2001 – VI R 2/98, BStBl. II 2001, 601; H 3.16 LStH). Nr. 16 kommt dagegen nicht zur Anwendung, wenn der ArbG dem ArbN ein Kfz. zur Verfügung stellt und dessen Betriebskosten trägt (BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/98, BStBl. II 2001, 844). Eine stfreie Vergütung ist nicht nur anzunehmen, wenn der ArbG dem ArbN Geldbeträge zuwendet, sondern auch dann, wenn er damit zu leistende Zahlungen unmittelbar erbringt. Das ist etwa bei der Übernahme der Prämien für eine Reisekostengepäckversicherung der Fall (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; s. auch BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547). Der Begriff „Reisekostenvergütung“ ist in Nr. 13 und Nr. 16 gleich auszulegen (BFH v. 27.4.2001 – VI R 2/98, BStBl. II 2001, 601).

Arbeitnehmerbegriff: Stfrei sind nur die in Nr. 16 genannten Ersatzleistungen, die ArbN im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses von ihrem ArbG erhalten. Nr. 16 richtet sich im Gegensatz zu Nr. 13 nur an ArbN (s. § 3 Nr. 13 Anm. 3; zum ArbNBegriff s. § 1 LStDV).

▶ *ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes:* Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV sind ArbN Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes sind deshalb ArbN im privaten Dienst. Der Begriff privater Dienst bezeichnet die Dienstverhältnisse zu nicht öffentlich-rechtl. ArbG.

Die StFreiheit der Reisekostenvergütungen an Beschäftigte im öffentlichen Dienst richtet sich nach Nr. 13, sofern die Ersatzleistungen aus öffentlichen Kassen stammen (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2). Die Zahlung einer Ersatzleistung aus einer privaten Kasse an öffentlich Bedienstete fällt dagegen dem Wortlaut nach weder unter Nr. 16 noch unter Nr. 13. UE greift insoweit Nr. 16 als Auffangtatbestand ein.

Abschließende Regelung und Verhältnis zu § 9: Die Leistungen müssen zum Ausgleich von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf. dienen. Andere Ersatzleistungen sind nicht stbefreit. Gemeinsam ist den

Leistungen iSv. Nr. 16, dass sie nur in dem Umfang stfrei sind, in dem sie als WK nach § 9 Abs. 1 abziehbar wären (BFH v. 15.11.1991 – VI R 36/89, BStBl. II 1992, 492; vgl. auch BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536). Insofern besteht eine Wechselwirkung. Dies führt dazu, dass die Begriffe in Nr. 16 und § 9 sich in ihren Voraussetzungen entsprechen und einheitlich verwandt werden.

Berücksichtigung bei Haftung: Fordert das FA beim ArbG LSt. nach oder nimmt es ihn in Haftung, ist der str., nicht der LSt. unterworfen Betrag um den Betrag zu kürzen, den der ArbG gem. Nr. 16 stfrei hätte zuwenden können (BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30).

2. Erstattung von Reisekosten

a) Reisekostenrechtliche Tatbestände

3

Stfrei sind Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten. Wegen der Wechselwirkung zwischen Nr. 16 und § 9 Abs. 1 (s. Anm. 2) gilt ein einheitlicher Reisekostenbegriff (vgl. zu den Grundlagen des stl. Reisekostenrechts § 9 Anm. 285).

Der Reisekostenbegriff ist im EStG nicht definiert. Das Reisekostenrecht ist im Wesentlichen durch die FinVerw. geprägt. Nach R 9.4 Abs. 1 Satz 1 LStR sind Reisekosten Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen sowie Übernachtungs- und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des ArbN entstehen.

Nicht zu den Reisekosten zählen danach die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und, da sie in Nr. 16 eigens erwähnt sind, die Mehraufwendungen bei einer DHf.

Auswärtstätigkeit: Reisekosten setzen eine Auswärtstätigkeit voraus. Eine solche ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Zentrale Bedeutung für die Unterscheidung zwischen Innen- und Außentätigkeit kommt damit der Frage zu, unter welchen Voraussetzungen der Ort, an dem der Stpfl. seiner jeweilige Arbeitsleistung zu erbringen hat, seine regelmäßige Arbeitsstätte und damit auch sein Tätigkeitsmittelpunkt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2) ist.

Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN; dies ist im Regelfall der Betriebssitz wie auch jede sonstige ortsfeste betriebliche Einrichtung oder Betriebsstätte des ArbG (vgl. im Einzelnen § 9 Anm. 287 mwN). Eine auswärtige Tätigkeitsstätte wird nicht allein durch Zeitablauf nach drei Monaten zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825). Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des ArbG ist grundsätzlich keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 10.7.2008 – VI R 21/07, BStBl. II 2009, 818). Zu beachten ist, dass die Einschränkungen des WKAbzugs bei Arbeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte (s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) mit Ausnahme der Verpflegungsmehraufwendungen (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5) bei der Auswärtstätigkeit nicht gelten. Hier sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 abziehbar (BFH v. 10.4.2008 – VI R 66/05, BStBl. II 2008, 825).

Zu Art und Umfang der als WK abziehbaren Reisekosten vgl. § 9 Anm. 296–300 und R 9.5–9.8 LStR.

4 b) Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten

Abziehbare Reisekosten: Die Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Diensts von ihren ArbG zur Erstattung von Reisekosten erhalten, sind stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen und bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen. Die Erstattung der Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, der Übernachtungskosten und der Reisenebenkosten ist danach in dem Umfang stfrei, in dem sie als WK abziehbar wären (vgl. H 9.4 LStH u. R 3.16 Satz 1 LStR; zu Fahrtkosten vgl. § 9 Anm. 297 und R 9.5 LStR; zu Verpflegungsmehraufwendungen vgl. § 9 Anm. 298 und R 9.6 LStR; zur Beachtung der Pauschbeträge und zur Frage einer unzutreffenden Besteuerung s. Hess. FG v. 16.3.2009, EFG 2009, 1836, rkr.; zu den Pauschbeträgen ab VZ 2004 vgl. § 3 Nr. 13 Anm. 14; zu Übernachtungskosten vgl. § 9 Anm. 299 und R 9.7 LStR; zu den sonstigen Reisekosten vgl. § 9 Anm. 300 und R 9.8 LStR). Zu den sonstigen Reisekosten zählen auch Versicherungsbeiträge, die das Risiko von Unfällen bei Reisetätigkeit absichern (BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406 u. v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408).

► *Bewertung von Mahlzeiten:* Bei einer Auswärtstätigkeit ist der mit dem tatsächlichen Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 1 bewertete geldwerte Vorteil für eine zur Verfügung gestellte Mahlzeit bis zur Höhe des jeweiligen gesetzlichen Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen stfrei (H 3.16 LStH). Bei einer Auswärtstätigkeit kommt die Sachbezugs-Verordnung (§ 8 Abs. 2 Satz 6) nicht zur Anwendung; § 8 Abs. 2 Satz 9 ist zu beachten (BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547).

Nachweis der tatsächlich entstandenen Reisekosten durch Arbeitnehmer: Tatsächlich entstandene Reisekosten kann der ArbG in nachgewiesener Höhe unter Beachtung der Beschränkung nach dem zweiten Halbs. stfrei ersetzen. Denn die Befreiungsvorschrift führt nicht zu einer Erleichterung der Nachweispflicht (BFH v. 27.4.2001 – VI R 2/98, BStBl. II 2001, 601). Zum Nachweis hat der ArbN dem ArbG Unterlagen vorzulegen, aus denen die Stfreiheit der Erstattung und, soweit die Fahrtkosten bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs nicht mit einem pauschalierten Kilometersatz (vgl. dazu H 9.5 LStH) erstattet werden, auch die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs ersichtlich sein müssen (R 9.5 Abs. 2 f. LStR; H 9.6 LStH und R 9.8 Abs. 3 LStR). Zur Feststellungslast s. Anm. 9.

► *Im Rahmen des LStAbzugs* hat der ArbG die Reisekostenabrechnungen zu dem Lohnkonto des ArbN zu nehmen (BFH v. 6.3.1980 – VI R 65/77, BStBl. II 1980, 269; R 9.5 Abs. 2 Satz 3 LStR; H 9.6 LStH; R 9.8 Abs. 3 Satz 3 LStR; krit. dazu KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 16 Rn. B 16/52).

► *Teilschätzung zulässig:* Es ist dem ArbN nicht verwehrt, nur einen Teilnachweis der ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen zu erbringen und den Rest schätzen zu lassen (BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/86, BStBl. II 1992, 854; H 9.5 LStH; aA VON BORNHAUPT, FR 1992, 511).

Zuordnung der Reisekosten zu einer bestimmten Reise: Die vom ArbG ersetzten Kosten müssen einer bestimmten Reise zuzuordnen sein. Die Gewährung eines allg. Pauschbetrags, der die innerhalb eines bestimmten Zeitraums anfallenden Reisekosten abgilt, ist grds. Arbeitslohn (BFH v. 13.8.1953 – IV 24/53, BStBl. III 1953, 296; v. 20.9.1957 – VI 16/54, StRK EStG [bis 1974] § 19 Abs. 2 R. 8, gegen FG Hamb. v. 29.4.1954, EFG 1954, 232; Hess. FG v. 25.1.1968, EFG 1968, 382, rkr.). Der ArbN muss in Fällen dieser Art die Reisekosten als WK geltend machen.

Begleitpersonen, insbesondere Ehefrau: Nimmt der ArbN Begleitpersonen, insbes. seine Ehefrau, auf eine Auswärtstätigkeit mit, so kann die Übernahme der Kosten durch den ArbG zu einem geldwerten Vorteil iSv. § 19 führen, aber auch im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG liegen und deshalb nicht stb. sein. Voraussetzung ist, dass der ArbG die Begleitung des ArbN wünscht und dafür ausschließlich dienstliche Gründe maßgebend sind. Die dienstlich veranlasste Teilnahme der Ehefrau kann sich zB aus der Kontaktpflege ergeben, die durch persönliche Beziehungen der Ehefrau gefördert wird, oder durch gesellschaftliche Repräsentation des Unternehmens auf Messen, Tagungen und dergl. Eine dienstliche Veranlassung ist auch gegeben, wenn der ArbN aus gesundheitlichen Gründen auf eine Begleitperson angewiesen ist.

Verhältnis der Erstattung von Reisekosten zum Werbungskostenabzug: Der stfreie Ersatz von Reisekosten wirkt sich je nach Umfang auf den Abzug von WK aus.

► *Reisekostenersatz in voller Höhe:* Ersetzt der ArbG die tatsächlich entstandenen Reisekosten in der nachgewiesenen Höhe, so entfällt beim ArbN demnach sowohl ein Ansatz als stpfl. Arbeitslohn als auch ein Abzug der Reisekosten als WK.

Teilweiser Ersatz der Reisekosten durch den ArbG führt dazu, dass der ArbN den Unterschied zur nachgewiesenen Höhe als WK geltend machen kann (BFH v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775). Auch die Abgeltung der Reisekosten durch Pauschbeträge ohne Einzelnachweis hat die Wirkung einer Saldierung, da die vereinnahmten Pauschbeträge aus Vereinfachungsgründen nicht als stpfl. Arbeitslohn behandelt werden und andererseits den WKAbzug insoweit ausschließen.

► *Ersatz der Reisekosten unter den Reisekostenpauschalen:* Ersetzt der ArbG Reisekosten mit niedrigeren Beträgen als den Pauschbeträgen, so kann der ArbN den Unterschied zu den tatsächlich entstandenen Reisekosten oder den Pauschalen als WK geltend machen (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367).

► *Ersatz der Reisekosten übersteigt die Reisekostenpauschalen:* Ersetzt der ArbG die Reisekosten mit über den Pauschbeträgen liegenden Beträgen, so bildet der übersteigende Betrag Arbeitslohn, der vom ArbN nur im Fall des Einzelnachweises als WK abziehbar ist. Dies gilt nicht für Verpflegungsmehraufwendungen.

► *Einheitliche Beurteilung der als Werbungskosten abzugsfähigen Reisekosten:* Bei Geltendmachung des Teils der WK, der den ArbG-Ersatz übersteigt, ist die Auswärtstätigkeit einheitlich zu beurteilen. Weder können einzelne Tage der Reise hinsichtlich der Anrechnung des ArbG-Ersatzes aus dem Gesamtzusammenhang herausgelöst werden, noch können zB bei einheitlicher Abgeltung von Übernachtungs- und Verpflegungsmehraufwendungen etwa nur die Übernachtungen und die dafür erhaltenen Ersatzbeträge außer Betracht bleiben (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367; v. 12.9.2001 – VI R 72/97, BStBl. II 2001, 775). Bei der Erstattung von Reisekosten dürfen allerdings die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; in diesem Fall ist die Erstattung stfrei, soweit sie die Summe der nach R 9.5 ff. LStR zulässigen Einzelerstattungen nicht übersteigt (R 3.16 Satz 1 LStR).

3. Erstattung von Umzugskosten

a) Vorbemerkung

Nach Nr. 16 sind auch stfrei Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, soweit sie

die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen. Aufwendungen eines ArbN, die durch einen Wohnungswechsel entstehen, gehören grds. zu den nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbarer Kosten der Lebensführung. Vielfach sind Umzugskosten jedoch beruflich veranlasst. Sie können dann als WK geltend gemacht werden (BFH v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474; v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476; § 9 Anm. 310).

Berufliche Veranlassung des Umzugs: Nach stRspr. des BFH ist ein Umzug beruflich veranlasst, wenn die berufliche Tätigkeit des Stpfl. den entscheidenden Grund für den Umzug darstellt und demgemäß Umstände der allg. Lebensführung nur eine untergeordnete Rolle spielen (BFH v. 22.11.1991 – VI R 77/89, BStBl. II 1992, 494; v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56 mwN; v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BStBl. II 2001, 585; v. 23.3.2001 – VI R 189/97, BStBl. II 2002, 56; v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BStBl. II 2006, 598; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650; v. 21.2.2006 – IX R 108/00, BFH/NV 2006, 1273; vgl. zu den Fallgruppen § 9 Anm. 312).

Werbungskostenersatz: Die Vergütungen, die für Umzugskosten gezahlt werden, sind nur insoweit nach Nr. 16 stfrei, als sie WK darstellen würden, wenn der ArbN sie selbst bezahlt hätte (BFH v. 15.11.1991 – VI R 36/89, BStBl. II 1992, 492; R 9.9 Abs. 3 LStR). Das entspricht der Bedeutung der Vorschrift als WK-Ersatz (s. Anm. 1; VÖLLMEKE, DB 1993, 1590; zu Nr. 13 s. § 3 Nr. 13 Anm. 2) und wird durch den Soweit-Satz in Halbs. 1 klargestellt (s. Anm. 9). Der Umzug muss also ausschließlich beruflich veranlasst sein.

6 b) Vergütungen zur Erstattung von Umzugskosten

Vergütung von Umzugskosten ohne Einzelnachweis: Nach R 9.9 Abs. 2 Satz 1 LStR können bei einem beruflich veranlassten Wohnungswechsel die tatsächlichen Umzugskosten grds. bis zur Höhe der Beträge als WK abgezogen werden, die nach dem Bundesumzugskostenrecht (BUKG und AUV; s. LStR Anhang 29) als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden können; werden die umzugskostenrechtl. festgelegten Grenzen eingehalten, ist nicht zu prüfen, ob die Umzugskosten WK darstellen (R 9.9 Abs. 2 Satz 2 LStR; vgl. zu den Richtlinienregelungen § 9 Anm. 315). In entsprechender Weise ist die Erstattung der Umzugskosten nach Nr. 16 stfrei (R 9.9 Abs. 3 LStR). Zum Katalog der abziehbarer Umzugskosten nach dem Bundesumzugskostenrecht vgl. § 9 Anm. 316.

Erstattung bei Einzelnachweis: Der ArbG kann bei entsprechendem Nachweis höhere oder nicht durch das Beamtenrecht abgedeckte Umzugskosten stfrei ersetzen. Voraussetzung ist, dass die Kosten als WK abziehbar wären (R 9.9 Abs. 3 Satz 1 iVm. R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR). Zu beachten ist, dass die Anerkennung von WK wegen eines beruflich veranlassten Umzugs nicht für alle damit verbundenen Aufwendungen gilt. Maßgeblich ist, ob im Einzelfall ein ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der beruflichen Sphäre besteht. Die BFH-Rspr. dazu ist zwangsläufig kasuistisch (vgl. etwa BFH v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314 zu Ausstattungskosten; v. 24.5.2000 – VI R 188/97, BStBl. II 2000, 586 zu Maklerkosten; v. 24.5.2000 – VI R 17/96, BStBl. II 2000, 584 zu vergeblichen Aufwendungen; v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476 zu einer Vorfälligkeitsentschädigung; v. 24.5.2000 – VI R 28/97, BStBl. II 2000, 474 zu Veräußerungsverlust bei Verkauf eines Hauses).

► *Zum Nachweis der tatsächlich entstandenen Umzugskosten hat der ArbN dem ArbG Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen er-*

sichtlich sein müssen. Der ArbG hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren (R 9.9 Abs. 3 Sätze 2 und 3 LStR).

4. Erstattungen von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

7

Vorbemerkung: Nach Nr. 16 kann der ArbG Aufwendungen des ArbN für eine dHf. stfrei ersetzen. Die Stfreiheit setzt voraus, dass die objektiven Voraussetzungen einer dHf. vorliegen und die Mehraufwendungen beruflich veranlasst sind. Davon ist auszugehen, wenn und soweit die Aufwendungen beim ArbN als WK nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 anerkannt werden könnten. Dies ergibt sich bereits aus dem Wesen der Befreiungsvorschrift als WK-Ersatz (s. Anm. 1). Im „Soweit-Satz“ und in Halbs. 2 wird dies zudem ausdrücklich klargestellt (s. Anm. 9).

Begriff der doppelten Haushaltsführung: Eine dHf. haben nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 ArbN, die beruflich außerhalb des Orts, an dem sie einen eigenen Hausstand unterhalten, beschäftigt sind und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung haben. Neben der Unterhaltung eines eigenen Hausstands am Wohnort setzt die dHf. somit eine Zweitwohnung am Beschäftigungsort und damit die Aufspaltung einer bisher einheitlichen Haushaltsführung auf zwei örtlich getrennte Haushalte voraus (BFH v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012; v. 5.3.2009 – VI R 23/07; BStBl. II 2009, 1016; vgl. zur Begriffsbestimmung im Einzelnen § 9 Anm. 503–515). Die Begründung der dHf. muss beruflich veranlasst sein (vgl. dazu § 9 Anm. 486). Die berufliche Veranlassung der Beibehaltung der dHf. spielt nach der Änderung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 durch das StÄndG 2003 mit Wirkung ab VZ 2003 keine Rolle (vgl. § 9 Anm. 489).

Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung: Nach Nr. 16 ist nur die Erstattung solcher Mehraufwendungen bei dHf. stfrei, die im Fall der Zahlung durch den ArbN selbst bei diesem als WK abziehbar sind (BFH v. 15.11.1991 – VI R 36/89, BStBl. II 1992, 492; R 9.11 [10] LStR). Die stfreie Erstattung ist daher auf die „notwendigen Mehraufwendungen“ wegen dHf. beschränkt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1; s. dazu BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06, BStBl. II 2007, 820; § 9 Anm. 490).

▶ *Als Mehraufwendungen kommen vor allem in Betracht* (vgl. auch § 9 Anm. 491; R 9.11 [5] LStR):

- Fahrtkosten (vgl. R 9.11 [6] LStR);
- Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. R 9.11 [7] LStR);
- Aufwendungen für die Zweitwohnung (vgl. R 9.11 [8] LStR);
- Sonstige notwendige Mehraufwendungen (vgl. § 9 Anm. 491).

▶ *Zu Wahlmöglichkeiten* vgl. § 9 Anm. 491.

▶ *Zum Umfang der abzugsbaren Aufwendungen bei ArbN ohne eigenen Hausstand* vgl. BFH v. 20.7.2006 – VI R 20/04, BFH/NV 2006, 2068 und § 9 Anm. 500.

▶ *Die Abzugsbeschränkungen* für Familienheimfahrten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4, 5; vgl. § 9 Anm. 520–522) gelten auch für Vergütungen von Mehraufwendungen wegen dHf. Durch Nr. 16 Halbs. 2 wird dies klargestellt (vgl. im Einzelnen Anm. 11).

III. Einschränkung der erstattungsfähigen Aufwendungen

8 1. Vorbemerkung

Bis zur Änderung der Nr. 16 durch das JStG 1996 (s. Anm. 1) schränkte lediglich der „Soweit-Satz“ (jetzt Halbs. 1) die stfreie Erstattung ein. Diese Einschränkung bezieht sich auf alle in Nr. 16 genannten Ersatzleistungen (Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf.) und nicht nur, worauf die Satzstellung hindeuten könnte, auf die Erstattung von Mehraufwendungen bei dHf. Bei Halbs. 1 ist zwischen der grundsätzlichen Einschränkung für sämtliche Mehraufwendungen („beruflich veranlasste Mehraufwendungen“) und den besonderen Begrenzungen für den Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen und Fahrtkosten bei Familienheimfahrten mit eigenem oder zur Nutzung überlassenem Fahrzeug (bei dHf.) zu unterscheiden.

Durch das JStG 1996 ist im Zuge der Neuregelung der stl. Behandlung von Aufwendungen für eine beruflich bedingte dHf. der Halbs. 2 angefügt worden. Diese einschränkende Regelung betrifft ausschließlich die dHf. Für die StFreiheit von Ersatzleistungen bei dHf. ergeben sich nunmehr Einschränkungen aus den Halbs. 1 und 2 der Befreiungsvorschrift.

Die Einschränkungen sind dem Gesetzgeber technisch misslungen (s. auch Anm. 9, 11; glA KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 16 Rn. B 16/103). Sie sind unsystematisch und nicht aufeinander abgestimmt. Das führt dazu, dass die Vorschrift insgesamt kaum oder nur schwer verständlich ist.

Im Übrigen sind uE sämtliche Einschränkungen entbehrlich. Sie verstehen sich wegen der Bedeutung der Vorschrift als WKersatz von selbst (s. Anm. 1). Danach sind Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen wegen dHf. ohnehin nur in dem Umfang stfrei, in dem sie im Fall der Zahlung durch den ArbN selbst bei diesem als WK abziehbar sind. Soweit dies in Nr. 16 durch die Einschränkungen ausdrücklich bestimmt wird, dient dies allenfalls der Klarstellung. Dabei ist im Übrigen zu beachten, dass die Wechselwirkung zwischen WK und stfreien Vergütungen dem Grunde und der Höhe nach uneingeschränkt und nicht nur für die in Nr. 16 ausdrücklich genannten Bereiche gilt. UE sollten deshalb die Einschränkungen völlig beseitigt werden. Sie könnten durch eine Generalklausel ersetzt werden, die diese Wechselwirkung deutlich macht.

2. Begrenzung steuerfreier Erstattungen auf berufliche Mehraufwendungen sowie Höchst- und Pauschbeträge (Nr. 16 Halbs. 1)

9 a) Begrenzung auf berufliche Mehraufwendungen

Nach dem Wortlaut des Halbs. 1 sind die Erstattungen nur stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen. Damit sind die Erstattungen von Verpflegungsmehraufwendungen und Familienheimfahrten, für die besondere Begrenzungen gelten, nicht angesprochen. Gleichwohl müssen auch diese Aufwendungen beruflich veranlasst sein (vgl. Anm. 8).

Die Begrenzung stfreier Erstattungen auf beruflich veranlasste Mehraufwendungen versteht sich von selbst. Soweit damit privat veranlasste Erstattungen von der StFreiheit ausgeschlossen werden sollen, ergibt sich dies bereits aus dem Wesen der Vorschrift als WKersatz. Privat veranlasste Aufwendungen sind nicht als WK abziehbar und somit wegen der Wechselwirkung zwischen § 9 und § 3 Nr. 16 bereits nicht erstattungsfähig. Privat veranlasste Aufwendungen, die der ArbG erstattet, sind stpfl. Arbeitslohn (zur stl. Behandlung von gemischt

veranlassten Reisen s. BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; v. 21.9.2009 – GrS 1/06, DB 2010, 143).

Die eigentliche Bedeutung der Bestimmung liegt darin, dass sie dem FA ein Nachprüfungsrecht ermöglicht. Dieses Nachprüfungsrecht betrifft nicht nur die Höhe der stfreien Bezüge, sondern bezieht sich auch auf den Grund der StFreiheit. Das FA kann prüfen, ob der Erstattung ein entsprechender abziehbarer Aufwand gegenübersteht (BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/77, BStBl. II 1983, 75). Dabei trifft die Feststellungslast im Rahmen der EStVeranlagung den ArbN. Im LStAbzugsverfahren trifft die Feststellungslast dafür, ob aus Anlass von Auswärtstätigkeiten dem ArbN geleisteter Ersatz nach Nr. 16 stfrei ist, den ArbG (BFH v. 5.7.1996 – VI R 76/95, BFH/NV 1996, 888).

b) Begrenzung auf Höchst- und Pauschbeträge

10

Die Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei dHf. sind nach Halbs. 1 weiter nur stfrei, soweit sie bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und bei Familienheimfahrten (vgl. zu dem Begriff § 9 Anm. 520) mit dem eigenen oder außerhalb des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kfz. die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nicht übersteigen. Darüber hinaus geleistete Erstattungen sind stpfl. Arbeitslohn.

Besondere Begrenzungen des Umfangs stfreier Erstattungen ergeben sich danach für folgende Aufwendungen:

- ▷ *Verpflegungsmehraufwendungen:* Der Ersatz nachgewiesener Verpflegungsmehraufwendungen bei einer beruflich veranlassten Reise und im Rahmen einer dHf. ist nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 auf den Höchstbetrag von 24 € je Kalendertag beschränkt.
- ▷ *Familienheimfahrten:* Benutzt ein ArbN im Rahmen einer dHf. für Familienheimfahrten sein eigenes oder ein ihm zur Nutzung überlassenes Fahrzeug, so gelten die Grundsätze des beschränkten WKAbzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entsprechend (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4). Danach kann für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Entfernungspauschale als WK geltend gemacht werden. Diese beträgt ab VZ 2004 0,30 € für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

3. Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 16 Halbs. 2)

11

Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei dHf. sind nur insoweit stfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

Die Verweisung auf (§ 9) Abs. 5 „sowie“ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist sprachlich nicht korrekt. Gemeint ist (§ 9) Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5.

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Von Bedeutung war hier vor allem der Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 aF. Nach dieser Vorschrift war der WKAbzug für Aufwendungen bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt. Diese Befristung ist entfallen (vgl. Anm. 7). Darüber hinaus dürfen Aufwendungen für Familienheimfahrten jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich stfrei erstattet werden (§ 3 Nr. 16 Halbs. 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; s. dazu Anm. 7).

Nach dem Wortlaut des Halbs. 2 wird auch auf die Bestimmung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 verwiesen. Der Bezugnahme auf diese Vorschrift bedurfte es jedoch wegen der ausdrücklichen Regelung in Halbs. 1 nicht (s. Anm. 10).

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5: Die Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei dHf. sind nur insoweit stffrei, als sie die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. Gemeint ist hier lediglich die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5. Denn auf die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 und die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 und 4 verweist bereits Halbs. 1.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 beschränkt sich bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an der derselben Tätigkeitsstätte der pauschale Abzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 auf die ersten drei Monate. Diese Dreimonatsfrist gilt auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6; vgl. § 9 Anm. 491, 298). Diese Einschränkung trifft auch auf die Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei dHf. zu (s. Anm. 7).