

§ 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), zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

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 nach § 9 als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

...

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 16 . . .	1
B. Steuerfreie Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung an Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes	

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 16	2		
II. Erstattung von Reisekosten			
1. Reisekostenrechtliche Tatbestände	3	1. Umzugskostenrechtliche Tatbestände	5
2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)	4	2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)	6
III. Erstattung von Umzugskosten		IV. Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung	
		1. Doppelte Haushaltsführung	7
		2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)	8

A. 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 Dienstaufwandsentschädigungen stfrei, soweit ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht überstieg.

► *ESG 1934:* Nach § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1934 (bis 1957) war die StBefreiung auf Reisekosten und Fahrtauslagen beschr. (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.

► *ESRG 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 mW 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 Halbsatz, 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.

► *UntStReiseKG v. 20.2.2013* (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der „So-wweit-Satz“ im bisherigen Halbs. 1 wurde neu gefasst; Halbs. 2 entfiel. Die Erstat-tung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf. an ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes sind danach nur stfrei, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

Bedeutung der Nr. 16: Nr. 16 ist eine Parallelvorschrift zu § 3 Nr. 13 (s. § 3 Nr. 13 Anm. 2). Allerdings entsprechen sich die beiden Vorschriften nicht in je-der 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 Erstattungsleistungen des ArbG um WKersatz (s. dazu § 3 Allg. Anm. 15; vgl. BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 492; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536; v. 15.3.2011 – VI B 145/10, BFH/NV 2011, 983). Immerhin sollen nach dem Wortlaut die Vergütungen nur stfrei sein, so-wweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen (s. Anm. 4). 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), denn der Ersatz von WK durch den ArbG ist – im Gegensatz zum Ersatz von Auslagen (s. § 3 Nr. 50 Anm. 2) – grds. stbarer Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Es ist allerdings fraglich, ob die Erstattungsleistungen für vom ArbN getragene Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen wegen dHf. tatsächlich Arbeitslohn sind (zur Übernahme der Kosten für Mahlzeiten s. BFH v. 30.4.2009 – VI R 55/07, BStBl. II 2009, 726). Das ist insofern zweifelhaft, weil be-reits die ersetzten Aufwendungen des ArbN regelmäßig im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG anfallen dürften (KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 19 Rn. 67; Sächs. FG v. 21.10.2010 – 1 K 1564/06, juris, rkr.). Soweit die Vergütun-gen überwiegend eigenbetrieblich veranlasst und somit nicht stbarer Auslagen-ersatz sind, kommt Nr. 16 nur deklaratorische Bedeutung zu (§ 3 Allg. Anm. 8).

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

Verfassungsmäßigkeit der Nr. 16: Vereinfachungsbefreiungen sind grds. ver-fassungsrechtl. unbedenklich. Die Kumulation des ArbN-Pauschbetrags 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 2/98, BStBl. II 2001, 601; s. auch § 3 Allg. Anm. 15; VON BECKE-RATH in KSM, § 3 Nr. 16 Rn. B 16/26 [5/2015]).

Geltungsbereich der Nr. 16: Die StBefreiung gilt für natürliche unbeschr. und beschr. estpfl. Personen, die als ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes Ein-künfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Verhältnis der Nr. 16 zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu § 3 Nr. 13:* Grundsätzlich 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 Reisekostenver-gütungen 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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 16/33 [5/2015]).

► *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. So sind stfrei erstattete Reisekostenvergütungen auf die Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 anzurechnen (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735). 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:* Siehe Anm. 2, 4.

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

2 I. Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 16

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

Vergütungen iSd. Nr. 16 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). 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, zur Übernahme von Verpflegungskosten), denn Vergütungen sind nicht nur Geld- sondern auch Sachleistungen (BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700; 3.16 Satz 1 LStR). 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), denn in einem solchen Fall hat der ArbG keine Vergütung gezahlt, sondern ein Kfz. zur Verfügung gestellt und dessen Betriebskosten getragen. 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: Steuerfrei 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 ArbN-Begriff s. § 1 LStDV).

► *Arbeitnehmer 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

B. Stfreie Erstattung von Reise-, Umzugskosten Anm. 2–3 § 3 Nr. 16

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 § 3 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.

Erstattung: Die Vergütungen des ArbG müssen der Erstattung von Reisekosten etc. dienen. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass die Zahlungen zweckgerichtet erfolgen und bereits verauslagte Kosten des ArbN ausgleichen bzw. ersetzen sollen.

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; v. 15.3.2011 – VI B 145/10, BFH/NV 2011, 983). 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 streitige, 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).

II. Erstattung von Reisekosten

1. Reisekostenrechtliche Tatbestände

3

Steuerfrei sind Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten (Halbs. 1). Wegen der Wechselwirkung zwischen Nr. 16 und § 9 Abs. 1 (s. Anm. 2) gilt ein einheitlicher Reisekostenbegriff (vgl. zu Grundlagen und zur Entwicklung des stl. Reisekostenrechts § 9 Anm. 285; s. auch § 9 Anm. 475, 545).

Der Reisekostenbegriff ist im EStG nicht definiert. Das Reisekostenrecht ist ursprünglich im Wesentlichen durch die FinVerw. geprägt worden. 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 (BFH v. 12.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169). Eine solche ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung und – ab VZ 2014 – seiner ersten Tätigkeits-

stätte beruflich tätig wird und keine Familienheimfahrt durchführt (zur Rechtslage bis VZ 2013 s. etwa BFH v. 12.6.2012 – VI R 47/11, BStBl. II 2013, 169). Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte bestimmt sich ab VZ 2014 nach § 9 Abs. 4 (s. § 9 Anm. 545 ff.). Zu beachten ist, dass die Einschränkungen des WKAbzugs bei Arbeit an der ersten Tätigkeitsstätte (s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) mit Ausnahme der Mehraufwendungen für die Verpflegung (§ 9 Abs. 4a) bei der Auswärtstätigkeit prinzipiell 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, zur alten Rechtslage; zu Unterkunftskosten s. aber § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4).

4 2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)

Beruflich veranlasste Mehraufwendungen: Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten (und Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei dHf.) erhalten, sind stfrei, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren WK nicht übersteigen. Die Einschränkung macht die Bedeutung von Nr. 16 als WK-Ersatzvorschrift deutlich. Es besteht eine Wechselwirkung zwischen WK iSd. § 9 und stfreiem ArbG-Ersatz dem Grunde und der Höhe nach. Mit der Formulierung, dass die ArbG-Leistungen in Form der Erstattung von Reisekosten (und Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf.) die nach § 9 als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen dürfen, wird zum Ausdruck gebracht, dass sie nur in dem Umfang stfrei sind, in dem sie im Fall der Zahlung durch den ArbN selbst bei diesem als WK abziehbar wären. Privat veranlasste Aufwendungen sind nicht als WK abziehbar und somit wegen der Wechselwirkung zwischen § 9 und § 3 Nr. 16 nicht erstattungsfähig.

Zu prüfen ist deshalb jeweils, ob und in welcher Höhe Reisekosten (und Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf.) als WK abziehbar wären.

Bis VZ 2013 war nach Nr. 16 aF zwischen der grundsätzlichen Einschränkung für sämtliche Mehraufwendungen und den besonderen Begrenzungen für den Ersatz von Mehraufwendungen für die Verpflegung und Fahrtkosten bei Familienheimfahrten bei dHf. einerseits (Halbs. 1) und der ausschließlich die Ersatzleistungen bei dHf. andererseits betreffenden einschränkenden Regelung (Halbs. 2) zu unterscheiden.

Als Werbungskosten abziehbare Reisekosten: Sämtliche Kosten, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogen veranlassenden Kosten iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1. Von Bedeutung sind im Wesentlichen Fahrtkosten, Mehraufwendungen für die Verpflegung und Übernachtungskosten (zu den abziehbaren Reisekosten bis VZ 2013 s. § 9 Anm. 286 ff.; zu den gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 abziehbaren sonstigen Reisekosten s. § 9 Anm. 300 und BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408; R 9.4 Abs. 1 Satz 1 LStR).

► *Fahrtkosten* sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels im Zusammenhang mit einer erwerbsbedingten Auswärtstätigkeit entstehen. Entsprechende Kosten können in tatsächlich ermittelter Höhe gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 uneingeschränkt als WK geltend gemacht werden (§ 9 Anm. 476). Bei Benutzung eines eigenen Fahrzeugs können die Fahrtkosten pauschal oder in tatsächlicher Höhe in Abzug gebracht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2; § 9 Anm. 479). Ist

der ArbN zwar auswärts tätig, muss er aber zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufsuchen, sind die Fahrtkosten von der Wohnung dorthin nur eingeschränkt gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (Pendlerpauschale) abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3; § 9 Anm. 480 ff.).

► *Mehraufwendungen für die Verpflegung:* Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist § 9 Abs. 4a (s. dazu § 9 Anm. 563 ff.). Mehraufwendungen für die Verpflegung können danach nur pauschal als WK abgezogen werden; ein Einzelnachweis ist nicht möglich (s. § 9 Abs. 4a Satz 3 bzw. 5). Dabei gelten für sämtliche Auswärtstätigkeiten einheitliche Pauschbeträge, wobei die Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer bestimmt wird. Gemäß § 9 Abs. 4a Satz 6 ist die Berücksichtigung des pauschalen Mehraufwands zudem auf die ersten drei Monate an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.

► *Übernachungskosten* sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen. Rechtsgrundlage ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a (s. § 9 Anm. 501aff.).

Nachweis der tatsächlich entstandenen Reisekosten durch Arbeitnehmer: Tatsächlich entstandene Reisekosten kann der ArbG in nachgewiesener Höhe unter Beachtung der Beschränkung nach Halbs. 2 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).

► *Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs* hat der ArbG die Reisekostenabrechnungen zum Lohnkonto des ArbN zu nehmen (BFH v. 6.3.1980 – VI R 65/77, BStBl. II 1980, 269; R 9.5 Abs. 2 Satz 2 LStR; H 9.6 LStH; R 9.8 Abs. 3 Satz 3 LStR).

► *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).

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 stbar 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 dergleichen. 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.

► *Reisekostensatz in voller Höhe:* Ersetzt der ArbG die tatsächlich entstandenen Reisekosten in der nachgewiesenen Höhe, so entfällt beim ArbN demnach so-

wohl ein Ansatz als stpfl. Arbeitslohn als auch ein Abzug der Reisekosten als WK (s. betr. Mehraufwendungen für die Verpflegung § 9 Abs. 4a Satz 11; § 9 Anm. 586).

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 abziehbaren 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).

III. Erstattung von Umzugskosten

5 1. Umzugskostenrechtliche Tatbestände

Nach Nr. 16 Halbs. 1 sind auch stfrei Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. Aufwendungen eines ArbN, die durch einen Wohnungswechsel entstehen, gehören grds. zu den nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbaren 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 allgemeinen 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,

B. Stfreie Erstattung von Reise-, Umzugskosten Anm. 5–6 § 3 Nr. 16

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. 21.2.2006 – IX R 108/00, BFH/NV 2006, 1273; v. 23.5.2006 – VI R 56/02, BFH/NV 2006, 1650; vgl. zu den Fallgruppen § 9 Anm. 313 ff.).

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; zu Nr. 13 s. § 3 Nr. 13 Anm. 2) und wird durch den Halbs. 2 verdeutlicht (s. Anm. 4, 6).

2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)

6

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 Anh. 29) als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden können; werden die umzugskostenrechtl. festgelegten Grenzen eingehalten, ist nicht zu prüfen, ob die Umzugskosten als solche jeweils 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 abziehbaren 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. 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; v. 17.12.2002 – VI R 188/98, BStBl. II 2003, 314, zu Ausstattungskosten).

► *Zum Nachweis der tatsächlich entstandenen Umzugskosten* hat der ArbN dem ArbG Unterlagen vorzulegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen. Der ArbG hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren (R 9.9 Abs. 3 Sätze 2 und 3 LStR).

IV. Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

7 1. Doppelte Haushaltsführung

Nach Nr. 16 kann der ArbG Aufwendungen des ArbN für eine dHf. stfrei ersetzen, soweit sie die nach § 9 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. 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 WKersatz (s. Anm. 1). Im „Soweit-Satz“ in Halbs. 2 wird dies zudem verdeutlicht.

Begriff der doppelten Haushaltsführung: Eine dHf. liegt gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 vor, wenn der ArbN außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 ergibt sich, unter welchen Voraussetzungen ein eigener Hausstand anzunehmen ist (s. im Einzelnen § 9 Anm. 495 ff.). 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). Die Begründung der dHf. muss beruflich veranlasst sein (vgl. § 9 Anm. 491).

8 2. Begrenzung auf Werbungskostenabzug (Halbs. 2)

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). Die stfreie Erstattung ist daher auf die „notwendigen Mehraufwendungen“ wegen dHf. beschr. (§ 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. 492). Die Beschränkungen im WKBereich sind zu beachten (Halbs. 2; s. Anm. 4).

Als erstattungsfähige Mehraufwendungen kommen demnach vor allem in Betracht (vgl. im Einzelnen § 9 Anm. 493):

- Fahrtkosten,
- Verpflegungsmehraufwendungen,
- Aufwendungen für die Zweitwohnung,
- sonstige notwendige Mehraufwendungen.