

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Aus Anlass der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts Einschränkung der erstattungsfähigen Aufwendungen im Bereich des stfreien ArbG-Ersatzes für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei der doppelten Haushaltsführung
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

§ 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**; *Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Absatz 5 sowie § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen*;

...

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

Schrifttum: Seifert, Ausblick auf die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts, DSz 2012, 720; Wirfler, Geplante einkommensteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DSiR 2012, 2037; Bergkemper, jurisPR-SteuerR 10/2013, Anm. 1; Paintner, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DSiR 2013, 217.

Kompaktübersicht

J 12-1 **Inhalt der Änderung:** Erstattungen des ArbG für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei dHf. sind nur in dem Umfang stfrei, in dem sie im Fall der Zahlung durch den ArbN selbst bei diesem als WK abziehbar sind. Diese Einschränkung wird im neu gefassten § 3 Nr. 16 generalklauselartig zum Ausdruck gebracht. Die bisher geltende Differenzierung zwischen grundsätzlicher Einschränkung für sämtliche Mehraufwendungen und besonderen Begrenzungen für einzelne Kosten hatten die Befreiungsvorschrift unleserlich gemacht.

J 12-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 3 Nr. 16 Anm. 1.

► **UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der „Soweit“-Satz im bisherigen Halbs. 1 wird neu gefasst; Halbs. 2 entfällt. Die Erstattung 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.

J 12-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 3 Nr. 16 ist in der geänderten Fassung erstmals für den VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

J 12-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:** Gemäß § 3 Nr. 16 sind Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei dHf. erhalten, stfrei. Die StFreiheit gilt jedoch nicht uneingeschränkt, sondern nur in dem Umfang, in dem sie im Fall der Zahlung durch die ArbN selbst bei diesen als WK abziehbar sind. Es besteht eine Wechselwirkung zwischen WK und stfreien ArbG-Leistungen.

Nach § 3 Nr. 16 idF bis 2013 ist zwischen der grundsätzlichen Einschränkung für sämtliche Mehraufwendungen („beruflich veranlasste 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 einschränkende Regelung (Halbs. 2) zu unterscheiden.

Der Gesetzgeber hat die Neuregelung des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG offensichtlich zum Anlass genommen, die die StFreiheit der ArbG-Leistungen einschränkende Regelung in § 3 Nr. 16 neu und damit auch verständlicher zu fassen. Soweit es sich laut Begründung des Gesetzentwurfs bei der Neuregelung um eine Folgeänderung „zu dem zukünftig in § 9 EStG neu geregelten Abzug von Reisekosten, Umzugskosten oder

Mehraufwendungen bei dHf. als Werbungskosten“ handelt, ist dies allenfalls bedingt richtig, denn der neuen Formulierung bzw. Regelung hätte es angesichts der bisherigen misslungenen Formulierung schon vorher bedurft.

Die Änderungen im Detail

■ Halbsatz 2: Begrenzung auf Werbungskostenabzug

Beruflich veranlasste Mehraufwendungen: Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei dHf. erhalten, sind J 12-5
stfrei, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren WK nicht übersteigen. Die (klarstellende) 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, 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 sind. Privat veranlasste Aufwendungen sind nicht als WK abziehbar und somit wegen der Wechselwirkung zwischen § 9 und § 3 Nr. 16 bereits nicht erstattungsfähig.

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

Als Werbungskosten abziehbare Reisekosten: Sämtliche Kosten, die durch eine Auswärtstätigkeit verursacht sind, gehören zu den erwerbsbezogenen veranlassten WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 (s. im Einzelnen § 9 Anm. 296–300). Von Bedeutung sind im Wesentlichen Fahrtkosten, Mehraufwendungen für die Verpflegung und Übernachtungskosten: J 12-6

► **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. 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). 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; s. im Übrigen § 9 Anm. J 12-6).

► **Mehraufwendungen für die Verpflegung:** Rechtsgrundlage für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ist ab VZ 2014 § 9 Abs. 4a. Mehraufwendungen für die Verpflegung können danach nur pauschal als WK abgezogen werden; ein Einzelnachweis ist nicht möglich. Dabei gelten für sämtliche Auswärtstätigkeiten einheitliche Pauschbeträge, wobei die Höhe im Wesentlichen von der Abwesenheitsdauer bestimmt wird. Gemäß § 9a Abs. 4a Satz 6 ist die Berücksichtigung des pauschalen Mehraufwands zudem auf die ersten drei Monate an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (s. im Einzelnen § 9 Anm. J 12-10).

► **Übernachungskosten** sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem ArbN für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit entstehen. Rechtsgrundlage ist ab VZ 2014 § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a (s. § 9 Anm. J 12-8).

J 12-7 **Als Werbungskosten abziehbare Umzugskosten:** Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Umzugskosten erhalten, sind stfrei, soweit sie die beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigen. Zwar gehören Kosten eines ArbN, die durch einen Wohnungswechsel entstehen, grds. zu den nach § 12 Nr. 1 nicht abzehbaren Kosten der Lebensführung. Sie können jedoch auch beruflich veranlasst sein (s. dazu im Einzelnen § 3 Nr. 16 Anm. 5f.; § 9 Anm. 310b, 315 ff).

J 12-8 **Als Werbungskosten abziehbare Kosten einer doppelten Haushaltsführung:** Von Bedeutung sind im Wesentlichen Fahrtkosten, Mehraufwendungen für die Verpflegung und Kosten einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort (s. im Einzelnen § 3 Nr. 16 Anm. 7; § 9 Anm. 491). Durch das UntStReiseKG ergeben sich Änderungen bei den Mehraufwendungen für die Verpflegung und den Kosten für die Zweitwohnung.

► **Mehraufwendungen für die Verpflegung:** Wie bisher sind die Regelungen über die Mehraufwendungen für die Verpflegung auch bei der dHf. anwendbar (§ 9 Abs. 4a Sätze 12, 13).

► **Kosten der Zweitwohnung am Beschäftigungsort** können zukünftig nur bis zur Höhe von 1 000 € als WK in Abzug gebracht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; s. § 9 J 12-7).