

# Urteil vom 11. Februar 2021, VI R 50/18

**Kein Ansatz von pauschalen Kilometersätzen bei Benutzung von regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln i.S. des BRKG**

ECLI:DE:BFH:2021:U.110221.VIR50.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a S 2, EStG § 9a S 1 Nr 1 Buchst a, BRKG 2005 § 4 Abs 1, BRKG 2005 § 5 Abs 1 S 1, BRKG 2005 § 5 Abs 1 S 2, BRKG 2005 § 5 Abs 2 S 1, AO § 367 Abs 2 S 3, AO § 365, EStG VZ 2014

vorgehend FG Hamburg, 01. November 2018, Az: 5 K 99/16

## Leitsätze

Der Ansatz der pauschalen Kilometersätze nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG anstelle der tatsächlichen Aufwendungen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG für sonstige berufliche Fahrten kommt nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige ein regelmäßig verkehrendes Beförderungsmittel i.S. des § 4 Abs. 1 BRKG benutzt.

## Tenor

Die Revisionen der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 02.11.2018 - 5 K 99/16 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten der Revisionsverfahren haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 2** Der Kläger war im Streitjahr als Bundesbetriebsprüfer des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) mit Dienstsitz in Bonn im Außendienst tätig. Aufgrund seines bundesweiten Einsatzes hatte er in der Dienststelle keinen eingerichteten Arbeitsplatz. Weder der Dienstsitz in Bonn noch eine andere betriebliche Einrichtung des Dienstherrn waren ihm als erste Tätigkeitsstätte zugewiesen worden. Das BZSt erkannte den Wohnort (A) der Kläger als Dienort im reisekostenrechtlichen Sinn an. Die Erstattung der Reisekosten richtete sich nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG).
- 3** Im Streitjahr war der Kläger u.a. in B mit der Mitwirkung an einer Außenprüfung beauftragt. Hierfür fuhr er von seinem Wohnort per Bahn und S-Bahn in der Regel für eine Woche im Monat zu dem zu prüfenden Unternehmen (arbeitstägliche Strecke hin und zurück: 378 km). Das BZSt erstattete hierfür die tatsächlich entstandenen Bahnfahrtkosten in Höhe von insgesamt 1.726,40 €.
- 4** Im Streitjahr unternahm der Kläger des Weiteren eine Dienstreise nach C (insgesamt 916 km) sowie eine Dienstreise nach D (insgesamt 510 km). Das BZSt erstattete ihm für die Dienstreise nach C die tatsächlich entstandenen Flug- und Bahnkosten in Höhe von 156 €. Die Dienstreise nach D führte der Kläger mit einem PKW durch, wobei das BZSt 20 Cent je Kilometer zurückgelegter Strecke erstattete (insgesamt 102 €).
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schätzte die Besteuerungsgrundlagen der Kläger zunächst. Gegen den nach Abgabe der Steuererklärung erlassenen Änderungsbescheid legten die Kläger Einspruch

ein und beehrten die Berücksichtigung von Aufwendungen für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen sowie von Fahrtkosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit.

- 6 Hierzu reichten die Kläger zuletzt eine Aufstellung über Fahrtkosten des Klägers bei Dienstreisen in Höhe von insgesamt 2.895 € ein:

Außenprüfung B

378 km x 60 Tage x 0,20 €	4.536,00 €	
abzgl. Erstattung	<u>./. 1.726,40 €</u>	
		2.809,60 €

Dienstreise C

916 km x 0,20 €	183,20 €	
24 km x 0,30 € als PKW-Beifahrer	7,20 €	
abzgl. Erstattung	<u>./. 156,00 €</u>	
		34,40 €

Dienstreise D

510 km x 0,30 €	153,00 €	
abzgl. Erstattung	<u>./. 102,00 €</u>	
		<u>51,00 €</u>
		2.895,00 €

- 7 Das FA erließ am 15.06.2016 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die geltend gemachten Aufwendungen für die haushaltsnahen Dienst- und Handwerkerleistungen berücksichtigte. Die geltend gemachten Fahrtkosten des Klägers erkannte das FA nur in Höhe von 51 € an, was sich aufgrund des höheren Arbeitnehmer-Pauschbetrags nicht auswirkte.
- 8 Auf Nachfrage teilten die Kläger dem FA mit, dass sie ihren Einspruch wegen der Nichtberücksichtigung von Fahrtkosten nach pauschalen Kilometersätzen nicht zurücknahmen. Das Schreiben endete mit der Bitte, die Rechtsauffassung bezüglich der Anwendung der pauschalen Kilometersätze als Fahrtkosten zu überprüfen. Die Kläger baten zudem um Auskunft, wann mit einer Einspruchsentscheidung zu rechnen sei.
- 9 Mit Einspruchsentscheidung vom 18.07.2016 wies das FA den Einspruch der Kläger zurück, woraufhin die Kläger Klage erhoben.
- 10 Mit ihrer Klage machte die Klägerin geltend, ihr gegenüber sei bereits mit dem Einkommensteuerbescheid vom 15.06.2016 eine vollständige Abhilfe erfolgt, da sie nur die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen begehrt habe. Die Einspruchsentscheidung sei ihr gegenüber rechtswidrig ergangen und deshalb isoliert aufzuheben.
- 11 Der Kläger beehrte mit seiner Klage eine Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 15.06.2016 unter Berücksichtigung der geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe von 2.895 €.
- 12 Das Finanzgericht (FG) wies die Klagen mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 155 veröffentlichten Gründen ab. Weder sei die Einspruchsentscheidung gegenüber der Klägerin isoliert aufzuheben noch seien die geltend gemachten Fahrtkosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten zu berücksichtigen.

- 13** Mit den Revisionen rügen die Kläger jeweils die Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.07.2016 gegenüber der Klägerin aufzuheben.
- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß,  
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.07.2016 gegenüber dem Kläger aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 15.06.2016 dahingehend zu ändern, dass bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anstelle des Arbeitnehmer-Pauschbetrags Werbungskosten in Höhe von 2.895 € berücksichtigt werden.
- 16** Das FA beantragt,  
die Revisionen zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** A. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht abgelehnt, die Einspruchsentscheidung vom 18.07.2016 gegenüber der Klägerin isoliert aufzuheben.
- 18** 1. Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO hebt das Gericht im Regelfall den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf. Ausnahmsweise ist von dieser Vorschrift aber auch die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung gedeckt, wenn nur sie rechtswidrig ist und den Kläger beschwert (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.03.2017 - IX R 47/15, Rz 28).
- 19** a) Bei Ehegatten, die zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden, kommt eine isolierte Aufhebung der gegenüber beiden Ehegatten erlassenen Einspruchsentscheidung in Betracht, wenn der Rechtsbehelf nur von einem Ehegatten eingelegt wird und dieser nicht unmissverständlich zum Ausdruck bringt, er lege den Rechtsbehelf auch für den anderen Ehegatten ein (z.B. BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 16/17, BFHE 261, 258, BStBl II 2018, 709, Rz 23, m.w.N.).
- 20** b) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat vorliegend auch die Klägerin Einspruch gegen den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr eingelegt. Das Einspruchsschreiben benennt in seinem Briefkopf sowohl die Klägerin als auch den Kläger. Es beginnt in der Wir-Form und ist von beiden Ehegatten unterschrieben. Dies wird auch von der Klägerin nicht in Frage gestellt. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** 2. Entgegen der Ansicht der Klägerin hatte sich ihr Einspruch nicht durch den Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 15.06.2016 erledigt. Die Einspruchsentscheidung ist daher auch ihr gegenüber zu Recht ergangen.
- 22** a) Nach § 367 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) entscheidet die Finanzbehörde über den Einspruch durch Einspruchsentscheidung. Einer solchen bedarf es nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO allerdings nur insoweit, als die Finanzbehörde dem Einspruch nicht abhilft.
- 23** aa) Hat die Finanzbehörde durch Erlass eines Abhilfebescheids dem Einspruchsbegehren in vollem Umfang entsprochen, hat sich das Einspruchsverfahren in der Hauptsache erledigt. Der Einspruch ist mangels Beschwer unzulässig geworden, das Einspruchsverfahren wegen des vorangehenden Bescheids beendet und eine Fortsetzung bzw. Ergänzung jenes Einspruchsverfahrens danach nicht mehr möglich (BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 12/14, Rz 32, m.w.N.).
- 24** bb) Ob eine derartige Vollabhilfe vorliegt, ergibt ein Vergleich zwischen dem Antrag im Einspruchsverfahren und der Regelung im Abhilfebescheid; dabei ist der Antrag des Einspruchsführers im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Abhilfebescheids maßgebend (BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 12/14, Rz 34, und Senatsbeschluss vom 30.10.2003 - VI B 83/03, BFH/NV 2004, 356, unter 2.).

- 25** b) Danach hat das FG eine Vollabhilfe gegenüber der Klägerin durch den Einkommensteuerbescheid vom 15.06.2016 zutreffend verneint.
- 26** aa) Mit ihrem gemeinsam verfassten Einspruchsschreiben haben die Kläger neben der im Bescheid vom 15.06.2016 erfolgten Berücksichtigung von Aufwendungen für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit den Abzug von zusätzlichen Werbungskosten geltend gemacht. Dass sich dieses Begehren ausschließlich auf den Einspruch des Klägers beziehen sollte --wie die Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgetragen haben--, ergibt sich aus ihrem Einspruchsschreiben und ihrem weiteren Schreiben vom 13.03.2016 nicht.
- 27** bb) Ein solcher Inhalt ergibt sich auch nicht durch Auslegung. Denn das unter einem gemeinsamen Briefkopf und von beiden Klägern unterschriebene Einspruchsschreiben hatte den eindeutigen Inhalt, dass sämtliche Ausführungen von beiden Ehegatten getragen wurden.
- 28** Das gemeinsame Einspruchsbegehren wurde von der Klägerin nach Ankündigung der Abhilfe bezüglich der Berücksichtigung der haushaltsnahen Dienst- und Handwerkerleistungen auch nicht eingeschränkt. Vielmehr hat die Klägerin im weiteren Schreiben vom 13.03.2016 an das FA klar und eindeutig geäußert, gemeinsam mit dem Kläger an dem Einspruch aus den dargelegten Gründen festhalten zu wollen, und um schnellstmöglichen Erlass einer Einspruchsentscheidung gebeten, um die Rechtsfrage der Nichtberücksichtigung der Fahrtkosten des Klägers nach pauschalen Kilometersätzen gerichtlich klären zu lassen.
- 29** cc) Infolge der beiden Klägern zuzurechnenden Einspruchsbegründung kann der Änderungsbescheid vom 15.06.2016 nicht als Vollabhilfebescheid gegenüber der Klägerin und als Teilabhilfebescheid gegenüber dem Kläger verstanden werden. Vielmehr stellt der Änderungsbescheid gegenüber beiden Ehegatten einen Teilabhilfebescheid dar, der nach § 365 Abs. 3 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Folglich hatte nach § 367 Abs. 2 Satz 3 AO auch gegenüber der Klägerin eine das Vorverfahren abschließende Einspruchsentscheidung zu ergehen.
- 30** B. Die Revision des Klägers ist ebenfalls unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger anstelle der ihm tatsächlich entstandenen und erstatteten Kosten für die mit Flugzeug sowie Bahn und S-Bahn durchgeführten Fahrten nach C und B keine pauschalen Kilometersätze ansetzen kann.
- 31** 1. Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG sowie keine Familienheimfahrten sind, sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem BRKG festgesetzt sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG).
- 32** a) Mit der Neuregelung des Reisekostenrechts mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 hat der Gesetzgeber erstmalig in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG eine gesetzliche Kilometerpauschale festgelegt, die die bisherige Verwaltungsregelung in R 9.5 Abs. 1 Satz 5 der Lohnsteuer-Richtlinien 2011 und in H 9.5 "Pauschale Kilometersätze" der Lohnsteuer-Hinweise 2013 ersetzt hat. Insoweit handelt es sich um eine typisierende Vereinfachungsregelung.
- 33** Der Arbeitnehmer kann danach in den bestimmten Fällen anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die ihm durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, auch einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als Werbungskosten ansetzen. Macht der Arbeitnehmer von dieser gesetzlichen Typisierung Gebrauch, ist eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten nicht mehr erforderlich (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24.10.2014 - IV C 5-S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412, Tz 36; ersetzt durch BMF-Schreiben vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Tz 37).
- 34** b) Als pauschale Kilometersätze sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG auch für Zwecke der Einkommensteuer die pauschalen Kilometersätzen anzusetzen, die im BRKG für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung festgesetzt sind.
- 35** aa) Eine solche Wegstreckenentschädigung wird nach § 5 Abs. 1 Satz 1 BRKG für Fahrten mit anderen als den in § 4 BRKG genannten Beförderungsmitteln gewährt. Bei Benutzung eines Kraftwagens beträgt sie höchstens 30 Cent je

Kilometer zurückgelegter Strecke (§ 5 Abs. 2 Satz 1 BRKG). Bei Benutzung eines anderen motorbetriebenen Fahrzeugs werden 20 Cent je Kilometer zurückgelegter Strecke gewährt (§ 5 Abs. 1 Satz 2 BRKG). Unter die Erstattungsregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 BRKG fällt die Benutzung von Krafträdern (Mofa, Moped, Motorrad) sowie nicht regelmäßig verkehrenden Booten/Schiffen (Meyer/Fricke/Baez u.a., Reisekosten im öffentlichen Dienst, § 5 BRKG Rz 14); hierzu zählen auch selbstgesteuerte Flugzeuge und Boote (BTDrucks 15/4919, S. 12; Kopicki/Irlenbusch, Reisekostenrecht des Bundes, § 5 BRKG Rz 7).

- 36** bb) Eine Wegstreckenentschädigung wird gemäß § 4 Abs. 1 BRKG für Fahrten auf dem Land- oder Wasserweg mit regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln (wie z.B. Bahn, Flugzeug, Schiff/Fähre, Bus, U-/S-Bahn, Straßenbahn) nicht gewährt; vielmehr werden anstelle der Wegstreckenentschädigung die entstandenen Fahrt- oder Flugkosten --teilweise begrenzt auf die niedrigste Beförderungsklasse-- erstattet. Regelmäßig verkehrende Beförderungsmittel in diesem Sinn sind alle Beförderungsmittel, die der Personenbeförderung dienen und im öffentlichen Verkehr zu Land, zu Wasser oder in der Luft auf bestimmten Strecken (sog. Verbindungen oder Linien) und nach einem festgelegten Zeitplan (Fahrplan, Flugplan) fahren oder fliegen (Meyer/Fricke/Baez u.a., a.a.O., § 4 BRKG Rz 6). Dies sind insbesondere die dem allgemeinen Personenverkehr dienenden Verkehrsmittel der Deutschen Bahn AG und anderer Verkehrsunternehmen, S- und U-Bahnen sowie Verkehrsflugzeuge.
- 37** cc) Das BRKG unterscheidet damit bei der Reisekostenvergütung zwischen der Gewährung von Fahrt- und Flugkostenerstattung bei der Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel gemäß § 4 BRKG sowie der Gewährung einer Wegstreckenentschädigung bei Benutzung von Kraftfahrzeugen oder anderen motorbetriebenen Fahrzeugen nach § 5 BRKG.
- 38** 2. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG den Ansatz von pauschalen Kilometersätzen für die mit Flugzeug sowie Bahn und S-Bahn durchgeführten Fahrten nach C und B zu Recht verneint. Es hat zutreffend erkannt, dass im BRKG für diese unter Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel durchgeführten Fahrten keine pauschalen Kilometersätze i.S. einer Wegstreckenentschädigung festgesetzt und daher nur die tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten anzusetzen sind (ebenso Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 9 Rz 213; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 311; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 479; im Ergebnis auch Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 996).
- 39** Dieses Ergebnis entspricht auch dem von der gesetzlichen Regelung verfolgten Vereinfachungszweck. Grundsätzlich sind für beruflich veranlasste Fahrtkosten, für die die Entfernungspauschale nicht gilt, die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG). Im Falle der Benutzung von regelmäßig verkehrenden Beförderungsmitteln können diese Aufwendungen durch das entsprechende (Beförderungs-)Entgelt bestimmt werden. Lediglich bei der Benutzung eines nicht regelmäßig verkehrenden Beförderungsmittels müssten die Aufwendungen für die einzelnen beruflichen Fahrten durch aufwändige Berechnungen ermittelt werden, was gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG durch die Anwendung von pauschalen Kilometersätzen aus Vereinfachungsgründen vermieden werden kann.
- 40** 3. Für die mit einem PKW durchgeführte Dienstreise nach D hat das FA im Änderungsbescheid vom 15.06.2016 bereits den Differenzbetrag als Werbungskosten berücksichtigt, der sich bei einem Ansatz von 30 Cent als höchster nach § 5 Abs. 2 BRKG festgesetzter Wegstreckenentschädigung ergibt. Der Betrag von 51 € wirkt sich aufgrund des höheren Arbeitnehmer-Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG jedoch nicht aus. Aus diesem Grund kann der erkennende Senat auch die Frage dahinstehen lassen, ob dem Kläger für die in C als Beifahrer im PKW eines anderen Dienstreisenden gefahrenen 24 km ebenfalls --wie beantragt-- eine Pauschale in Höhe von 30 Cent je Kilometer zustünde.
- 41** C. Die Kosten der Revisionsverfahren haben die Kläger zu tragen (§ 135 Abs. 2 FGO).

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