

§ 3 Nr. 13

[Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen]

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

Steuerfrei sind

...

13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. ²Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 nicht übersteigen; Trennungsgelder 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. 13		2. Ersatz der Umzugskosten aus öffentlichen Kassen	11
1. Rechtsentwicklung der Nr. 13	1	3. Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen	12
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 13	2	4. Steuerbefreiung zur Abgeltung von Werbungskosten . .	13
3. Geltungsbereich der Nr. 13 .	3	III. Einschränkung der Steuerfreiheit durch Satz 2	
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	1. Einschränkung der Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen	14
II. Steuerfreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen (Satz 1)		2. Einschränkung der Steuerfreiheit von Trennungsgeldern	15
1. Ersatz der Reisekosten aus öffentlichen Kassen	10	3. Weitergehender Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen . .	16

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13

1 1. Rechtsentwicklung der Nr. 13

StÄndG 1958 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Die bis dahin in Nr. 12 geregelte StFreiheit von Aufwandsentschädigungen und Reisekostenvergütungen wurde auf zwei Vorschriften aufgeteilt. Die Aufwandsentschädigungen verblieben in Nr. 12; Nr. 13 stellte erstmalig die Reisekostenvergütungen und die bis dahin in § 4 LStDV geregelten Umzugskostenvergütungen stfrei.

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

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 233): Die aus öffentlichen Kassen gezahlten Trennungsgelder wurden in die StFreiheit einbezogen. Bis dahin war zweifelhaft, ob auch Trennungsgelder, die aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, nach Nr. 13 stfrei sind (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385); in der Praxis wurden die Trennungsgelder aber bereits stfrei belassen.

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. Die Änderung hatte keine materielle Bedeutung.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nr. 13 Satz 2 wurde als Folgeänderung zur Änderung des § 4 Abs. 5 Nr. 5 mit Wirkung ab VZ 1996 neu gefasst.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Noch vor In-Kraft-Treten der Änderung durch das JStG 1996 wurde Nr. 13 Satz 2 durch Anfügung eines 2. Halbsatzes erneut geändert und neu gefasst.

StÄndG 2007 v. 19.12.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Satz 2 wurde der Rechtsverweis auf § 9 auf dessen Abs. 2 Sätze 7–9 ausgedehnt. Ausweislich der Gesetzesbegründung handelte es sich um eine Folgeänderung (Zitat Anpassung) zur Umgliederung der Regelungen über Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aF nach § 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. 13 betroffen.

2 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 13

Bedeutung der Nr. 13: Beim Ersatz der Reisekosten durch den ArbG ist zu unterscheiden zwischen Reisekosten, die aus öffentlichen Kassen vergütet werden, und solchen, die von privaten ArbG erstattet werden. Nach Nr. 13 rechnen Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen nicht zum stpfl. Arbeitslohn. Die den im privaten Dienst angestellten Personen gezahlten Reisekostenvergütungen gehören nach Nr. 16 ebenfalls nicht zum stpfl. Arbeitslohn, jedoch

anders als bei Reisekosten aus öffentlichen Kassen nur insoweit, als sie die durch die Reise entstandenen Mehraufwendungen nicht übersteigen. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen wird dagegen unterstellt, dass keine Zahlungen geleistet werden, die die durch die Reise entstandenen Mehraufwendungen übersteigen.

► *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; § 3 Nr. 16 Anm. 1). Davon geht auch der BFH in verfassungskonformer Auslegung und in Abkehr von seiner früheren Rspr. uE zu Recht aus (BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/77, BStBl. II 1983, 75). Erstattungen iSd. Nr. 13 und 16 sind nur dann stfrei, wenn sie der Abgeltung eines Aufwands dienen, der, hätte ihn der ArbN selbst zu tragen, als WK abziehbar wäre (BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536 mwN; v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Die StBefreiung kann daher nicht ohne Rücksicht darauf gewährt werden, ob überhaupt WK angefallen sind (s. dazu Anm. 13).

Als WKersatzvorschrift ist Nr. 13 eine echte StBefreiung, die der Vereinfachung dient (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Dies ist sachlich gerechtfertigt (s. dazu § 3 Allg. Anm. 15 f.). 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). Teilweise handelt es sich bei diesen Leistungen um bereits nicht stbaren Auslagenersatz (s. § 3 Nr. 16 Anm. 1). Insoweit ist Nr. 13 nur eine deklaratorische StBefreiung.

Verfassungsmäßigkeit der Nr. 13: Vereinfachungsbefreiungen sind grds. verfassungsrechtl. 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 2798, BStBl. II 2001, 601; s. auch § 3 Allg. Anm. 15 und § 3 Nr. 16 Anm. 1). Ohne die Qualifizierung als WKersatzvorschrift enthielte Nr. 13 ein gleichheitswidriges Steuerprivileg (BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536). Durch Nr. 13 werden ArbN gegenüber Selbständigen nicht gleichheitswidrig begünstigt (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422).

3. Geltungsbereich der Nr. 13

3

Persönlicher Geltungsbereich: Die StBefreiung kommt sowohl für natürliche unbeschränkt als auch für beschränkt estpfl. Personen, die die in der Vorschrift genannten Vergütungen erhalten, in Betracht. Die Vorschrift ist zwar in erster Linie für ArbN von Bedeutung; sie gilt jedoch in gleicher Weise auch für andere Personen, etwa Freiberufler oder ehrenamtlich Tätige (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422).

Sachlicher Geltungsbereich: Voraussetzung für die StFreiheit der Leistungen iSv. Satz 1 ist, dass die Mittel aus öffentlichen Kassen stammen. Es kommt nicht darauf an, dass der Stpfl. öffentliche Dienste leistet. Für Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltführung, die von privaten ArbG erstattet werden, gilt Nr. 16.

4 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Nr. 12: s. § 3 Nr. 12 Anm. 7.

Verhältnis zu Nr. 16: s. Anm. 3 und § 3 Nr. 16 Anm. 1.

Verhältnis zu Nr. 35: Die StFreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder der bei den Postunternehmen beschäftigten Beamten richtet sich nach Nr. 35.

Verhältnis zu § 3c: Die StFreiheit der Leistungen nach Nr. 13 korrespondiert mit der Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen nach § 3c (BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936).

Verhältnis zu § 50a: Nach § 50a Abs. 4 Satz 2 unterlag bei beschränkt Stpfl. der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd. Nr. 13 (und Nr. 16) dem StAbzug. Nach der Neufassung der Vorschrift durch das JStG 2009 gilt das nur, soweit die Reisekostenvergütungen die tatsächlichen Kosten übersteigen.

5–9 Einstweilen frei.

II. Steuerfreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen (Satz 1)

10 1. Ersatz der Reisekosten aus öffentlichen Kassen

Reisekostenvergütungen sind die als solche bezeichneten Vergütungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reisekostenrechtl. Vorschriften des Bundes und der Länder gezahlt werden. Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie dem Grunde und der Höhe nach aufgrund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen gezahlt werden, die den reisekostenrechtl. Vorschriften des Bundes oder der Länder entsprechen (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405 zu Reisekostenvergütungen aufgrund öffentlich-rechtl. Satzung an kommunale Mandatsträger; R 3.13 Abs. 2 LStR). Daneben sind reisekostenrechtliche Vorschriften in sonstigen Gesetzen und Verwaltungsvorschriften zu beachten (vgl. zB Gesetz über die Entschädigung der ehrenamtlichen Richter; Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen).

Öffentliche Kassen: Zum Begriff der öffentlichen Kassen wird auf die Anm. 13 zu § 3 Nr. 12 verwiesen, da der Begriff in beiden Vorschriften gleichbedeutend ist (vgl. § 3 Nr. 12 Anm. 13; H 3.11 LStH).

Voraussetzungen des Reisekostenersatzes nach BRKG: Die Reisekostenvergütung wird für die Bundesbeamten, Richter im Bundesdienst und Soldaten sowie für die in den Bundesdienst abgeordneten Beamten und Richter ausschließlich durch das BRKG, darauf beruhenden Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften bestimmt. Das BRKG gilt dabei als Bundesgesetz für alle Inlandsdienstreisen des genannten Personenkreises, dessen Dienstherr der Bund oder eine bundesunmittelbare Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts ist. Für Auslandsreisen gilt die Auslandsreisekostenverordnung (ARV).

Nach § 1 Abs. 1 BRKG regelt das BRKG die Erstattung von Auslagen für Dienstreisen (Reisekostenvergütung) der Bundesbeamten, Richter im Bundesdienst, Soldaten und der in den Bundesdienst abgeordneten anderen Beamten und Richter. Darüber hinaus bestimmt sich nach dem BRKG die Erstattung von Auslagen aus Anlass der Abordnung (Trennungsgeld, § 15 BRKG; s. dazu Anm. 12). Im Rahmen der Nr. 13 kommt es auf den reisekostenrechtl. Begriff

der Dienstreise an (BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/77, BStBl. II 1985, 75). Stfrei ist, was als Reisekostenvergütung nach dem BRKG bzw. den vergleichbaren öffentlich-rechtl. reisekostenrechtl. Vorschriften geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob die Kostenerstattungen nach dem BRKG dem stl. Reisekostenbegriff entsprechen. Die öffentlich-rechtl. Regelungen über Reisekostenvergütungen und das stl. Reisekostenrecht sind nicht aufeinander abgestimmt.

Umfang des Reisekostenersatzes nach BRKG: Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 BRKG hat der Dienstreisende Anspruch auf Reisekostenvergütung zur Abgeltung der dienstlich veranlassten notwendigen Reisekosten. Nach § 1 Abs. 2 BRKG umfasst die Reisekostenvergütung:

- Fahrt- und Flugkostenerstattung (§ 4 BRKG),
- Wegstreckenentschädigung (§ 5 BRKG),
- Tagegeld (§ 6 BRKG; s. dazu Anm. 14),
- Übernachtungsgeld (§ 7 BRKG),
- Erstattung der Auslagen bei längerem Aufenthalt am Geschäftsort (§ 8 BRKG),
- Aufwands und Pauschvergütung (§ 9 BRKG),
- Erstattung sonstiger Kosten (§ 10 BRKG).

► *Keine Reisekostenvergütung* ist anzunehmen, wenn der ArbG dem ArbN einen Pkw. für Privatfahrten sowie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stellt (BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/98, BStBl. II 2001, 844).

Einhaltung der reisekostenrechtlichen Bestimmungen beachtlich: Da Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen nur in dem Umfang stfrei bleiben können, der sich aus den Rechtsvorschriften des Bundes und der Länder über die Zahlung von Reisekosten ergibt, müssen die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten worden sein. So ist beispielsweise Voraussetzung, dass eine Dienstreise im reisekostenrechtl. Sinn gegeben ist (BFH v. 19.9.1975 – VI R 22/74, BStBl. II 1976, 34; v. 15.10.1982 – VI R 229/75, BStBl. II 1983, 75; zweifelnd BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405). Denn wenn Nr. 13 die aus öffentlichen Kassen, dh. die nach Maßgabe der reisekostenrechtl. Vorschriften des Bundes und der Länder gezahlten Reisekostenvergütungen nicht zum stpfl. Arbeitslohn rechnet, so setzt dies voraus, dass die entsprechenden Regelungen über Reisekostenvergütungen in vollem Umfang angewendet werden (VÖLLMEKE, DB 1993, 1590). Die Zahlung allein aufgrund betrieblicher Übung reicht nicht aus (BFH v. 27.5.1994 – VI R 83/90, BFH/NV 1994, 857).

Zur Bedeutung des WK-Ersatzcharakters und der Einschränkung durch Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1 s. Anm. 13 und 14.

Reisekostenersatz und Abzug von Werbungskosten: Der ArbN im öffentlichen Dienst hat die Möglichkeit, unter Anrechnung der erhaltenen Reisekostenvergütungen (vgl. insoweit BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635) WK für seine Reiseausgaben in gleicher Höhe wie ein privater ArbN geltend zu machen. Damit ist ein öffentlich Bediensteter nicht schlechter gestellt als ein privater ArbN. So schließen nach dem Reisekostengesetz an Forstbedienstete gezahlte, nach Nr. 13 stfreie Entschädigungen die Geltendmachung tatsächlich höherer Fahrtkosten nicht aus (OFD Hannover v. 7.2.1989, StEK EStG § 3 Nr. 436).

► *Die sog. Abgeltungstheorie* wird grds. nicht mehr angewendet (BFH v. 5.11.1971 – VI R 284/69, BStBl. II 1972, 139). Danach wurde unterstellt, dass der öffentliche Dienstherr alle entstandenen Reiseaufwendungen ersetzt hat und somit

kein Platz mehr für die Anwendung der höheren Reisekostenpauschbeträge des privaten Diensts im Wege der Geltendmachung von WK ist.

► *Abzug höherer stl. Reisekostenpauschalen:* Ersetzt der Dienstherr dem öffentlich Bediensteten den Mehraufwand mit unter den (stl.) Reisekosten-Pauschbeträgen liegenden Beträgen, kann der Bedienstete ohne weiteren Einzelnachweis den Unterschiedsbetrag grds. als WK geltend machen (BFH v. 10.12.1971 – VI R 180/71, BStBl. II 1972, 257). Eine pauschale Außendienstentschädigung des Bediensteten ist dabei in die Berechnung einzubeziehen (BFH v. 28.1.1988 – VI R 186/85, BStBl. II 1988, 635; BMF v. 28.3.1989, BStBl. I 1989, 132). Zum WKAbzug der Übernachtungskosten s. R 9.7 Abs. 2 LStR.

Zur Frage, ob die Reisekostenvergütungen WK abgelten müssen, s. Anm. 13.

► *Verhältnis zu Nr. 16:* Werden bei Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen die reisekostenrechtl. Vorschriften nicht oder nur teilweise angewendet, so können auf diese Vergütungen die zu Nr. 16 erlassenen Verwaltungsvorschriften angewendet werden (R 3.13 Abs. 3 Satz 1 LStR). Das bedeutet, dass auch bei den Angehörigen des öffentlichen Diensts bis zur Höhe der für ArbN der Privatwirtschaft geltenden Sätze Reisekosten stfrei gezahlt werden können (BFH v. 19.9.1975 – VI R 22/74, BStBl. II 1976, 34). Auf diese Weise wird eine Benachteiligung der Angehörigen des öffentlichen Diensts gegenüber den ArbN der Privatwirtschaft vermieden.

Sind im Einzelfall Reisekostenvergütungen nach den in Betracht kommenden bundes- oder landesrechtl. Bestimmungen höher als die für die Privatwirtschaft geltenden Reisekostenpauschbeträge, dann bleiben diese höheren Beträge stfrei. Die Stfreiheit gilt hinsichtlich der Vergütung des Verpflegungsmehraufwands jedoch nur bis zur Höhe der Beträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Satz 2; s. Anm. 14).

11 2. Ersatz der Umzugskosten aus öffentlichen Kassen

Umzugskostenvergütungen sind die als solche bezeichneten Vergütungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reisekostenrechtl. Vorschriften des Bundes und der Länder gezahlt werden.

► *Bundesgesetzliche Rechtsgrundlagen:* Die Umzugskostenvergütung für Angehörige des öffentlichen Diensts richtet sich bei Inlandsumzügen auf Bundesebene dem Grunde und der Höhe nach in erster Linie nach dem BUKG idF v. 11.12.1990 (BGBl. I 1990, 2682; vgl. Anh. 29 I LStR). Daneben kommen noch andere umzugskostenrechtl. Vorschriften in anderen Gesetzen bzw. Verwaltungsvorschriften in Betracht (DRESCHER/SCHMIDT, Reise- und Umzugskostenrecht des Bundes und der Länder, 2009, Bd. 1a, A III – 2). Die Umzugskostenvergütung bei Auslandsumzügen (§ 13 BUKG) regelt sich nach § 14 BUKG iVm. der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) v. 25.11.2003 (BGBl. I 2003, 2360; vgl. Anh. 29 III LStR; zum Beschaffen klimabedingter Kleidung s. BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536).

Berechtigte sind nach § 1 BUKG Bundesbeamte und in den Bundesdienst abgeordnete Beamte, Richter im Bundesdienst und in den Bundesdienst abgeordnete Richter, Berufssoldaten auf Zeit, Beamte und Richter und Berufssoldaten, die wegen Dienstunfähigkeit oder Erreichens der Altersgrenze entlassen worden sind, und Hinterbliebene der entsprechenden Bediensteten.

► *Ländergesetze und entsprechende Anwendung des BUKG:* Für die Landesbediensteten gelten teilweise Landesumzugskostengesetze, die jedoch weitgehend mit dem BUKG übereinstimmen. Sie sind auf Beamte des Landes, der Gemeinden,

der Gemeindeverbände und der der Aufsicht des Landes unterliegenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie die Richter im Landesdienst anzuwenden. Auf Angestellte und Arbeiter im öffentlichen Dienst des Bundes und der Länder findet das BUKG im wesentlichen entsprechende Anwendung (vgl. zB § 44 BAT).

► *Voraussetzung für den Anspruch auf Umzugskostenvergütung* bei Umzügen nach dem BUKG (vgl. dazu §§ 3 ff. BUKG) ist die schriftliche Zusage (§ 2 Abs. 1 Satz 1 BUKG). Zum Umfang der Umzugskostenvergütung vgl. § 5 iVm. §§ 6–10 BUKG (vgl. auch § 9 Anm. 316).

► *Erstattung von Umzugskosten bei Auslandsumzügen*: s. § 9 Anm. 317.

Umzugskostenvergütung und Werbungskostenabzug: Beruflich veranlasste Umzugskosten können nur insoweit vom Stpfl. als WK einkommensmindernd geltend gemacht werden, als sie ihm nicht nach Nr. 13 stfrei ersetzt worden sind. Nicht abgedeckte Umzugskosten können grds. als WK geltend gemacht werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die beamtenrechtl. Umzugskostengrundsätze der FinVerw. als Leitlinie dienen (s. § 9 Anm. 315). Ein ArbN kann daher der Höhe nach ohne streng einzelfallbezogene Prüfung solche Beträge als Umzugskosten einkunftsminierend geltend machen, die ein vergleichbarer Bundesbeamter bei Versetzung aus dienstlichen Gründen oder Wohnungswechsel auf dienstliche Anordnung als Umzugskostenvergütung erhaltet. Höhere Umzugskosten können zwar auch als WK geltend gemacht werden; sie sind jedoch im Einzelnen nachzuweisen. Dabei hat das FA zu prüfen, ob und inwieweit die Aufwendungen WK oder nichtabziehbare Kosten der Lebensführung sind (vgl. im Einzelnen R 9.9 Abs. 2 Satz 3 LStR; § 9 Anm. 316).

Zur Frage, ob die Umzugskostenvergütungen WK abgelten müssen, s. Anm. 13.

3. Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen

12

Trennungsgelder sind die als solche bezeichneten Vergütungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reise- und umzugskostenrechtl. Vorschriften des Bundes und der Länder gezahlt werden. Nicht stfrei sind deshalb die an Stelle von Trennungsgeld gewährten Mietbeiträge (BFH v. 16.7.1971 – VI R 160/68, BStBl. II 1971, 772; H 3.13 LStH). Entsprechendes gilt für Zahlungen, die der ArbG (Deutsche Bundespost) deshalb leistet, weil der ArbN darauf wegen langjähriger rechtsgrundloser Leistung von Trennungsgeld einen Rechtsanspruch aufgrund betrieblicher Übung erworben hat (BFH v. 27.5.1994 – VI R 83/90, BFH/NV 1994, 857).

Zur Höhe des Trennungsgelds s. Anm. 15.

Bundesgesetzliche Rechtsgrundlagen: Trennungsgelder werden in erster Linie bei Versetzungen und Abordnungen gewährt. Rechtsgrundlagen sind auf Bundesebene zunächst § 12 BUKG (für Versetzungen) und § 15 BRKG (für Abordnungen). Anfall und Höhe der Trennungsgelder richten sich im Einzelnen nach der aufgrund von § 12 Abs. 4 BUKG und § 15 Abs. 1 BRKG erlassenen Verordnung über das Trennungsgeld bei Versetzungen und Abordnungen im Inland (Trennungsgeldverordnung – TGV) idF der Bekanntmachung v. 29.6.1999 (BGBl. I 1999, 1533). Für das Auslandstrennungsgeld gilt die Verordnung über das Auslandstrennungsgeld (Auslandstrennungsgeldverordnung – ATGV) v. 22.1.1998 (BGBl. I 1998, 189).

Länderregelungen und entsprechende Anwendung der Trennungsgeldverordnung: Zu den sonstigen reise- und umzugskostenrechtl. Vorschriften neben BUKG und BRKG s. Anm. 10. Auf Angestellte und Arbeiter im öffent-

lichen Dienst des Bundes und der Länder sind die TGV und ATGV entsprechend anzuwenden (§ 44 BAT).

Trennungsgeld und Werbungskostenabzug: Das Trennungsgeld soll im Wesentlichen die mit einer doppelten Haushaltsführung (dHf.) verbundenen Kosten abdecken. Deshalb kann der Stpfl. den nicht erstatteten Teil der Aufwendungen als WK geltend machen, sofern die stl. anzuerkennenden Aufwendungen der dHf. die erhaltene Trennungszulage übersteigen (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385).

Im Übrigen können Kosten einer dHf. nicht geltend gemacht werden, soweit sie durch das Trennungsgeld abgegolten sind (§ 3c; s. dazu BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385, u. v. 15.1.1988 – VI R 107/84, BFH/NV 1988, 494, zu ATGV aF u. § 5 TGV). Zur Einschränkung durch Satz 2 s. Anm. 15.

13 4. Steuerbefreiung zur Abgeltung von Werbungskosten

Nach der neueren Rspr. des BFH ergeben sich Grund und Umfang der stfreien Leistungen nicht allein aus den reisekostenrechtl. Bestimmungen. Die Stfreiheit der Reisekosten- und Umzugskostenvergütungen und der Trennungsgelder ist vielmehr davon abhängig, ob mit der Zahlung dem Grunde und der Höhe nach WK des ArbN erstattet werden (BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536; s. Anm. 2).

UE ist der Auffassung des BFH zu folgen, wenn auch der Wortlaut der Vorschrift darauf hindeutet, dass die tatsächlich gezahlten Vergütungen ohne Rücksicht auf die berufliche Veranlassung stbefreit sein sollen. Sie entspricht der Bedeutung der Nr. 13 als WK-Ersatzvorschrift und wird dem Gleichbehandlungsgebot gerecht. Denn im Gegensatz zu Nr. 13 sind die stfreien Erstattungen nach Nr. 16 auf die beruflich veranlassten Mehraufwendungen beschränkt (s. Nr. 16 Anm. 43). Dies kann zu einer unterschiedlichen Behandlung der im öffentlichen und privaten Dienst beschäftigten ArbN führen, die sachlich nicht gerechtfertigt ist. So sind etwa Umzugskostenvergütungen bei ArbN der Privatwirtschaft für einen Umzug aus gesundheitlichen Gründen stpfl. Arbeitslohn. Wenn dagegen ein Beamter aus den in § 4 Abs. 2 Nr. 3 BUKG genannten persönlichen Gründen (gesundheitliche Gründe) umzieht, so können ihm auch in diesen Fällen die Beförderungsauslagen, wenn auch in beschränktem Umfang (§ 11 BUKG), stfrei erstattet werden.

Um eine solche verfassungswidrige Ungleichbehandlung verschiedener ArbN zu vermeiden, bedarf es der vom BFH vorgenommenen verfassungskonformen Auslegung der Nr. 13 (s. dazu VOLLMEKE, DB 1993, 1590). Stfrei sind nur solche Vergütungen iSd. Nr. 13, die WK ersetzen.

III. Einschränkung der Steuerfreiheit durch Satz 2

14 1. Einschränkung der Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen

Nach Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1 sind die als Reisekostenvergütung gezahlten Vergütungen (s. dazu Anm. 10) für Verpflegungsmehraufwendungen nur insoweit stfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen.

Die als „Reisekostenvergütung“ gezahlten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen werden im BRKG durch das sog. Tagegeld abgegolten. Das Tagegeld ist für Dienstreisen im Inland in § 6 und § 11 BRKG, für Auslandsdienstre-

reisen in der ARV geregelt (zur Außendienstentschädigung für Betriebsprüfer der FinVerw. s. FG Berlin v. 8.5.2002 – 6 K 6235/00, Juris Rspr. Nr. StRE 200370509). Nach § 6 Abs. 1 BRKG bestimmt sich die Höhe des Tagegelds für Verpflegungsmehraufwendungen bereits nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2, so dass der Einschränkung gem. Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1 insoweit keine Bedeutung zukommt.

Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5: Zur Bedeutung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 1350 ff. und § 9 Anm. 298.

► *Pauschbeträge für Auswärtstätigkeiten im Inland:* Als Verpflegungsmehraufwendungen können für Auswärtstätigkeiten im Inland nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 folgende Pauschbeträge geltend gemacht und damit auch nur stfrei erstattet werden:

Dauer der Abwesenheit	Pauschbetrag
8–14 Stunden	6 €
14–24 Stunden	12 €
24 Stunden	24 €

► *Pauschbeträge für Tätigkeiten im Ausland:* Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 gibt es auch für den Bereich der Auslandsreisekosten nur noch Pauschbeträge, die sich hier allerdings an den höchsten Auslandstagegeldern nach dem BRKG orientieren und vom BMF im Einvernehmen mit den Ländern festgesetzt werden. Die Pauschbeträge werden entsprechend der zeitlichen Staffellung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 mit 40 %, 80 % und 120 % des jeweiligen Auslandstagegelds nach dem BRKG festgesetzt (vgl. LStR Anhang 25).

Bis zur Neuregelung des Satzes 2 und des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 durch das JStG 1996 (s. Anm. 1) waren die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen nur insoweit stfrei, als sie die Höchstbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht überschritten. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 aF durften Mehraufwendungen für Verpflegung, soweit sie 140 % der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG überstiegen, nicht als BA abgezogen werden.

Seit VZ 1996 dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen nur noch im Rahmen der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 festgelegten Pauschbeträge stfrei erstattet werden. Dies ist Ausfluss der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts ab 1996 (§ 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5).

► *Über die Pauschbeträge hinausgehende Beträge* sind stpfll. Arbeitslohn. Sofern Tagegelder wegen unentgeltlicher Verpflegung gekürzt werden, tritt StPflicht ein, soweit die gekürzten Tagegelder die stfreien Beträge überschreiten. Allerdings kommt in Höhe der Differenz zwischen den Pauschbeträgen und dem ausbezahlten Tagegeld ein WKAbzug in Betracht. Denn es kommt nicht darauf an, die Pauschalen zu einer unzutreffenden Besteuerung führen (BFH v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378).

2. Einschränkung der Steuerfreiheit von Trennungsgeldern

15

Nach Nr. 13 Satz 2 Halbs. 2 sind Trennungsgelder (s. Anm. 12) 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 Formulierung ist, zumindest was die TGV betrifft, sprachlich ungenau. Denn gemeint ist das Trennungstagegeld gem. § 3 Abs. 3 TGV (in Abgrenzung zum Trennungsübernachtungsgeld gem. § 3 Abs. 4 TGV), das auch im Rahmen der ATGV zur Anwendung kommt (s. zB §§ 6–8 ATGV).

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Den Einschränkungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 kommt im Rahmen der Nr. 13 keine nennenswerte Bedeutung zu. Zwar ist nach Satz 5 der Vorschrift zur Abgeltung aller Aufwendungen für eine Familienheimfahrt eine Entfernungspauschale von 0,30 € (ab VZ 2004) für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. Allerdings werden als Reisebeihilfen die entstandenen Fahrauslagen ohnehin nur bis zur Höhe der Kosten für eine Fahrkarte eines öffentlichen Verkehrsmittels gezahlt (§ 5 Abs. 4 TGV).

► § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 ist gänzlich ohne Bedeutung (vgl. dazu § 9 Anm. 520). Denn Reisebeihilfen für mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich sehen die Trennungsgeldvorschriften nicht vor (vgl. zB § 5 Abs. 1 TGV).

► *Zeitliche Befristung:* Die StFreiheit der Trennungsgelder unterliegt nach dem Wegfall des Satzes 3 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 durch das StÄndG 2003 ab VZ 2003 keiner zeitlichen Begrenzung. Bis zum Wegfall der Vorschrift war danach der Abzug der Aufwendungen für dHf. bei der Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt mit der Folge, dass die StFreiheit der Trennungsgelder entsprechend ebenfalls zeitlich befristet war (so BFH v. 7.6.2000 – VI B 31/00, BFH/NV 2000, 1465). Nach Ablauf der Frist waren die Trennungsgelder als stpfl. Arbeitslohn zu behandeln. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 war verfassungswidrig (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BStBl. II 2003, 534).

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5: 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 (s. § 3 Nr. 16 Anm. 11).

Danach sind Trennungsgelder nur insoweit stfrei, als sie die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. Das bedeutet, dass für die stfreie Erstattung von Trennungsgeldern die Begrenzung auf die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 4 (s. dazu Anm. 14) und den Dreimonatszeitraum (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 iVm. Satz 5; s. dazu § 3 Nr. 16 Anm. 11) gilt.

Die Begrenzung der StFreiheit auf den Dreimonatszeitraum gilt uE nicht für das Trennungsgeld, das nach § 6 Abs. 1 TGV als Fahrtkostenerstattung, Wegstrecken- oder Mitnahmeentschädigung gewährt wird. Die Einschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 iVm. Satz 5 gilt nur für Verpflegungsmehraufwendungen.

16 3. Weitergehender Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen

Auch für die Verpflegungsmehraufwendungen gilt, dass sie als WK abgezogen werden können, soweit sie nicht nach Satz 1 stfrei erstattet worden sind (zur Anrechnung von stfrei gezahlten pauschalen Außendienstentschädigungen auf geltend gemachte WK vgl. BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635). Ein Abzug kommt jedoch nur unter Beachtung der Einschränkungen nach Satz 2 in Betracht.

Gekürztes Tagesgeld: Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als WK ist nach § 3c Abs. 1 nur insoweit ausgeschlossen, als der ArbG dem ArbN stfreie Reisekostenvergütungen tatsächlich gewährt, dh ausgezahlt hat. Soweit er entsprechend den reisekostenrechtl. Bestimmungen von seinem Einbehaltungsrecht Gebrauch gemacht bzw. die Vergütungen gekürzt hat (s. § 6 Abs. 2

BRKG), kommt § 3c nicht zur Anwendung. Eine Minderung der Pauschalen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 kommt nur in Betracht, soweit die Reisekostenvergütung tatsächlich an den ArbN ausgezahlt worden ist (BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936).

Bei zusammengefasster Erstattung unterschiedlicher Aufwendungen ist der WKAbzug insgesamt auf den Betrag beschränkt, um den die Summe der abzieh-
baren Aufwendungen die stfreie Erstattung übersteigt (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367).

Einheitliche Beurteilung: Bei der Geltendmachung des Teils der WK, der die stfreie Leistung nach Satz 1 übersteigt, ist die jeweilige Auswärtstätigkeit einheitlich zu beurteilen (BFH v. 15.11.1991 – VI R 81/88, BStBl. II 1992, 367). Es ist nicht zulässig, bestimmte Zeiträume oder Tage einer Reise aus dem Gesamtzusammenhang herauszulösen, auch wenn die Tagegelder nach den reisekostenrechtl. Bestimmungen nach einzelnen Tagen berechnet werden (BFH v. 5.11.1971 – VI R 284/69, BStBl. II 1972, 139; Nr. 16 Anm. 4). Andererseits braucht uE ein Überschuss der gewährten Reisekostenvergütung, der sich bei einer oder bei einem Teil der Auswärtstätigkeiten ergibt, nicht mit dem Weniger aus den übrigen Auswärtstätigkeiten verrechnet zu werden.

