

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

Steuerfrei sind

...

13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. ²Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a nicht übersteigen; Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 4a abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13

I. Grundinformation zu Nr. 13	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 13	3
II. Rechtsentwicklung der Nr. 13	1a	V. Verhältnis der Nr. 13 zu anderen Vorschriften	4
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 13	2		

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen

I. Ersatz der Reisekosten aus öffentlichen Kassen	10	III. Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen	12
II. Ersatz der Umzugskosten aus öffentlichen Kassen	11	IV. Steuerbefreiung zur Abgeltung von Werbungskosten	13

C. Erläuterungen zu Satz 2: Einschränkung der Steuerfreiheit

I. Einschränkung der Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen	14	III. Weitergehender Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen	16
II. Einschränkung der Steuerfreiheit von Trennungsgeldern	15		

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 13

1 I. Grundinformation zu Nr. 13

Nr. 13 stellt Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder, die ArbN aus öffentlichen Kassen beziehen, stfrei.

1a II. 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 mW 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 mW ab VZ 1996 neu gefasst.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Noch vor Inkrafttreten 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 (Zitatanpassung) zur Umgliederung der Regelungen über Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (dHf.) 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.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts kam es zu Folgeänderun-

gen bei den Rechtsfolgeverweisungen in Nr. 13. Konkrete wurden die Zitate „§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5“ durch „§ 9 Abs. 4a“ bzw. „Absatz 4a“ ersetzt.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 13

2

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 § 3 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 ArbG-Leistungen 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; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH 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. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Dies ist sachlich gerechtfertigt (s. § 3 Allg. Anm. 15 f.). Es ist allerdings fraglich, ob die Leistungen des ArbG tatsächlich in jedem Fall stbarer Arbeitslohn sind (s. § 3 Nr. 16 Anm. 1).

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 2/98, 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).

IV. Geltungsbereich der Nr. 13

3

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 dHf., die von privaten ArbG erstattet werden, gilt § 3 Nr. 16.

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 (zum StAbzug bei beschränkt Stpfl. s. § 50a Abs. 2 Satz 1). 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 wie Abgeordnete kommunaler Vertretungen (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422).

4 V. Verhältnis der Nr. 13 zu anderen Vorschriften

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

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

Verhältnis zu § 3 Nr. 35: Die StFreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder der bei den Postunternehmen beschäftigten Beamten richtet sich nach § 3 Nr. 35.

Verhältnis zu § 3c und § 9 Abs. 4a Satz 11: 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; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829, zum Zufluss durch Einbehaltung von Tagegeldern) und – bezogen auf Vergütungen für Verpflegung – nach § 9 Abs. 4a Satz 11 (s. dazu § 9 Anm. 586).

5–9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreiheit der Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen

10 I. 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 (zur StBefreiung von EU-Tagegeldern s. FG Thür. v. 14.10.2020 – 3 K 483/19, EFG 2021, 436, Rev. I R 7/21). 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; s. ua. Entschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeit bei Sozialversicherungsträgern, OFD Frankfurt v. 20.11.2014, juris; für ehrenamtliche Mitglieder der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte, OFD Frankfurt v. 29.11.2014, juris; für hauptamtliche Ortsvorsteher, FinMin. Ba.-Württ. v. 20.3.2014, juris; für Landräte und Bürgermeister, FinMin. Ba.-Württ. v. 11.3.2014, juris; für ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen, OFD Frankfurt v. 20.1.2014 und 13.2.2014, juris; FinMin. Ba.-Württ. v. 21.1.2014, juris; FinMin. NRW v. 8.11.2013, juris; BayLfSt. v. 7.2.2013, juris; für Friedensrichter, Landesamt für Steuern und Finan-

zen Sachsen v. 25.6.2013, juris; für ehrenamtliche Bezirkstagsmitglieder, BayLfSt. v. 27.2.2013, juris). Daneben sind reisekostenrechtl. 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). Nr. 13 Satz 1 enthält nach Auffassung des BFH keine Rechtsgrundverweisung auf bestimmte Reisekostengesetze (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; Nds. FG v. 24.8.2011 – 3 K 501/08, juris, rkr.; zum stl. Reisekostenbegriff s. § 9 Anm. 285).

Öffentliche Kassen: Zum Begriff der öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 Anm. 13, da der Begriff in beiden Vorschriften gleichbedeutend ist (vgl. § 3 Nr. 12 Anm. 13; H 3.11 LStH; FG Düss. v. 7.6.2016 – 13 K 2791/15 E, juris, rkr.: keine StFreiheit von im Rahmen einer OSZE-Mission gezahlten Tagegeldern).

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. Vergleichbare Regelungen finden sich in den Reisekostengesetzen der Bundesländer. 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 iSd. jeweiligen Leistungsgesetzes an (BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/77, BStBl. II 1985, 75). Steuerfrei 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. 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. Sinne etwa des BRKG gegeben ist (BFH v. 19.9.1975 – VI R 22/74, BStBl. II 1976, 34; BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/75, BStBl. II 1983, 75), 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 WKersatzcharakters 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.

- ▶ *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 Dienstes im Wege der Geltendmachung von WK ist.
- ▶ *Abzug höherer steuerlicher Reisekostenpauschalen:* Ersetzt der Dienstherr dem öffentlich Bediensteten den Mehraufwand mit unter den (stl.) Reisekostenpauschbeträgen 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 – IV B – S 2353 – 13/89, 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 § 3 Nr. 16:* Werden bei Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen die reisekostenrechtl. Vorschriften nicht oder nur teilweise angewendet, so können auf diese Vergütungen die zu § 3 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 gelten-

den Reisekostenpauschbeträge, dann bleiben diese höheren Beträge stfrei. Die StFreiheit gilt hinsichtlich der Vergütung des Verpflegungsmehraufwands jedoch nur bis zur Höhe der Beträge nach § 9 Abs. 4a Satz 3 (s. Anm. 14).

II. Ersatz der Umzugskosten aus öffentlichen Kassen

11

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 Dienstes 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. Die Umzugskostenvergütung bei Auslandsumzügen (§ 13 BUKG) regelt sich nach § 14 BUKG iVm. der Auslandsumzugskostenverordnung (AUV) v. 26.11.2012 (BGBl. I 2012, 2349; 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 Landesumzugkostengesetze, die jedoch weitgehend mit dem BUKG übereinstimmen. Sie sind auf Beamte des Landes, der Gemeinden, der Gemeindeverbände und der der Aufsicht des Landes unterliegenden jPÖR sowie auf die Richter im Landesdienst anzuwenden. Auf Angestellte und Arbeiter im öffentlichen Dienst des Bundes und der Länder findet das BUKG im Wesentlichen entsprechend Anwendung (vgl. zB § 44 BAT).
- ▶ *Voraussetzung für den Anspruch auf Umzugskostenvergütung* bei Umzügen nach dem BUKG (vgl. dazu §§ 3ff. 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:* Siehe § 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. Umzugkostengrundsätze der Fin-Verw. als Leitlinie dienen (s. § 9 Anm. 315). Ein ArbN kann daher der Höhe nach ohne streng einzelfallbezogene Prüfung solche Beträge als Umzugskosten einkunfts-mindernd geltend machen, die ein vergleichbarer Bundesbeamter bei Versetzung aus dienstlichen Gründen oder Wohnungswechsel auf dienstliche Anordnung als Umzugskostenvergütung erhielt. 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 nicht-

abziehbare 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.

12 III. Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen

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 Trennungsgeldes 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 VO über das Trennungsgeld bei Versetzungen und Abordnungen im Inland (Trennungsgeldverordnung – TGV) idF der Bek. v. 29.6.1999 (BGBl. I 1999, 1533). Als Trennungsgeld kommen danach Trennungstagegeld (bzw. Trennungsreisegeld; Sachbezugswerte für Frühstück, Mittagessen und Abendessen) und Trennungsübernachtungsgeld (Kosten der Unterkunft) in Betracht. Daneben kann eine Reisebeihilfe für Heimfahrten gewährt werden (Fahrtkostenerstattung).

Für das Auslandstrennungsgeld gilt die VO über das Auslandstrennungsgeld (Auslandstrennungsgeldverordnung – ATGV) v. 27.6.2018 (BGBl. I 2018, 891).

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 öffentlichen 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 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; BFH v. 15.1.1988 – VI R 107/84, BFH/NV 1988, 494, zu ATGV aF und § 5 TGV). Zur Einschränkung durch Satz 2 s. Anm. 15.

13 IV. Steuerbefreiung zur Abgeltung von Werbungskosten

Nach der 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; FG Rhld.-Pfalz v. 8.11.2016 – 3 K 2578/14, EFG 2016, 2035, rkr.; s. Anm. 2). Allerdings soll insoweit nur geprüft werden, ob die ersetzten Aufwendungen vom Grundsatz her WK sind (H 3.13 LStH; uE fraglich).

Der Auffassung des BFH ist uE 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 § 3 Nr. 16 auf die beruflich veranlassten Mehraufwendungen beschränkt (s. § 3 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 *Völlmeke*, DB 1993, 1590). Steuerfrei sind nur solche Vergütungen iSd. Nr. 13, die WK ersetzen (s. Anm. 2).

C. Erläuterungen zu Satz 2: Einschränkung der Steuerfreiheit

I. Einschränkung der Steuerfreiheit von Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen

14

Nach Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1 sind die als Reisekostenvergütung gezahlten Vergütungen (s. Anm. 10) für Verpflegung nur insoweit stfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a nicht übersteigen. Die Regelung ist in dieser Form ab VZ 2014 maßgeblich (s. Anm. 1). Bis VZ 2013 war der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, dh. im Bereich der BA, geregelt und über den Verweis in § 9 Abs. 5 auch im Bereich der WK anwendbar. Da aufgrund der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG (s. Anm. 1) die stl. Behandlung von Reisekosten als WK zentral in § 9 geregelt ist, ist auch der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung dort angesiedelt worden, und zwar in § 9 Abs. 4a (s. § 9 Anm. 563). Dies erforderte die Anpassung bzw. Folgeänderung in Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1. Neu ist zudem, dass die Bestimmung nunmehr von Vergütungen für „Verpflegung“ spricht. In der bis VZ 2013 maßgeblichen Fassung war von Vergütungen „für Verpflegungsmehraufwendungen“ die Rede.

Die als „Reisekostenvergütungen“ gewährten Leistungen für Verpflegung werden im BRKG (s. Anm. 10) durch das sog. Tagegeld abgegolten. Das Tagegeld ist für Dienstreisen im Inland in § 6 und § 11 BRKG, für Auslandsdienstreisen in der ARV (§ 3) geregelt. Nach § 6 Abs. 1 BRKG bestimmt sich die Höhe des Tagegeldes nach der Verpflegungspauschale zur Abgeltung tatsächlich entstandener, beruflich veranlasster Mehraufwendungen im Inland nach dem EStG, so dass der Einschränkung gem. Nr. 13 Satz 2 Halbs. 1 insoweit keine Bedeutung zukommt.

Gezahlte Vergütungen für Verpflegung: Die Einschränkung betrifft Vergütungen für Verpflegung. Unter Verpflegung wird im allgemeinen Sprachgebrauch die Versorgung mit Speisen und Getränken verstanden. Gemeint ist hier jede Art von Verpflegung. Es muss sich nicht um „Mehraufwendungen für die Verpflegung“ handeln. Von Mehraufwendungen für die Verpflegung ist aber in § 9 Abs. 4a die Rede (s. § 9 Anm. 564).

Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a: Die Vergütungen für Verpflegung sind nur stfrei, soweit sie die Pauschbeträge (bzw. Pauschalen) nach § 9 Abs. 4a nicht übersteigen (Rechtsfolgeverweisung). In § 9 Abs. 4a ist der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung des ArbN als WK geregelt (s. im Einzelnen § 9 Anm. 564 ff.). Ein Abzug kommt dabei nur in Höhe einer Verpflegungspauschale in Betracht (§ 9 Abs. 4a Satz 2). Die Höhe der Verpflegungspauschale bei einer Tätigkeit im Inland ist in § 9 Abs. 4a Satz 3 geregelt (s. im Einzelnen § 9 Anm. 566). Bei einer Tätigkeit im Ausland gelten Pauschbeträge, geregelt in § 9 Abs. 4a Satz 5 (s. im Einzelnen § 9 Anm. 568).

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

15 II. Einschränkung der Steuerfreiheit von Trennungsgeldern

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. 4a abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 sind die Kosten einer beruflich veranlassten dHf. als WK abziehbar (s. im Einzelnen § 9 Anm. 490 ff.). Der Abzug ist jedoch zum einen auf den Abzug „notwendiger Mehraufwendungen“ beschränkt (s. § 9 Anm. 492 ff.). Darüber hinaus ergeben sich Beschränkungen für den Abzug von Unterkunftskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; s. § 9 Anm. 498), für Familienheimfahrten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5–9; § 9 Anm. 499 ff.) und für Mehraufwendungen für die Verpflegung (§ 9 Abs. 4a Satz 12: Dreimonatsfrist und Pauschalen; s. § 9 Anm. 493 und 587).

Da Trennungsgeld bei einer Abordnung bzw. Versetzung in Betracht kommt (s. Anm. 12) und in diesen Fällen regelmäßig die Voraussetzungen einer dHf. vorliegen, sollen gem. Nr. 13 Satz 2 Halbs. 2 die genannten Einschränkungen bei der dHf. auch im Rahmen der stl. Behandlung von Vergütungen (Trennungsgeld) gelten (Rechtsfolgeverweisung). Trennungsgelder sind danach nur stfrei, soweit sie sich innerhalb der genannten Einschränkungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 bewegen.

Allerdings kommt den Einschränkungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 im Rahmen der Nr. 13 keine nennenswerte Bedeutung zu. So ist zwar nach Satz 6 der Vorschrift zur Abgeltung aller Aufwendungen für eine Familienheimfahrt eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen

dem Ort des eigenen Hausstands und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte vorgesehen (zur Sonderregelung für die Jahre 2021 ff. s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9). Die Beschränkung des Abzugs von Unterkunftskosten auf 1000 € im Monat (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4) dürfte dagegen in Bezug auf das Trennungsgeld allenfalls in Ausnahmefällen Bedeutung erlangen.

- ▶ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 ist gänzlich ohne Bedeutung, denn Reisebeihilfen für mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich sehen die Trennungsgeldvorschriften nicht vor (vgl. zB § 5 Abs. 1 TGV).

Abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 4a: Darüber hinaus sind Trennungsgelder nur insoweit stfrei, als sie die nach § 9 Abs. 4a abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen. Das bedeutet, dass für die stfreie Erstattung von Trennungsgeldern die Begrenzung auf die Pauschalen bzw. Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a Sätze 3 und 5 (s. Anm. 14) und – zusätzlich – den Dreimonatszeitraum (§ 9 Abs. 4a Satz 6) gilt, soweit überhaupt Vergütungen für Verpflegung betroffen sind (Trennungstage- bzw. Trennungsreisegeld). Deshalb gilt uE die Begrenzung der StFreiheit auf den Dreimonatszeitraum ua. nicht für das Trennungsgeld, das nach § 6 Abs. 1 TGV als Fahrtkostenerstattung, Wegstrecken- oder Mitnahmeentschädigung gewährt wird. Die Einschränkung nach § 9 Abs. 4a Satz 6 gilt nur für Mehraufwendungen für die Verpflegung.

III. Weitergehender Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen

16

Auch für die Mehraufwendungen für die Verpflegung gilt, dass sie als WK abgezogen werden können, soweit sie nicht nach Satz 1 stfrei erstattet worden sind (zur Anrechnung von stfrei gezahlten pauschalen Außendienstschädigungen 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 Trennungstagegeld: Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung 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 zwar nicht zur Anwendung. Eine Kürzung der Pauschalen ordnet jedoch – ab VZ 2014 – § 9 Abs. 4a Satz 9 an (s. § 9 Anm. 584). Nach der bis VZ 2013 maßgeblichen Rechtslage kam dagegen eine Minderung der Pauschalen (gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2) nur in Betracht, soweit die Reisekostenvergütung tatsächlich an den ArbN ausgezahlt worden war (BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829).

Bei zusammengefasster Erstattung unterschiedlicher Aufwendungen ist der WKAbzug insgesamt auf den Betrag beschränkt, um den die Summe der abziehbaren 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; s. § 3 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.