
Datum: 15.07.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2172/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0715.2K2172.04.00

Tenor:

Der Haftungsbescheid vom 23.04.2003 und die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 30.03.2004 werden aufgehoben.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der klagenden Partei abwenden, soweit diese nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

In der Sache ist streitig, ob die von der Klägerin nach §§ 11, 12 AUV gewährten Umzugskostenvergütungen bei Umzügen von Bediensteten in das Ausland der Lohnsteuer zu unterwerfen sind.

2

Bei der Klägerin fand für das Jahr 2001 eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt. Dabei wurde Folgendes festgestellt:

3

Aufgrund mehrerer Schreiben des XY hatte die Klägerin an ihre in Betracht kommenden Bediensteten im Rahmen von Auslandseinsätzen steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 13

4

EStG als Ersatz von Umzugskosten für die Beschaffung klimabedingter Kleidung nach § 11 AUV sowie Zahlungen für den Ausstattungsbeitrag nach § 12 AUV gewährt. Während diese Zahlungen bis einschließlich des Jahres 2000 steuerfrei belassen wurden, änderte der Beklagte ab dem 1.1.2001 unter Berufung auf R 41 Abs. 3 LStR 2001 seine Handhabung und unterwarf diese Zahlungen nunmehr der Lohnsteuer. Daher erließ er am 23.4.2003 einen entsprechenden Haftungsbescheid. Den gegen diesen Bescheid gerichteten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 30.3.2004 als unbegründet zurück.

Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage trägt die Klägerin Folgendes vor:

5

Soweit der Beklagte der in der Rechtsprechung und Literatur herrschenden Auffassung einer restriktiven Auslegung des § 3 Nr. 13 EStG folge, sei dem nicht zuzustimmen. Die dahingehende Interpretation der Vorschrift, dass eine steuerfreie Erstattung von Umzugskosten nur insoweit erfolgen könne, als auf Seiten des Arbeitnehmers ein entsprechender Werbungskostenabzug in Betracht käme, führe zu einer Steuerverschärfung bei öffentlich Bediensteten. Unstreitig sei, dass hinsichtlich der klimabedingten Kleidung nach § 11 AUV ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht komme. Bezüglich der Ausstattungsbeiträge nach § 12 AUV müsse im Einzelfall geprüft werden, ob Werbungskosten vorlägen und der Pauschbetrag nicht überschritten werde.

6

Mit dem Steuerreformgesetz 1990 sei in § 3 Nr. 13, 16 EStG eine abschließende Regelung darüber getroffen worden, welche Erstattungen steuerfrei bleiben sollten. Der Gesetzgeber habe in § 3 Nr. 13 Satz 2 EStG eine Begrenzung der Steuerfreiheit aber nur für die Fallgruppen des Trennungsgeldes und des Verpflegungsmehraufwandes vorgesehen. Diese Regelung sei der Vorschrift des § 3 Nr. 16 EStG ähnlich, die für Arbeitnehmer im privaten Dienst ebenfalls Begrenzungen vorsehe. Hieraus werde deutlich, dass der Gesetzgeber sich bewusst und gewollt dafür entschieden habe, Umzugskosten, die aus öffentlichen Kassen gezahlt würden, nach § 3 Nr. 13 EStG unabhängig von Beschränkungen bezüglich der Höhe der Abzugsfähigkeit als Werbungskosten steuerfrei zu belassen. Dies folge auch aus dem klaren Wortlaut der Vorschrift.

7

Auch in der Folgezeit habe sich der Gesetzgeber mit einer Begrenzung der Steuerfreiheit von Umzugskostenvergütungen befasst. Ein entsprechender Änderungsvorschlag sei vom Bundestag seinerzeit jedoch abgelehnt worden (vgl. BT-Drs. 13/1686, Seite 6). Diese Wertung des Gesetzgebers sei von der Finanzverwaltung und den Gerichten zu respektieren.

8

Die Steuerfreiheit der Zahlungen sei nicht an dem allgemeinen Werbungskostenbegriff zu prüfen. § 3 Nr. 13 EStG enthalte anders als § 3 Nr. 16 EStG keinen Hinweis auf Werbungskosten. Die vom Beklagten dargestellte Verklammerung der Regelungen in § 3 Nr. 13, 16 EStG, aus welcher sich eine Begrenzung der Steuerfreiheit für Umzugskosten sowohl für die Arbeitnehmer des öffentlichen als auch des privaten Dienstes durch eine allgemeine Bezugnahme auf das BUKG und die AUV ergeben solle, folge nicht aus dem Gesetz, sondern lediglich aus den LStR.

9

Die unterschiedliche Behandlung von Arbeitnehmern in der Privatwirtschaft und Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes sei daher sowohl von dem historischen als auch vom aktuellen Gesetzgeber vorgesehen. Eine restriktive Auslegung sei deshalb unzulässig. Gerechtfertigt sei die unterschiedliche Behandlung insbesondere deshalb, weil ihre - der Klägerin - Bedienstete zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stünden und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kassen erhielten. Sie seien daher regelmäßig in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Würden hingegen Arbeitnehmer eines Privatunternehmens in das Ausland entsandt, seien

10

diese mit ihren Bezügen im Ausland als dem neuen Wohnsitzstaat, nicht aber im Inland steuerpflichtig. Daraus folge, dass für die beiden Arbeitnehmer-Gruppen nicht zu vergleichende Besteuerungsvorschriften Geltung hätten. Dies sei ein sachlicher Grund für die Differenzierung hinsichtlich der Erstattung von Umzugskosten. Mit dieser Differenzierung bewege sich der Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums.	
Der Klägerin beantragt,	11
den Haftungsbescheid vom 23.04.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.03.2004 aufzuheben.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Zur Begründung bezieht er sich auf die Einspruchsentscheidung vom 30.03.2004.	15
<u>Entscheidungsgründe</u>	16
Die Klage ist begründet.	17
Der angefochtene Haftungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte hat die von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer gezahlten Umzugsvergütungen nach §§ 11, 12 AUV zu Unrecht der Lohnbesteuerung unterworfen. Insoweit liegen nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfreie Vergütungen vor.	18
Entgegen der Ansicht des Beklagten und entgegen der Auffassung des BFH ist der Wortlaut der Vorschrift eindeutig, so dass eine restriktive Auslegung unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Grundsätze - wie sie vom BFH vorgenommen wird (grundlegend BFH-Urteil vom 27.05.1994 VI R 67/92, BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17) - nicht möglich ist.	19
Nach § 3 Nr. 13 Satz 1 EStG sind steuerfrei die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. Satz 2 der Regelung begrenzt die Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen sowie von Trennungsgeldern der Höhe nach. § 3 Nr. 13 Satz 1 EStG stellt ausweislich seines eindeutigen Wortlauts allein auf die Zahlung der Umzugskostenvergütung aus einer öffentlichen Kasse ab. Weitere Voraussetzungen sieht das Gesetz nicht vor, um die Steuerfreiheit zu gewähren. Dieses Verständnis des Gesetzes ergibt sich aus einer grammatischen, historischen und systematischen Auslegung; es handelt sich um eine Vereinfachungsregelung, die sich im verfassungsrechtlich zulässigen Rahmen bewegt.	20
I.	21
Die Zahlungen an die begünstigten Bediensteten der Klägerin erfolgten unstreitig aus einer öffentlichen Kasse.	22
II.	23
Der Wortlaut des § 3 Nr. 13 EStG ist eindeutig. Danach sind aus öffentlichen Kassen gezahlte Umzugskostenvergütungen steuerfrei.	24
§ 3 Nr. 13 EStG verwendet damit explizit den im BUKG verwendeten terminus technicus der Umzugskostenvergütung (§§ 2 - 5, 11 BUKG, zuletzt geändert mit Gesetz vom 21.08.2002,	25

BGBI I 2002, 3322). Denn nach § 5 BUKG umfasst die Umzugskostenvergütung Beförderungsauslagen (§ 6 BUKG), Reisekosten (§ 7 BUKG), Mietentschädigung (§ 8 BUKG), andere Auslagen (§ 9 BUKG), Pauschvergütung für sonstige Umzugsauslagen (§ 10 BUKG) sowie Auslagen nach § 11 BUKG. Für Auslandsumzüge gilt nach § 14 BUKG die AUV (zuletzt geändert mit Verordnung vom 20.12.2001, BGBl I 2001, 4159).

III. 26

Auch aus der historischen Entwicklung des § 3 Nr. 13 EStG folgt, dass für die Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber erstatteten Umzugskosten allein auf die Zahlung aus einer öffentlichen Kasse abzustellen ist. 27

§ 3 Nr. 13 EStG ist hervor gegangen aus § 34 Abs. 2 EStG 1920. Danach blieben die aus öffentlichen Kassen gewährten Aufwandsentschädigungen, Tagegelder und Reisekosten außer Berechnung. Demgegenüber sah § 34 Abs. 3 EStG 1920 vor, dass "bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens der in privaten Dienst- oder Auftragsverhältnissen stehenden Personen die Entschädigungen, welche nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst oder Auftrag veranlaßten Aufwandes gewährt werden, insoweit außer Ansatz zu lassen (sind), als ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht übersteigt." Die amtliche Begründung zum Gesetzesentwurf (zitiert nach Koether, StuW 1972, 45) führte hierzu aus: 28

"Diese Vorschrift geht von der Auffassung aus, daß die öffentlichen Körperschaften Tagegelder und Reisekosten nur in dem Umfang bewilligen, in dem sie zur Bestreitung des Dienstaufwandes notwendig sind und daß daher Ersparnisse, die zum steuerbaren Einkommen zu rechnen wären, regelmäßig nicht zu erzielen sind. Bei den in privaten Dienstverhältnissen stehenden Personen sollen dagegen Entschädigungen, welche zur Bestreitung beruflichen Aufwandes gewährt werden, nur insoweit außer Ansatz bleiben, als ihr Betrag den wirklichen Aufwand nicht übersteigt. Hiermit soll verhindert werden, daß durch die Bezeichnung als Entschädigung für berufliche Aufwendungen Einkommen der Besteuerung entzogen werden. Daß im übrigen die Vorschrift über den Abzug von Werbungskosten nicht berührt wird, bedarf keiner Erwähnung." 29

Bereits daraus wird erkennbar, dass der historische Gesetzgeber im Hinblick die besondere Prüfung der Zahlungen aus öffentlichen Kassen aufgrund der entsprechenden Leistungsgesetze einen Unterschied zwischen Zahlungen aus öffentlichen und privaten Kassen machte. Diese Unterscheidung wurde in § 36 Abs. 2 EStG 1925 fortgeschrieben. Danach gehörten nicht zum Arbeitslohn "die aus öffentlichen Kassen gewährten Aufwandsentschädigungen, Tagegelder und Reisekosten" sowie "Entschädigungen, die den im privaten Dienst angestellten Personen nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwandes gezahlt werden, wenn sie nur in Höhe des nachgewiesenen Dienstaufwandes gewährt werden oder die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen." 30

Nach der Gesetzesbegründung (zitiert nach Koether, StuW 1972, 45) war Hintergrund der Steuerbefreiung 31

" ..., daß es sich um wirkliche Entschädigungen für Dienstaufwand handelt. Der Zweck der Bestimmung ist, bei der Veranlagung die Prüfung der Frage zu erübrigen, ob und welche Abzüge im einzelnen für Werbungskosten zuzulassen sind. Würde dagegen den Beamten unter der unzutreffenden Bezeichnung Dienstaufwandsentschädigung zugleich eine Vergütung für Arbeitsleistung gezahlt, so ist die Voraussetzung, von der diese Vorschrift 32

ausgeht, nicht mehr gegeben. Derjenige Teil der Gesamtbezüge, der in Wahrheit Entgelt für Arbeitsleistung darstellt, darf der Besteuerung nicht entzogen werden."

Aus dieser Begründung wird einerseits erkennbar, dass die Steuerbefreiung einer verwaltungsseitigen Vereinfachung dienen sollte (hierzu unten), andererseits geht das Gesetz davon aus, dass ein tatsächlich entstandener Aufwand abgegolten werden musste. Allerdings spricht die Gesetzesbegründung nicht von einem steuerrechtlich beachtlichen Aufwand. Vielmehr ergibt sich aus dem Kontext und aus dem Begriff "Dienstaufwand", dass ein nur dienstlich veranlasster Aufwand entstanden sein musste. Ein solcher ist vorliegend unstreitig gegeben. 33

Mit dem EStG 1934 wurden die Steuerbefreiungen weitgehend in § 3 EStG zusammengefasst. § 3 Nr. 13 EStG 1934 befreite "die aus öffentlichen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen und Reisekosten". Die Steuerfreiheit setzte nach der Gesetzesbegründung (RStBl 1935, 33, 36) voraus, dass 34

"die öffentlichen Körperschaften Aufwandsentschädigungen und Reisekosten nur in dem Umfang bewilligen, in dem sie zur Bestreitung des Dienstaufwandes tatsächlich benötigt sind, so daß Ersparnisse regelmäßig nicht erzielt werden können." 35

Die Steuerfreiheit der aus privaten Kassen gezahlten Dienstaufwandsentschädigungen wurde abgeschafft, weil die Abgrenzung zum Repräsentationsaufwand ohne vorherige Prüfung durch das Finanzamt "zu Unzuträglichkeiten geführt" hatte (RStBl 1935, 33, 43). Bei Erstattungen aus öffentlichen Kassen änderte sich die Rechtslage sachlich nicht. Im Gegenteil ging der Gesetzgeber des Jahres 1934 mit seinen Ausführungen hinsichtlich der nicht erzielbaren Ersparnisse aus den gewährten Vergütungen wiederum davon aus, dass lediglich ein beim Bediensteten dienstlich veranlasster Aufwand abgegolten werden sollte. 36

Das EStG 1950 übernahm in § 3 Nr. 11 den Wortlaut des § 3 Nr. 13 EStG 1934. 37

Mit dem Steueränderungsgesetz 1957 wurde die Steuerfreiheit im bisherigen § 3 Nr. 11 EStG aufgeteilt in eine Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12 EStG) und für Reisekosten sowie Umzugskostenvergütungen (§ 3 Nr. 13 EStG). In der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 2/3510, Seite 8) ist ausgeführt, dass "wie bisher" die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen und Umzugskostenvergütungen steuerfrei sein sollen. Der Gesetzgeber ging also davon aus, dass sachlich insoweit keine Änderung eintrat. 38

Für Arbeitnehmer im privaten Dienst ergab sich die Steuerfreiheit aus § 4 Nr. 3 LStDV, allerdings mit der Eingrenzung, dass die Steuerfreiheit nur insoweit gewährt wurde, als die Erstattungen die durch die Reise oder den Umzug entstandenen Mehraufwendungen nicht überstiegen. Mit dem Steueränderungsgesetz 1958 wurde die Regelung des § 4 Nr. 3 LStDV in das Gesetz in § 3 Nr. 16 EStG aufgenommen. Die Steuerbefreiung setzte aber nach wie vor voraus, dass die Erstattung durch den Arbeitgeber die "dienstlich veranlassten" Aufwendungen nicht überstieg. 39

Mit dem Steuerreformgesetz 1990 (vom 25.07.1988, BGBl I 1988, 1093) erweiterte der Gesetzgeber in § 3 Nr. 13 EStG die Steuerbefreiung auf Trennungsgelder. Hinsichtlich der Umzugskostenvergütungen führte er aus (BT-Drs. 11/2157, 137): 40

Die in dieser Vorschrift bisher geregelte Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen und Umzugskostenvergütungen aus öffentlichen Kassen beruht im wesentlichen auf der 41

Erwägung, daß diese Vergütungen zur Abgeltung dienstlich veranlaßter Aufwendungen gezahlt werden, auf deren steuerliche Wertung im Einzelfall verzichtet werden kann, weil die Zahlungen auf Grund einer gesetzlichen Regelung geleistet werden und dadurch schon von vornherein dem Grunde und der Höhe nach begrenzt sind. Bei der Anwendung dieser Vorschrift hält sich die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Begriffsabgrenzungen in den Reise- und Umzugskostengesetzen (vgl. BFH-Urteile vom 16. Juli 1971, BStBl II S. 772, und vom 15. Oktober 1982, BStBl 1983 II S. 75)...

Zugleich wurde § 3 Nr. 16 EStG geändert. Befreit wurden nunmehr Vergütungen zur Erstattung von Umzugskosten, die die "beruflich veranlassten Mehraufwendungen" nicht überstiegen. Maßgebliches gesetzgeberisches Ziel war es, dass mit der Änderung des § 3 Nr. 16 EStG hinsichtlich des ebenfalls befreiten Ersatzes von Mehraufwendungen für Verpflegung (entsprechend der Steuerbefreiung für Trennungsgelder nach § 3 Nr. 13 EStG) die Steuerfreiheit des Werbungskostenersatzes abschließend zu regeln (BT-Drs. 11/2157, 137):

Die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift ist bisher auf Reisekosten- und Umzugskostenvergütungen im privaten Dienst beschränkt. Entsprechend der Ausweitung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 EStG für den öffentlichen Dienst sollen nunmehr auch Vergütungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung in die Steuerbefreiung einbezogen werden. Dabei gilt allgemein eine Begrenzung der steuerfreien Vergütungen nach der Höhe der beruflich veranlaßten Mehraufwendungen; besondere Begrenzungen sollen wie im Werbungskostenbereich für den Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen und bei Fahrtkosten für Familienheimfahrten mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug gelten.

Mit der Erweiterung der Steuerfreiheit auf die Vergütungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung wird gleichzeitig eine abschließende Regelung des steuerfreien Werbungskostenersatzes getroffen. Weitergehende Verwaltungsregelungen über die Steuerbefreiung von Werbungskostenersatzleistungen sollen ab 1990 nicht fortgeführt werden, weil sie bei der vorgesehenen Anhebung und Umgestaltung des Werbungskosten-Pauschbetrags von 564 DM zu einem Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2000 DM zu einer nicht vertretbaren Begünstigung derjenigen Arbeitnehmer führen würden, denen die Werbungskosten vom Arbeitgeber im vollem Umfang ersetzt werden.

Aus all dem ergibt sich, dass es seit jeher gesetzgeberisches Anliegen war, Zahlungen aus öffentlichen Kassen gezielt anders zu behandeln als Erstattungen privater Arbeitgeber. Eine Gleichbehandlung - so wünschenswert sie sachlich sein mag - kann aus der Gesetzgebungsgeschichte heraus dem § 3 Nr. 13 EStG nicht entnommen werden. Im Gegenteil hat der Gesetzgeber zuletzt (ausdrücklich in BT-Drs. 11/2157, 137) auf die Anlehnung der höchstrichterlichen Rechtsprechung an die umzugskostenrechtlichen Begriffsabgrenzungen abgestellt. Damit hat er die seinerzeitige Rechtsprechung - die allein die Zahlung aus einer öffentlichen Kasse abstellte (BFH-Urteil vom 15.10.1982 VI R 229/77, BFHE 117, 63, BStBl II 1983, 75) - in seine Willensbildung aufgenommen.

In diesem Zusammenhang weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass der Gesetzgeber sich auch in der Folgezeit bei der Beratung des Jahressteuergesetzes 1996 (BT-Drs. 13/1686, 6) noch mit einer Begrenzung der Steuerfreiheit von Umzugskostenvergütungen befasst hat. Diese Begrenzung wurde indessen nicht Gesetz. Sie zeigt aber, dass an dem bisherigen Zustand nichts geändert werden sollte.

Ebenso haben die damaligen Regierungsfractionen im Jahr 1997 den Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999 in den Bundestag eingebracht, der die sog. Petersberger Vorschläge der Steuerreform-Kommission umsetzen sollte (BT-Drs. 13/7480). Selbst in § 6 Abs. 6 Nr. 3 dieses Reformentwurf (BT-Drs. 13/7480, 12) ist hinsichtlich der Steuerfreiheit von Erstattungen die Unterscheidung zwischen der Zahlung aus öffentlichen Kassen und beruflich veranlassten Mehraufwendungen beibehalten worden, obwohl nach der Gesetzesbegründung die bisherigen Regelungen des § 3 Nr. 13, 16 EStG zusammengefasst werden sollten.

IV.	48
Der systematische Zusammenhang des § 3 Nr. 13 EStG mit der sachlich vergleichbaren Regelung des § 3 Nr. 16 EStG führt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass für die Steuerfreiheit der vom Dienstherrn erstatteten Umzugskosten nach § 3 Nr. 13 EStG allein auf die Zahlung aus einer öffentlichen Kasse abzustellen ist.	49
Während § 3 Nr. 16 und seine Vorläufer (s.o. III.) stets darauf abgestellt haben, dass die Steuerfreiheit der Erstattung durch den privaten Arbeitgeber nur insoweit gegeben ist, als sie die dienstlich bzw. beruflich veranlassten Mehraufwendungen nicht übersteigt, fehlt eine entsprechende Eingrenzung in § 3 Nr. 13 EStG. Obwohl beide Vorschriften in der Vergangenheit häufig geändert worden sind, ist dieser Unterschied niemals aufgegeben worden.	50
Daraus kann nur geschlossen werden, dass der Gesetzgeber den seinerzeit bewusst gemachten Unterschied (s.o. III.) bis heute beibehalten wollte, indem er für die Steuerfreiheit der Erstattung durch private Arbeitgeber auf einen beruflich veranlassten Aufwand abgestellt und dies auch entsprechend formuliert hat.	51
Darüber hinaus stellt § 3 Nr. 13 EStG auf den Begriff der "Umzugskostenvergütungen" ab, während § 3 Nr. 16 EStG die Steuerfreiheit der "Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten" regelt.	52
Die Steuerfreiheit der Umzugskostenerstattung außerhalb des öffentlichen Dienstes in § 3 Nr. 16 EStG wird mangels einschlägigen Leistungsgesetzes daher ohne jegliche Bezugnahme geregelt. Allerdings ist es seit dem RFH-Urteil vom 11.11.1936 (VI A 579/36, RStBl 1937, 264) ständige Praxis, dass auch im privaten Sektor die Umzugskosten in Anlehnung an das BUKG steuerfrei erstattet werden können (vgl. R 16 LStR i.V. mit R 41 LStR). In Kenntnis dieser langjährigen Rechtspraxis hat der Gesetzgeber gleichwohl in § 3 Nr. 16 EStG für die Steuerfreiheit der Erstattung eine andere Formulierung gewählt als in § 3 Nr. 13 EStG. Dies kann nur vor dem Hintergrund verstanden werden, dass der Gesetzeswortlaut in § 3 Nr. 13 EStG ohne weitere steuerrechtliche Prüfung auf die Zahlung aus einer öffentlichen Kasse - basierend auf dem BUKG - Bezug nimmt.	53
Schließlich folgt aus § 3 Nr. 13 Satz 2 EStG, dass eine Begrenzung der Steuerfreiheit der Erstattung von Umzugskosten nicht gewollt ist. Zwar handelt es sich nur eine Regelung der Höhe nach; gleichwohl verweist § 3 Nr. 13 Satz 2 EStG für Reisekosten und Trennungsgelder auf steuerrechtliche Vorschriften, die zusätzlich eine Begrenzung der nach den einschlägigen Leistungsgesetzen festgesetzten Erstattungen vorsehen. Das Gesetz bringt damit zum Ausdruck, dass neben der nach fürsorgerechtlichen Gesichtspunkten erfolgten Festsetzung der Erstattung durch den Dienstherrn für die Erlangung der Steuerfreiheit noch eine steuerrechtliche Prüfung durchzuführen ist. Für Umzugskosten wird eine derartige Prüfung	54

aber gerade nicht verlangt.

V.

55

Dieses Gesetzesverständnis entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 3 Nr. 13 EStG. Ausweislich der o.g. Gesetzesmaterialien ist § 3 Nr. 13 EStG eine Werbungskostenersatzvorschrift, die eine Vereinfachung bezweckt (so auch die ganz herrschende Ansicht in der Literatur, vgl. statt vieler Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3 EStG Allg. Anm. 16) .

56

Werbungskostenersatz im Lohnsteuerrecht liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Aufwendungen ersetzt werden, die ihrer Natur nach Werbungskosten i. S. des § 9 EStG sind. Es handelt sich um zwei getrennte Vorgänge, die auch steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ist der Werbungskostenersatz durch den Arbeitgeber grundsätzlich als zusätzliche Einnahme aus nichtselbständiger Tätigkeit i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, als "andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden", anzusetzen, während die Werbungskosten bei der Überschussrechnung mindernd zu berücksichtigen sind. Werbungskostenersatz ist praktisch das Gegenstück zur Verausgabung der Aufwendungen als Werbungskosten. Während die Werbungskosten eine Aufopferung von Vermögenswerten bewirken, wird diese Vermögenseinbuße durch den Werbungskostenersatz wieder ausgeglichen (v. Bornhaupt, StuW 1990, 46, 47 m.w.N.). Beim steuerfreien Werbungskostenersatz durch den Arbeitgeber besteht demnach die Vereinfachung darin, dass die grundsätzlich als Einnahmen zu erfassenden Umzugskostenvergütungen unmittelbar beim Dienstherrn mit den Aufwendungen der begünstigten Bediensteten der Klägerin saldiert werden. Der Bedienstete kann die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten geltend machen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27.04.2001 VI R 2/98, BFHE 195, 298, BStBl II 2001, 601).

57

Diese Vereinfachung findet im Wege einer Typisierung statt. Dies folgt eindeutig aus der historischen Entwicklung der Vorschrift; zuletzt wird dies ersichtlich aus den Materialien zum Steuerreformgesetz 1990 (BT-Drs. 11/2157, 137, s.o.). Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die unter fürsorgerechtlichen Aspekten festgesetzten Umzugskostenvergütungen pauschal dem Betrag entsprechen, welcher zugleich als Werbungskosten auf Seiten des Bediensteten anzusetzen wäre. Dabei nimmt er ausweislich der Gesetzesmaterialien aus Vereinfachungsgründen steuerrechtliche Ungenauigkeiten in Kauf. Der Senat folgt damit im Ergebnis der früher zu § 3 Nr. 13 EStG vertretenen höchstrichterlichen Auffassung (vgl. BFH in BFHE 117, 63, BStBl II 1983, 75).

58

Würde man der herrschenden Ansicht folgen, wonach der Tatbestand des § 3 Nr. 13 EStG dahingehend zu ergänzen ist, dass zu prüfen ist, ob auf Seiten des begünstigten Vergütungsempfängers tatsächlich steuerrechtlich abzugsfähige Werbungskosten vorliegen (grundlegend BFH in BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17; BFH-Urteile vom 17.12.2002 VI R 188/98, BFHE 201, 208, BStBl II 2003, 314; vom 21.10.1996 VI R 71/93, BFH/NV 1997, 286 zu Reisekosten; vom 07.09.1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; vom 06.11.1986 VI R 135/85, BFHE 148, 283, BStBl II 1987, 188; vom 01.03.1972 IV R 166/69, BFHE 105, 20, BStBl II 1972, 458; vom 10.12.1971 VI R 180/71, BFHE 104, 241, BStBl II 1972, 257; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.05.2001 14 K 7237/98 E, DStRE 2001, 1079; FG Hamburg, Urteil vom 07.05.1998 V 88/96, EFG 1998, 1386; Bergkemper in Herrmann/heuer/Raupach, a.a.O., § 3 Nr. 13 EStG Anm. 2; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 3 Rn. 494 f.; Erhard in Blümich, EStG, u.a., § 3 EStG Rn. 1005; Kuhlmann in Frotscher, EStG, § 3 Rn. 102a;

59

Wagner in Heuermann/Wagner, LSt, E Rz. 236; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer LSt-Recht, Umzugskosten Rn. 10; Völlmeke, DB 1993, 1590), würde die vom Gesetzgeber beabsichtigte Vereinfachung leer laufen.

Zudem käme nach der herrschenden Meinung dem Tatbestandsmerkmal der "öffentlichen Kasse" keine eigenständige Bedeutung mehr zu (hierzu v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 13 Anm. B 13/27). Denn dieses Merkmal erklärt sich nur aus dem "gesteigerten Vertrauen" des Gesetzgebers in Zahlungen aus öffentlichen Kassen. 60

VI. 61

Die o.g. Typisierung bewegt sich innerhalb der dem Gesetzgeber vorgegebenen verfassungsrechtlichen Grenzen. 62

Es ist anerkannt, dass gesetzliche Vereinfachungsregelungen in Form von Typisierungen zulässig sind. Denn bei der Ordnung von Massenerscheinungen, wie sie insbesondere auch im Steuerrecht und in der Steuerverwaltung auftreten, braucht der Gesetzgeber nicht um die Gleichbehandlung aller denkbaren Einzelfälle besorgt zu sein. Er ist hier vielmehr berechtigt, von einem Gesamtbild auszugehen, das sich aus den ihm vorliegenden Erfahrungen ergibt. Auf dieser Grundlage darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen verwenden, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Die Typisierung setzt allerdings voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist. Wesentlich ist ferner, ob die Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht (BVerfG-Beschluss vom 8.10.1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 359 f., rn.w.N.; st. Rspr.; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 51; Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Anm. 490 ff.). Anerkannt ist zudem, dass Steuertatbestände - dazu zählen auch Steuerbefreiungen - den "typischen" statt des individuell verwirklichten Sachverhalts für maßgeblich erklären können (Osterloh, StuW 1993, 342, 345). Im Bereich des Massenvollzugs des Steuerrechts darf der Ermittlungsaufwand auch unter dem Gesichtspunkt von Aufwand und Ertrag beschränkt werden (BVerfG-Beschluss vom 31.05.1988 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 229; Osterloh, StuW 1993, 342, 348; Kirchhof in Vogelgesang (Hrsg.), Perspektiven der Finanzverwaltung, 2, 12). 63

Nach diesen Maßstäben ist § 3 Nr. 13 EStG als verfassungsrechtlich zulässige Vereinfachungsregelung zu bewerten. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz liegt nicht vor. Denn die durch diese Vorschrift im Verhältnis zu § 3 Nr. 16 EStG eintretenden Ungerechtigkeiten betreffen im Bereich der Umzugskosten - nur diese sind vorliegend streitig - nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen; denn im Regelfall steht der Erstattung durch den Dienstherrn ein entsprechender beruflich veranlasster (und dem Grunde nach als Werbungskosten anzuerkennender) Aufwand gegenüber. Nur im vorliegend streitigen Fall der Erstattung nach §§ 11, 12 AUV stimmen die Ergebnisse nicht überein. 64

Dieser Ungerechtigkeit stehen nach dem vom Senat vertretenen Verständnis der Vorschrift allerdings erheblich verwaltungsseitige Verfahrensvorteile im Bereich der Ermittlung des Lebenssachverhalts gegenüber. 65

66

Der Senat lässt sich dabei maßgeblich von den Gründen leiten, welche das BVerfG in seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit des rechtlich vergleichbaren § 3 Nr. 11 EStG (BVerfG-Beschluss vom 19.02.1991 1 BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395, 401 ff.) genannt hat. Danach ist es aus verfahrensvereinfachenden Gründen zulässig und verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, dass Beihilfen aus öffentlichen Kassen von vornherein steuerfrei sind, während es bei vergleichbaren Leistungen privater Arbeitgeber der Überprüfung im Einzelfall bedarf. Grund hierfür war die Art und Weise, in der öffentliche Beihilfen einerseits berechnet und andererseits überwacht werden. Denn Beihilfen aus öffentlichen Mitteln werden von speziell dafür ausgebildeten Beamten sowohl nach ihrer sachlichen Berechtigung als auch nach ihrer Höhe geprüft. Ferner unterliegen sie in vollern Umfang der Überprüfung durch vorgesetzte Behörden, Vorprüfungsstellen und Rechnungshöfe. Bei privaten Arbeitgebern ist ein derartiges Prüfungs- und Kontrollverfahren weder gesetzlich vorgeschrieben noch unter allen Umständen gesichert; deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass der einzelne Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bei der Gewährung solcher Beihilfen tatsächlich einen un versteuerten Zuschuss zum Einkommen verschafft.

§ 3 Nr. 13 EStG regelt exakt die gleiche rechtliche Situation. Denn die von der Klägerin gezahlten Umzugskosten werden ebenfalls von entsprechend ausgebildeten bzw. geschulten Bediensteten festgesetzt. Diese Festsetzung unterliegt der Nachprüfung durch hausinterne Kontrollen sowie der Überprüfbarkeit durch den Bundesrechnungshof. Entsprechende Kontrollmechanismen bei privaten Arbeitgebern sind nicht vorhanden. Daher sieht der Senat es als hinreichend gerechtfertigt an, dass der Gesetzgeber im Falle des § 3 Nr. 13 EStG die Entscheidung der zuständigen Stelle ungeprüft übernimmt, während er im Falle des § 3 Nr. 16 EStG die Einschränkung auf den Werbungskostencharakter vornimmt und damit im Einzelfall eine Parallelwertung durch die Finanzbehörden anordnet.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass die nach dem BUKG zu ersetzenden Beträge von der Finanzverwaltung regelmäßig für Besteuerungszwecke übernommen werden (vgl. z.B. BMF vom 05.08.2003, BStBl I 2003, 416). Dies zeigt, dass diese Beträge auch steuerrechtlich als tragfähig erachtet werden.

Soweit das BUKG im Einzelfall die Erstattung von Umzugskosten zulässt, die auf Seiten des begünstigten Arbeitnehmers zweifellos nicht zu Werbungskosten führen können - etwa im Fall eines Umzugs aus gesundheitsbedingten Gründen nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 BUKG - geht der Senat mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon aus, dass es sich hierbei um wenige Fälle handelt, die aufgrund des Vereinfachungscharakters des § 3 Nr. 13 EStG nach den o.g. Grundsätzen vernachlässigt werden können. Denn insofern dient § 3 Nr. 13 EStG allein der Verwaltungsvereinfachung.

VII.

Aufgrund des klaren Wortlauts des § 3 Nr. 13 EStG scheidet eine - nach Ansicht der herrschenden Meinung im Verhältnis zu § 3 Nr. 16 EStG gebotene - verfassungskonforme Auslegung aus (grundlegend BFH in BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17; BFH-Urteile vom 17.12.2002 VI R 188/98, BFHE 201, 208, BStBl II 2003, 314; vom 21.10.1996 VI R 71/93, BFH/NV 1997, 286 zu Reisekosten; vom 07.09.1990 VI R 141/86, BFH/NV 1991, 445; vom 06.11.1986 VI R 135/85, BFHE 148, 283, BStBl II 1987, 188; vom 01.03.1972 IV R 166/69, BFHE 105, 20, BStBl II 1972, 458; vom 10.12.1971 VI R 180/71, BFHE 104, 241, BStBl II 1972, 257; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.05.2001 14 K 7237/98 E, DStRE 2001, 1079; FG Hamburg, Urteil vom 07.05.1998 V 88/96, EFG 1998, 1386; Bergkemper in Herrmann/heuer/Raupach, a.a.O., § 3 Nr. 13 EStG Anm. 2; Handzik in Littmann/Bitz/Pust,

EStG, § 3 Rn. 494 f.; Erhard in Blümich, EStG, u.a., § 3 EStG Rn. 1005; Kuhlmann in Frotscher, EStG, § 3 Rn. 102a; Wagner in Heuermann/Wagner, LSt, E Rz. 236; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer LSt-Recht, Umzugskosten Rn. 10; Völlmeke, DB 1993, 1590). Denn zwingende Voraussetzung hierfür wäre, dass die Norm verschiedene Deutungen zulässt (BVerfG-Beschluss vom 17.12.1975 1 BvR 428/69, BVerfGE 41, 65, 86 m.w.N.). Dies ist indessen nach den o.g. Ausführungen nicht der Fall.

Die Rechtsprechung des BFH mag aus Gleichheitsgesichtspunkten zu gerechten Ergebnissen führen, ist aber mit dem eindeutigen Wortlaut und dem Willen des Gesetzgebers nicht vereinbar. Die Gerichte sind an eindeutige Wertungen des Gesetzgebers gebunden (z.B. BFH-Beschluss vom 24.02.1999 X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450). Nur für den Fall der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes kommt eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG in Betracht. 72

Für dieses Ergebnis spricht nach Überzeugung des Senats auch der Beschluss des BVerfG zu § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG (vom 11.11.1998 2 BvL 10/95, BStBl II 1999, 502). Denn in diesem Beschluss hat das BVerfG eine verfassungskonforme Auslegung der seinerzeit streitbefangenen Regelung in der Sache abgelehnt (ebenso Bergkemper, FR 1999, 517), weil sich der Begriff des "Aufwands" nicht mit dem Begriff "Werbungskosten" in Übereinstimmung bringen ließ. Wörtlich hat das BVerfG ausgeführt: 73

Die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG bliebe nur dann eine unbedenkliche vereinfachende Verrechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen, wenn der Tatbestand der "Aufwandsentschädigung" sicherstellte, daß von der Steuerfreiheit nur Bezüge zum Ausgleich von einkommensteuerlich absetzbaren Erwerbsaufwendungen erfaßt würden. Dieses ist jedoch nicht gewährleistet, weil der Tatbestand des "Aufwands" absetzbare und nicht absetzbare Vermögensabflüsse umfaßt. 74

Demgegenüber ist der Begriff der "Umzugskostenvergütung" eindeutig belegt (MIT, DStR 2000, 1727). Daher kann entgegen der o.g. herrschenden Ansicht ein "Hineinlesen" des Werbungskostenbegriffs in den Tatbestand des § 3 Nr. 13 EStG nicht vorgenommen werden. 75

Nach allem schließt sich der Senat der in der Literatur vertretenen Mindermeinung an, wonach aufgrund der o.g. Umstände für die Steuerfreiheit der Umzugskostenvergütung allein auf die Zahlung durch die öffentliche Kasse abzustellen ist (von Beckerath in Kirchhof, EStG, 3. Aufl. 2003, § 3 Rn. 48; Althoefer in Lademann, EStG, § 3 Anm. 131; wohl auch in diese Richtung gehend Tormöhlen in Korn, EStG, § 3 Rn. 67). 76

VIII. 77

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 78

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Zu der vorliegenden Streitfrage liegt noch keine ausdrückliche höchstrichterliche Rechtsprechung vor. In seiner Entscheidung in BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17 hatte der BFH nur über den Werbungskostenabzug eines Arbeitnehmers zu befinden. Die dortigen Ausführungen zu § 3 Nr. 13 EStG versteht der Senat als obiter dictum. 79

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr.10, 711 S.1 ZPO. 80

