

§ 3 Nr. 64 [Auslandszuschläge, Kaufkraftausgleich]

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

Steuerfrei sind

...

64. ¹bei Arbeitnehmern, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, die Bezüge für eine Tätigkeit im Ausland insoweit, als sie den Arbeitslohn übersteigen, der dem Arbeitnehmer bei einer gleichwertigen Tätigkeit am Ort der zahlenden öffentlichen Kasse zustehen würde. ²Satz 1 gilt auch, wenn das Dienstverhältnis zu einer anderen Person besteht, die den Arbeitslohn entsprechend den im Sinne des Satzes 1 geltenden Vorschriften ermittelt, der Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse gezahlt wird und ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird. ³Bei anderen für einen begrenzten Zeitraum in das Ausland entsandten Arbeitnehmern, die dort einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, ist der ihnen von einem inländischen Arbeitgeber gewährte Kaufkraftausgleich steuerfrei, soweit er den für vergleichbare Auslandsdienstbezüge nach § 55 des Bundesbesoldungsgesetzes zulässigen Betrag nicht übersteigt;

...

Autor: Dipl.-Finw. Jens *Intemann*, Vors. Richter am FG, Hannover
Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 64

I. Grundinformation zu Nr. 64	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 64	3
II. Rechtsentwicklung der Nr. 64	2		

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerbefreiung für Auslandsbedienstete im öffentlichen Dienst	4
---	----------

C. Erläuterungen zu Satz 2: Auslandsbedienstete anderer Personen	5
---	----------

D. Erläuterungen zu Satz 3: Steuerbefreiung für andere Arbeitnehmer	6
--	----------

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 64

I. Grundinformation zu Nr. 64

1

Die Vorschrift befreit bei im Ausland tätigen Arbeitnehmern den Teil des Arbeitslohns, der den Arbeitslohn übersteigt, der im Inland für eine vergleichbare Tätig-

keit gezahlt werden würde. Dazu gehören insb. Auslandszuschläge und der Kaufkraftausgleich. Diese werden gezahlt, um eine durch den Auslandsaufenthalt entstehende Minderung der Leistungsfähigkeit auszugleichen. Da die Zulagen die Leistungsfähigkeit somit nicht erhöhen, ist deren StFreistellung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Satz 1 stellt den Arbeitslohn von Arbeitnehmern anteilig frei, den sie als Mitarbeiter einer inländ. jPÖR aus inländ. öffentlichen Kassen beziehen. Satz 2 erweitert den Kreis der Begünstigten auf Mitarbeiter von privaten Einrichtungen, die im Wesentlichen durch öffentliche Mittel finanziert werden. Aber auch Arbeitnehmer der privaten Wirtschaft werden nach Satz 3 von der StBefreiungsvorschrift erfasst, wenn sie für einen begrenzten Zeitraum ins Ausland entsandt werden. Allerdings wird bei Arbeitnehmern der Privatwirtschaft nur ein tatsächlich gezahlter Kaufkraftausgleich stbefreit, soweit er auf den Betrag begrenzt ist, der nach § 55 BBesG für vergleichbare Auslandsdienstbezüge gezahlt werden könnte. Andere Leistungen zum Ausgleich der im Ausland entstehenden höheren Aufwendungen werden bei Arbeitnehmer der Privatwirtschaft nicht begünstigt.

2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 64

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die StBefreiung für Auslandszuschläge und Kaufkraftausgleich wird ins EStG aufgenommen, nachdem bisher Verwaltungsvorschriften eine vergleichbare Regelung vorsahen.

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die Verweisung auf das BBesG wird geändert.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Als Folgeänderung wird die StBefreiung auf ArbN ausgedehnt, die nach § 1 Abs. 3 unbeschränkt stpfl. sind.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Beschränkung der StBefreiung auf nach § 1 Abs. 2 und 3 unbeschränkt Stpfl. wird aufgehoben. Es sollen auch beschränkt Stpfl. in den Genuss der StBefreiung kommen.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 1046; BStBl. I 2002, 4): Die StBefreiung wird durch Einfügung eines neuen Satzes 2 auf Bedienstete bestimmter privater Einrichtungen erweitert. Damit soll das Auslandsengagement von Stiftungen und Vereinen gefördert werden.

DNeuG v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160): Das BBesG wurde mit dem Gesetz zur Neuordnung und Modernisierung des Bundesbeamtendienstrechts (DNeuG) grundlegend überarbeitet. Der bisher in § 7 und § 54 BBesG geregelte Kaufkraftausgleich ist nunmehr in § 55 zusammengefasst kodifiziert worden (BTDrucks. 16/7076, 145). Daher erfolgte in Nr. 64 eine rein redaktionelle Anpassung des Verweises auf das BBesG. Die Neuregelung gilt nach Art. 17 Abs. 9 DNeuG ab dem 1.7.2010.

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 64

Zweck der Vorschrift: Auslandszuschläge und Kaufkraftausgleich werden gezahlt, um den Mehraufwand auszugleichen, der durch das Leben im Ausland entsteht. Nr. 64 stellt eine Fiskalzweckbefreiung dar, weil diese Zahlungen die Leistungsfähigkeit zwar nominell, jedoch nicht faktisch erhöhen (*Niklaus in Kirchhof/Kulosal Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 9; *Valta in Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 64 Rz. 1 [2/

2023]). Mit der Zulage sollen die höheren Lebenshaltungskosten, die im Ausland entstehen, ausgeglichen werden, damit der Stpfl. im Ausland dieselben Lebensbedingungen wie in Deutschland beibehalten kann. Daher führt die Zahlung der Zulagen tatsächlich zu keiner Erhöhung der Leistungsfähigkeit, so dass die StBefreiung uE gerechtfertigt ist. Die mit den stfreien Bezügen in Zusammenhang stehenden WK sind gem. § 3c Abs. 1 anteilig zu kürzen (BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541; BFH v. 28.4.2005 – VI B 179/04, BFH/NV 2005, 1303; BFH v. 31.5.2005 – VI B 93/04, BFH/NV 2005, 1555).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die Befreiungsvorschrift stößt mit Blick auf den Gleichheitssatz gem. Art. 3 GG auf verfassungsrechtl. Bedenken. Die Beschränkung der StBefreiung auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist sachlich nicht gerechtfertigt (s. § 3 Allg. Anm. 22; aA *Niklaus in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 10). Ebenso lässt sich nicht rechtfertigen, dass bei ArbN des öffentlichen Dienstes alle Auslandsbezüge stbefreit werden, während das Gesetz die StFreistellung für ArbN der Privatwirtschaft auf den Kaufkraftausgleich beschränkt (glA *Tormöhlen in Korn*, § 3 Nr. 64 Rz. 4 [1/2016]). Missbräuchlichen Gestaltungen in der Privatwirtschaft könnte ausreichend mit einer Begrenzung der StBefreiung auf die im öffentlichen Dienst zulässigen Auslandszulagen begegnet werden (glA *von Beckerath in KSM*, § 3 Rz. B 64/36 [2/2010]). Die Regelung ist insoweit verfassungsrechtl. unbedenklich, als sie nur diejenigen Stpfl. begünstigt, die von einem inländ. ArbG vorübergehend ins Ausland entsendet werden, während diejenigen Stpfl., die unmittelbar von einem ausländ. ArbG angestellt werden, keine (anteilige) StBefreiung erhalten (BFH v. 24.11.2021 – I R 17/20, BFH/NV 2022, 711).

Zu weiteren verfassungsrechtl. Bedenken s. *Lang*, StuW 1974, 307; *Pelka*, DStJG 5 (1982), 209 (230); *von Beckerath in KSM*, § 3 Rz. B 64/34 ff. (2/2010).

Europarechtlichen Bedenken ist die Vorschrift uE ausgesetzt, weil die StFreiheit an die Voraussetzung geknüpft wird, dass ein Anstellungsverhältnis zu einem inländ. ArbG besteht und der Arbeitslohn von einer inländ. Kasse gezahlt wird. Darin könnte eine mittelbare Beschränkung der Grundfreiheiten aus dem EG-Vertrag gesehen werden, weil der Wechsel zu einem ausländ. ArbG (zB einer ausländ. Tochtergesellschaft) indirekt diskriminiert wird. Allerdings hat der EuGH auf Vorlage des FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 21.12.2009 – 6 K 2260/09, EFG 2010, 1421) entschieden, dass die Vorschrift insoweit nicht gegen Europarecht verstößt, als eine in Deutschland für den französischen Staat arbeitende Beamtin für die ihr gewährten Zulagen nicht in den Genuss der StBefreiung des § 3 Nr. 64 kommt (EuGH v. 15.9.2011 – C-240/10, IStR 2011, 806). Die Vorschrift ist nämlich ihrem Wesen nach nicht auf in Deutschland, sondern nur auf außerhalb Deutschlands tätige Stpfl. anwendbar. Es fehlt an der Vergleichbarkeit der Situation des im Inland tätigen Stpfl. mit der Situation des Stpfl., der außerhalb Deutschlands arbeitet, denn während die dem ausländ. Stpfl. für seine Tätigkeit in Deutschland gezahlte Zulage die Leistungsfähigkeit steigert, erhöht die nach § 3 Nr. 64 stbefreite Zulage die Leistungsfähigkeit des außerhalb Deutschlands tätigen Stpfl. nicht (EuGH v. 15.9.2011 – C-240/10, IStR 2011, 806). Ein Verstoß gegen die europäische Grundfreiheit der Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 45 AEUV) liegt daher nicht vor (*von Beckerath in Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 3 Rz. 170). Mit dieser Entsch. ist uE aber noch nicht die Frage beantwortet, ob der von § 3 Nr. 64 geforderte Inlandsbezug (s.o.) europarechtskonform ist.

4 B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerbefreiung für Auslandsbedienstete im öffentlichen Dienst

Arbeitnehmer einer inländischen juristischen Person: Die StBefreiung nach Satz 1 setzt voraus, dass ein ArbN in einem Dienstverhältnis zu einer inländ. jPöR steht. Daher fallen Auslandslehrer nicht unter die StBefreiung, wenn sie ihre Tätigkeit im Ausland auf der Grundlage eines Dienstvertrags mit einem ausländ. Schulträger ausüben, selbst soweit sie Ausgleichszahlungen vom Bundesverwaltungsamt erhalten (BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351).

Zum Begriff der inländ. jPöR s. ausführl. § 1 Anm. 157.

Zum Begriff des öffentlichen Dienstverhältnisses s. ausführl. § 3 Nr. 12 Anm. 15f.

Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen: Der ArbN muss seinen Arbeitslohn von einer inländ. öffentlichen Kasse für eine Tätigkeit im Ausland erhalten. Die Zahlung von Tagegeldern durch die EU-Kommission an einen deutschen Beamten, den der deutsche Dienstherr der EU-Kommission als Sachverständigen zugewiesen hat, ist nicht stbefreit, weil sie nicht von einer inländ. Kasse stammt (BFH v. 15.3.2000 – I R 28/99, BStBl. II 2002, 238). Allerdings sind EU-Tagegelder in der Höhe stfrei, in der sie auf die nach § 3 Nr. 64 stbefreiten Auslandsdienstbezüge (§ 9a BbesG) angerechnet werden (FG Thür. v. 14.10.2020 – 3 K 483/19, EFG 2021, 436, Rev. BFH I R 7/21; BMF v. 12.4.2006 – IV B 3 - S 1311 – 75/06, BStBl. I 2006, 340). Auch ein Mitarbeiter, der bei der International Security Assistance Force (ISAF), die von der NATO geführt wird, angestellt ist, erhält keinen Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse (BFH v. 24.11.2021 – I R 17/20, BFH/NV 2022, 711). Der Arbeitslohn, die der ArbN von der ISAF erhält, ist im Inland stpfl. (BFH v. 13.10.2021 – I R 43/19, BFH/NV 2021, 509).

Zum Begriff der inländ. öffentlichen Kasse s. ausführl. § 3 Nr. 12 Anm. 13.

Rechtsfolge: Steuerbefreit sind die Bezüge, soweit sie den Arbeitslohn übersteigen, der im Inland für eine vergleichbare Tätigkeit gezahlt werden würde. Zu den begünstigten Auslandsdienstbezügen rechnen der Auslandszuschlag (§ 53 BBesG), der Auslandskinderzuschlag (bis 30.6.2010 § 56 BBesG), der Mietzuschuss (§ 54 BBesG), die Zulage für besondere Erschwernisse (§ 47 BBesG) sowie der nach § 56 BBesG gezahlte Auslandsverwendungszuschlag (BFH v. 28.4.2005 – VI B 179/04, BFH/NV 2005, 1303; FG Berlin-Brandenb. v. 4.12.2009 – 9 K 9161/07, EFG 2010, 470, rkr.). Darüber hinaus wird ein nach § 55 BBesG (bis 1.7.2010 § 7 und § 54 BBesG, s. auch Anm. 1) gezahlter Kaufkraftausgleich begünstigt. Die Höhe des Zuschlags richtet sich nach dem Ort des Auslandseinsatzes. Die Zuschlagssätze werden nach Ländern geordnet jeweils zu Beginn des Jahres im BStBl. veröffentlicht und halbjährlich fortgeschrieben (BMF v. 28.12.2022 – IV C 5 - S 2341/22/10001:004, BStBl. I 2023, 72; zu verfassungsrechtl. Bedenken wegen eines Verstoßes gegen den Gesetzesvorbehalt s. *Pelka*, DStJG 5 [1982], 209 [230]).

Kürzung der Werbungskosten nach § 3c: Die mit den stfreien Bezügen in Zusammenhang stehenden WK sind gem. § 3c Abs. 1 anteilig zu kürzen (BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541; BFH v. 28.4.2005 – VI B 179/04, BFH/NV 2005, 1303; BFH v. 31.5.2005 – VI B 93/04, BFH/NV 2005, 1555).

C. Erläuterungen zu Satz 2: Auslandsbedienstete anderer Personen

5

Satz 2 dehnt die StBefreiung auf Mitarbeiter von privaten Einrichtungen aus, die im Wesentlichen durch öffentliche Mittel finanziert werden. Eine „im Wesentlichen“ aus öffentlichen Mitteln stammende Finanzierung liegt uE vor, wenn mehr als 75 % der Mittel der Einrichtung aus öffentlichen Mitteln stammen (glA Niklaus in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 62a; aA von Beckerath in *KSM*, § 3 Nr. 64 Rz. B 64/83 [2/2010]: 90 %). Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen stammt und nach den Grundsätzen des BBesG ermittelt wird (glA FG Berlin-Brandenb. v. 14.12.2017 – 9 K 9057/16, juris, rkr.; krit. Niklaus in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 64). Nach Sinn und Zweck der Vorschrift muss es sich um einen inländ. ArbG handeln, auch wenn diese Voraussetzung nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist. Zu den privaten Einrichtungen gehören das Deutsche Zentrum für Luft- und Raumfahrt e.V., die Max-Planck-Gesellschaft, das Goethe-Institut, der DAAD, der Deutsche Entwicklungsdienst und die Gesellschaft für technische Zusammenarbeit (BTDrucks. 14/6877, 3; s. auch *Levedag* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 3 Rz. 218). Ein Mitarbeiter der ISAF fällt nicht in den Anwendungsbereich des Satzes 2, weil der Arbeitslohn nicht nach den Grundsätzen des BBesG ermittelt wird (BFH v. 24.11.2021 – I R 17/20, BFH/NV 2022, 711).

D. Erläuterungen zu Satz 3: Steuerbefreiung für andere Arbeitnehmer

6

Satz 3 erstreckt die StBefreiung auf ArbN der Privatwirtschaft.

Entsendung ins Ausland: Eine Entsendung des ArbN liegt vor, wenn er aus dem Inland kommend auf Veranlassung des inländischen ArbG im Ausland tätig wird (BFH v. 24.11.2021 – I R 17/20, BFH/NV 2022, 711). Eine Anwerbung in dem Staat, in dem der ArbN tätig werden soll, ist nicht ausreichend, während eine Anwerbung in einem Drittstaat zu einem Auslandseinsatz in einem anderen Staat begünstigt wird (glA von Beckerath in *KSM*, § 3 Rz. B 64/93 [2/2010]).

Begrenzter Zeitraum: Die Entsendung erfolgt für einen begrenzten Zeitraum, wenn bei Beginn der Entsendung die Rückkehr des ArbN vorgesehen ist (*Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 64 Rz. 2 [2/2023]; von Beckerath in *Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 3 Rz. 170). Eine Höchstdauer des Entsendezeitraums sieht das Gesetz nicht vor (Niklaus in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 75). Entschließt sich der ArbN aber endgültig zum Verbleib im Ausland, liegt ab diesem Zeitpunkt denklogisch keine Entsendung für einen begrenzten Zeitraum vor (*Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 64 Rz. 2 [2/2023]). Ob der ArbN später tatsächlich zurückkehrt, ist für die Gewährung der StBefreiung unerheblich (R 3.64 Abs. 1 Satz 3 LStR).

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Ausland: Der ArbN muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland innehaben (*Levedag* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 3 Rz. 218). Damit soll sichergestellt werden, dass nur diejenigen ArbN begünstigt werden, die ihren Lebensbedarf tatsächlich im Ausland decken müssen (von Beckerath in *KSM*, § 3 Rz. B 64/95 [2/2010]). Die Beibehaltung eines (weiteren) Wohnsitzes im Inland ist unschädlich.

Vom inländischen Arbeitgeber gewährter Kaufkraftausgleich: Bei anderen ArbN wird nur ein vom ArbG tatsächlich gezahlter Kaufkraftausgleich stfrei gestellt. Voraussetzung ist, dass ein besonderer Lohnbestandteil neben einem fiktivem inländ. Lohn gewährt wird, ohne dass es allerdings auf die ausdrückliche Bezeichnung als Kaufkraftausgleich ankommen würde. Andere Leistungen zum Ausgleich höherer Aufwendungen des Auslandsaufenthalts werden nicht begünstigt.

Inländischer ArbG ist nur, wer im Inland seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsführung oder Sitz, eine BS oder einen stV iSv. §§ 8–13 AO hat (vgl. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1). Wird der ArbN dagegen von einer ausländ. Tochtergesellschaft angestellt, entfällt die StBefreiung (glA *Niklaus in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 3 Nr. 64 Rz. 71). Ebenso stellen weder die ISAF oder die NATO als supranationale Organisationen einen inländ. ArbG dar (BFH v. 24.11.2021 – I R 17/20, BFH/NV 2022, 711).

Umfang der Steuerbefreiung: Die StBefreiung ist auf den Betrag begrenzt, der nach § 55 BBesG (bis 30.6.2010 § 54 BBesG) für vergleichbare Auslandsdienstbezüge im öffentlichen Dienst gezahlt werden könnte. Da es an vergleichbaren Bezugsgrößen in der Privatwirtschaft mangelt, wird der stfreie Teil durch einen Abschlagsatz bezogen auf den Gesamtlohn ermittelt (zu Einzelheiten s. R 3.64 Abs. 5 LStR). Übersteigt der durch den Abschlagsatz ermittelte Betrag den tatsächlich gezahlten Kaufkraftausgleich, wird nur der niedrigere Betrag stbefreit (*Valta in Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 64 Rz. 4 [2/2023]).