

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 19.06.2017 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 und 2016 und vom 04.04.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015, 2016 und 2017 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig .

Entscheidungsgründe

Der Bf. Bf. ist Polizist und war in den Jahren 2015, 2016 und 2017 für die EU-Agentur Frontex im Auslandseinsatz.

In den vom Bf. nachgereichten Lohnzetteln der Polizeidirektion Wien wurden vom Dienstgeber des Bf. die Reisezulagen, die von der EU-Agentur Frontex an den Bf. bezahlt wurden, insofern besteuert, als diese in Höhe der Tagsätzen iS des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) steuerfrei belassen wurden, und die über die Tagsätzen bezahlten folgenden Beträge besteuert wurden,

- 2015: für die Monate Mai und November 2015 in Höhe von € 5.714,31
- 2016: für die Monate März, Mai, Oktober und November 2016 und Jänner 2017 in Höhe von € 13.877,57 und
- 2017: für die Monate Mai, August, November 2017 und März 2018 in Höhe von € 6.987,37.

In den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2015, 2016 und 2017 erklärte der Bf. die "unrechtmäßige Besteuerung von EU-Taggelder" in oa. Höhe und machte diese als "Werbungskosten" geltend.

Das Finanzamt anerkannte die von der EU-Agentur Frontex über die Tagsätze gem. § 26 Z. 4 EStG 1988 bezahlten EU-Taggelder in den Jahren 2015, 2016 und 2017 nicht als "Werbungskosten".

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2015, 2016 und 2017 erhob der Bf. fristgerecht **Beschwerde** und führte zur "*rechtswidrigen Besteuerung von EU-Taggeldern im Rahmen der Frontex Auslandseinsätzen*" unter Hinweis auf die dem Bundesfinanzgericht bereits vorgelegte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 aus, dass wenn die Beamten für einen Auslandseinsatz herangezogen würden, sie für das jeweilige Einsatzgebiet ein Taggeld zur Bestreitung ihrer Lebensunterhaltskosten erhalten würden. Die Diäten seien von Einsatzland zu Einsatzland unterschiedlich.

Gemäß [§ 39a Abs. 1 BDG 1979](#) sei vor Antritt der Dienstreise bzw. vor Antritt des Auslandseinsatzes gemäß [§ 1 Abs. 4 RGV](#) eine Verzichtserklärung in Bezug auf die (österreichischen) Reisegebühren abzugeben. Die Abgabe dieser Verzichtserklärung sei notwendig, um Zuwendungen (Zulagen und Zuschüsse) von dritter Seite (sprich im gegebenen Fall von der EU- Agentur Frontex) soweit sie nicht Reisekosten Ersatz sind, gemäß [§ 21 GehG](#) 1956 zur Gänze zu erhalten.

Die EU-Taggelder würden von dritter Seite (EU-Agentur "Frontex") für die Einzelbeamten an die Dienstgeber im Vorhinein ausbezahlt. Der Dienstgeber fungiere somit nur als Treuhänder über die von Frontex ausbezahlten Taggelder. [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) normiere, dass vom Arbeitgeber gezahlte höhere Beträge, so sie die genannten Grenzen für Taggelder übersteigen, steuerpflichtiger Arbeitslohn darstellen würden. Die EU-Taggelder würden allerdings von dritter Seite gezahlt werden und nicht vom Arbeitgeber.

Auf der einen Seite werde den Beamten für den Frontex-Auslandseinsatz von Dienstgeberseite die Möglichkeit eingeräumt auf Grund der Verzichtserklärungen, Zuwendungen von dritter Seite zu erhalten. Auf der anderen Seite tue der Dienstgeber so, als würden die ausbezahlten Taggelder zu Lasten des BM.I. fallen und nicht von dritter Seite herrühren.

Der VwGH vertrete in der Entscheidung VwGH 30.05.2011, [2010/12/0102](#) die Rechtsmeinung, dass den EU-Taggeldern die gleiche steuerliche Behandlung zugesprochen werde wie den Leistungen nach [§ 21 GehG](#) 1956 und nicht wie vom Dienstgeber falsch angewendeten Praxis gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#).

Die rechtswidrige und unrechtmäßige Besteuerung der EU-Taggelder finde nach Wissen des Bf. nur in Österreich statt. Andere EU-Mitgliedstaaten (z.B. Deutschland, Niederlande, Schweden, Spanien, Frankreich, Ungarn, Slowakei, Tschechien usw.) seien hiervon nicht betroffen.

Diese rechtswidrige Besteuerung von EU-Taggelder durch den Dienstgeber, verstoße somit sowohl gegen den EU-Gleichheitsgrundsatz als auch gegen die Charta der Grundrechte der Europäischen Union gemäß Artikel 20 (Gleichheit vor dem Gesetz) und Artikel 21 Abs. 2 (Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit) und gegen die Entscheidung des VwGH vom 30.05.2011, [2010/12/0102](#).

Das Finanzamt folgte dieser Argumentation des Bf. nicht und führte in der **Beschwerdevorentscheidungen** aus, dass die Besteuerung der die entsprechenden Grenzen des § 26 Z 4 EStG (nicht steuerbar) übersteigenden Tagesgelder (Reisekostenersätze) auf Grund dieser Bestimmung zu Recht erfolgt sei.

In dem gegen die Beschwerdeentscheidung eingebrachten **Vorlageantrag** führte der Bf. aus, dass [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) sich nur auf vom Dienstgeber bezahlte Beträge beziehe. Die Taggelder bei "Frontex-Einsätzen" würden aber von dritter Seite bezahlt und nicht zu Lasten des Dienstgebers. Somit sei die Besteuerung der Taggelder zu Unrecht erfolgt.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht den Vorlageantrag vor und führte wie bisher aus.

Strittig ist, ob die gegenständlichen EU-Taggelder, die nicht vom Bundesminister für Inneres, sondern von der Europäischen Union (Daily Subsistence allowance für Countries in the European Union) ausbezahlt werden, zur Gänze steuerfrei sind.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Der **Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 11.12.2019, VwGH [Ro 2018/13/0008](#)**, ob die Besteuerung der Taggelder bei "Frontex-Einsätzen" zu Unrecht erfolgt sei, mittlerweile wie folgt entschieden und das Erkenntnis des BFG vom 13.03.2018, [RV/7103703/2017](#) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und wie folgt ausgeführt:

"[§ 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) lautet:

„(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

[...]

8. Bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung der 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr. 314/1992, sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst(Besoldungs)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts.“

[§ 92 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet:

„Auslandsbeamte

(1) Für Auslandsbeamte im Sinne des § 26 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ist die Lohnsteuer nach den §§ 33 und 66 bis 68 zu berechnen. Der Arbeitnehmer hat die für die Anwendung dieser Bestimmungen maßgebenden Verhältnisse durch eine amtliche Bescheinigung nachzuweisen.“

[§ 26 Abs. 3 BAO](#) lautet:

„(3) In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. Das gleiche gilt für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören.“

[§ 39 Abs. 4 BDG 1979](#) lautet:

„(4) Bei einer Dienstzuteilung ist auf die bisherige Verwendung des Beamten und auf sein Dienstalter, bei einer Dienstzuteilung an einen anderen Dienstort außerdem auf seine persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse Bedacht zu nehmen.“

[§ 39a Abs. 1 und 2 sowie 4 und 5 BDG 1979](#) lauten:

„(1) Die Zentralstelle kann den Beamten mit seiner Zustimmung 1. zu Ausbildungszwecken oder als Nationalen Experten zu einer Einrichtung, die im Rahmen der europäischen Integration oder der OECD tätig ist, oder 2. für eine im Bundesinteresse gelegene Tätigkeit zu einer sonstigen zwischenstaatlichen Einrichtung oder 3. zu Aus- oder Fortbildungszwecken für seine dienstliche Verwendung zu einer Einrichtung eines anderen inländischen Rechtsträgers im Inland oder 4. für eine Tätigkeit im Rahmen von Partnerschaftsprojekten auf Grund von Außenhilfsprogrammen der Europäischen Union (insbesondere so genannten Twinning-Projekten) entsenden.

(2) Auf die Entsendung sind die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden. Für die Dauer einer solchen Entsendung gilt die betreffende Einrichtung als Dienststelle.

[...]

(4) Erhält der Beamte für die Tätigkeit selbst, zu der er entsandt worden ist, oder im Zusammenhang mit ihr Zuwendungen von dritter Seite, so hat er diese Zuwendungen dem Bund abzuführen.

(5) Abs. 4 ist nicht anzuwenden, wenn der Beamte auf alle ihm aus Anlaß der Entsendung nach § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 und nach der Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133, gebührenden Leistungen schriftlich verzichtet; ein teilweiser Verzicht ist unzulässig. Im Fall des Verzichts gelten die von dritter Seite erhaltenen Zuwendungen, soweit sie nicht Reisekostenersätze sind, als Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956. Ein Verzicht ist rechtsunwirksam, wenn ihm eine Bedingung beigelegt ist. Der Verzicht oder ein allfälliger Widerruf des Verzichts werden ab dem dem Einlangen folgenden Monatsersten wirksam; langen sie an einem Monatsersten ein, dann ab diesem.

Das Finanzamt ging nicht davon aus, dass der Revisionswerber während der Zeiten seiner Entsendung zu Frontex, einer Einrichtung mit Sitz in Warschau, und der damit verbundenen Tätigkeiten im Ausland ein Auslandsbeamter im Sinn des [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) gewesen sei, wandte auf die strittigen Zahlungen die Begrenzungen des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) an und unterzog die Mehrbeträge der Besteuerung. Das Bundesfinanzgericht folgte dem Einwand des Revisionswerbers, es habe sich nicht, wie in [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) vorausgesetzt, um Leistungen des „Arbeitgebers“ gehandelt, sprach aus, § 26 Z 4 EStG 1988 komme „nicht zur Anwendung“, und bestätigte in Bezug auf die strittigen Zahlungen die auf die Anwendung dieser Bestimmung gegründete Entscheidung des Finanzamts.

Eine Auseinandersetzung mit der Widersprüchlichkeit dieses Vorgehens erübrigt sich, weil die strittigen Leistungen, wie die Revision zutreffend geltend macht, gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) nicht der Einkommensteuerpflicht unterlagen.

Voraussetzung für diese Befreiung ist, dass der Steuerpflichtige als Auslandsbeamter im Sinne des [§ 92 EStG 1988](#) iVm [§ 26 Abs. 3 BAO](#) anzusehen ist.

Gemäß [§ 26 Abs. 3 BAO](#) sind Auslandsbeamte österreichische Staatsbürger, die in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehen und die ihren Dienstort im Ausland haben. § 26 Abs. 3 BAO enthält eine Fiktion in Bezug auf das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes. Durch die Bestimmung des § 26 Abs. 3 BAO wird u.a. bewirkt, dass Auslandsbeamte und die in der genannten Bestimmung umschriebenen Familienangehörigen auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (vgl. § 1 Abs. 2 EStG 1988). Aus der Verknüpfung der Worte „Dienstverhältnis“, „Dienstort im Ausland“ sowie „Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle“ im ersten Satz des § 26 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes der Dienstort im Ausland gelegen sein muss, um von einem

„Auslandsbeamten“ im Sinne dieser Bestimmung sprechen zu können (VwGH 22.3.2006, [2002/13/0004](#), VwSlg 8116/F).

Auch wenn der Zweck des § 26 Abs. 3 BAO darin besteht, bei Auslandsbeamten, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, einen gewöhnlichen Aufenthalt zu fingieren, um eine unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 341), ist für Zwecke des [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) davon auszugehen, dass das Fehlen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Voraussetzung für die Befreiung der Zulagen gemäß § 21 GehaltsG ist. Es ist allein darauf abzustellen, ob der zulagenempfangende Beamte seinen Dienstort in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis im Ausland hat. Dabei ist auf die dienstrechtlichen Bestimmungen abzustellen.

Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass der Revisionswerber im Jahr 2014 seine Bezüge aufgrund eines durchgehend aufrechten Dienstverhältnisses als Polizeibeamter bei der Bundespolizeidirektion Wien (seiner Stammdienststelle) erhalten hat. Durch den Verzicht gemäß § 39a BDG habe sich der Dienstort des Revisionswerbers nicht ins Ausland verlagert.

Dabei stützte sich das Bundesfinanzgericht für die Verneinung der Auslandsbeamteneigenschaft auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH vom 22. März 2006, [2002/13/0004](#), VwSlg 8116/F. In dem dort beschwerdegegenständlichen Fall ging es um einen Polizisten, der im Rahmen einer zwischenstaatlichen Vereinbarung wochenweise im Fürstentum Liechtenstein tätig war. Damals handelte es sich allerdings weder um eine Entsendung im Sinne des § 39a BDG noch um eine Dienstzuteilung gemäß § 39 BDG. Für die Lösung der Rechtsfrage, ob der Revisionswerber als Auslandsbeamter im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 anzusehen ist, kann die Beurteilung der Auslandsbeamteneigenschaft in diesem Erkenntnis daher nicht herangezogen werden.

Das BDG sieht keine Definition des Dienstortes vor. Aus § 39 Abs. 4 BDG ergibt sich aber, dass dienstrechtlich - anders als nach § 2 RGV, der als Dienstort die Ortsgemeinde, in der die Dienststelle liegt, der der Beamte dauernd zur Dienstleistung zugewiesen ist, und als Dienstzuteilung die vorübergehende Zuweisung an einen „anderen“ Ort definiert — eine Dienstzuteilung auch an einen anderen Dienstort erfolgen kann. Als dieser kann vor dem Hintergrund des § 39 Abs. 4 BDG, wenn Organisationsvorschriften nicht etwas anderes vorsehen, nur der Ort, an dem die Dienststelle ihren Sitz hat, der der Beamte vorübergehend zugewiesen wird, in Betracht kommen vgl. zur Unterscheidung dienstrechtlicher und speziell reisegebührenrechtlicher Begriffe etwa VwGH 13.11.2013, [2013/12/0009](#)).

[§ 39a Abs. 2 BDG 1979](#) sieht vor, dass auf die Entsendung die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden sind, und enthält eine Fiktion, wonach die betreffende

Einrichtung, an die der Beamte entsendet wurde, für die Dauer der Entsendung als Dienststelle gelte. Der Dienstort eines gemäß § 39a BDG an eine ausländische Einrichtung entsendeten Beamten liegt somit für die Dauer seiner Entsendung im Ausland.

Der Revisionswerber wurde gemäß § 39a BDG an Frontex in Warschau für gewisse Zeiträume innerhalb des Jahres 2014 entsendet und war für Frontex im Ausland tätig; seine Dienststelle und damit sein Dienstort befanden sich aufgrund der Fiktion des § 39a Abs. 2 BDG im Ausland. Er war damit für den Entsendezeitraum als Auslandsbeamter im Sinne des § 26 Abs. 3 BAO anzusehen. Gemäß § 39a Abs. 5 BDG hat er nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts auf die ihm nach der RGV gebührenden Leistungen schriftlich verzichtet. Der Verzicht führt nach dieser Bestimmung dazu, dass die von dritter Seite empfangenen Zahlungen als Zulagen gemäß [§ 21 GehG](#) gelten und damit unter die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) fallen.

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Der Verwaltungsgerichtshof hat demzufolge entschieden, dass die von dritter Seite, im gegenständlichen Fall von der EU-Agentur Frontex, ausbezahlten Taggelder als Zulagen gemäß [§ 21 GehG](#) gelten und damit unter die Befreiungsbestimmungen des [§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) fallen.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung hat das Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Beschwerden stattgegeben.

Die festgesetzte Einkommensteuer für die Jahre 2015, 2016 und 2017 ist den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit vorstehender Entscheidung die Rechtsfrage insofern beantwortet, dass die gegenständlichen Zahlungen von dritter Seite, der Frontex-Agentur, als Zulagen gemäß § 21 GehG gelten und damit unter die Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 fallen.

Eine Revision ist der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend nicht zulässig.

Wien, am 3. März 2020