

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 20. August 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2018 machte der Beschwerdeführer ua Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 1.164,96 Euro und unter dem Titel „sonstige Werbungskosten“ einen Betrag in Höhe von 2.638,38 Euro sowie beruflich veranlasste Reisekosten in Höhe von 14,10 Euro einkünftermindernd geltend.

Über Aufforderung der belangten Behörde gliederte der Beschwerdeführer die sonstigen Werbungskosten wie folgt auf:

Frühstücksgeld	239,80 €
----------------	----------

Handgepäckskoffer, Handgepäckstrolley, Reisekoffer	404,90 €
DAS-Rechtsschutz	266,98 €
Reisezulage pfl. (auf Lohnzettel Dez. 2018)	1.684,00 €
Parkkarte Flughafen	42,70 €
Summe	2.638,38 €

Mit **Bescheid** vom 20. August 2020 wurde die Einkommensteuerveranlagung 2018 durchgeführt. Die belangte Behörde anerkannte dabei die Kosten für die Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten. Von den sonstigen Werbungskosten wurden folgende Beträge als berücksichtigt:

Reisezulage	1.684,00 €
60% der Aufwendungen für das Reisegepäck	161,96 €
Frühstückskosten	132,00 €
Beruflich veranlasste Reisekosten	14,10 €
Summe	1.992,06 €

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die Familienheimfahrten in Höhe von 1.164,96 Euro und die Frühstückskosten in Höhe von 107,80 Euro seien mit der Auszahlung der steuerfreien Auslandszulage in Höhe von 3.390,88 Euro abgegolten. Die Aufwendungen für die Koffer seien um einen Privatanteil von 40% gekürzt worden. Bei den Kosten der DAS-Rechtsschutzversicherung handle es sich um solche der privaten Lebensführung, die gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Die Aufwendungen für die Parkkarte Flughafen seien mit der Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages bzw. der Pendlerpauschale abgegolten.

In der fristgerecht dagegen eingebrachten **Beschwerde** bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Familienheimfahrten und die Frühstückskosten im Zusammenhang mit dem Auslandseinsatz gekürzt worden seien, weil sie mit der Auszahlung der steuerfreien Auslandszulage abgegolten seien, treffe auf die Familienheimfahrten im Juli und August 2018 nicht zu. Für diesen Zeitraum habe er eine Verzichtserklärung auf nationale Gebühren abgegeben, um die Leistungen von dritter Seite (Frontex) zu erhalten. Er habe für diese beiden Monate keine Auslandsverwendungszulage erhalten. Er mache daher die Kosten für die Familienheimfahrten für Juli und August in Höhe von 612,00 Euro geltend.

Bei den Frühstückskosten treffe die Abgeltung durch eine steuerfreie Auslandsverwendungszulage nur für September 2018 zu. In den Monaten Februar bis August 2018 habe er keine Auslandsverwendungszulage erhalten, weshalb er weitere 78,80 Euro steuerlich geltend mache.

Bei der Kürzung der Kosten für die Gepäckstücke um einen Privatanteil von 40% sei ein Fehler unterlaufen, weil lediglich 40% (und nicht 60%) einkünftermindernd berücksichtigt worden seien. Er beantrage daher, die Differenz in Höhe von 80,98 Euro zu berücksichtigen.

Zu den Kosten der nicht anerkannten Rechtsschutzversicherung merkte der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die UFS-Entscheidung RV/3764-W/08 an, seine Rechtsschutzversicherung beinhalte den Berufsrechtsschutz, weshalb die Kosten in Höhe von 266,98 Euro erneut steuerlich geltend gemacht würden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Jänner 2021 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid abgeändert, der bei Ermittlung des Privatanteils in Höhe von 40% unterlaufene Rechenfehler korrigiert und zusätzliche Frühstückskosten in Höhe von 78,80 Euro berücksichtigt.

Begründend führte die belangte Behörde aus, die Familienheimfahrten seien mit der Auszahlung der steuerfreien sonstigen Bezüge laut Lohnzettel in Höhe von 3.390,88 Euro abgegolten und dürften gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Zweck dieser Bestimmung sei die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils. Er sei Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach welchem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe. Entsprechend diesem Grundsatz könnten nur jene Aufwendungen als Werbungskosten zum Ansatz kommen, die nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers abgedeckt seien. Es erschiene nicht sachgerecht, wenn Kostenersätze und Zulagen, die als Ausgleich für Mehraufwendungen bezahlt würden, nicht mit tatsächlich angefallenen Mehraufwendungen gegengerechnet würden. Käme es zu keiner Gegenverrechnung, würden die entsprechenden Kostenersätze und Zulagen nicht wie gesetzlich vorgesehen, Aufwandsersatzcharakter, sondern Entgeltcharakter annehmen.

Die DAS-Rechtsschutzversicherung beinhalte laut eigenen Angaben auch den Berufsrechtsschutz. Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung seien nicht abzugsfähig. Da kein ausschließlich beruflich veranlasster Aufwand vorliege und sich der berufliche Anteil nicht vom privaten Teil trennen lasse, gelte das Aufteilungsverbot.

Mit Schriftsatz vom 02. März 2021 stellte der Beschwerdeführer einen **Vorlageantrag**. Er brachte vor, das Finanzamt habe bei der Nichtanerkennung der Familienheimfahrten für Juli und August 2018 in Höhe von 602,00 Euro das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/7103703/2017 außer Acht gelassen. Darin habe das BFG festgestellt, dass die Frontex-

Taggelder nicht zu Lasten des BMI als Dienstgeber fielen und somit von dritter Seite erhalten worden seien. Er habe für diese beiden Monate keine Kostenersatzes vom Dienstgeber erhalten, sondern die Taggelder, Kosten für die Unterkunft, Uniformreinigung, Batterien für die Taschenlampe und die angefallenen Reisekosten für die An- und Abreise von Frontex erhalten. Dem BMI seien keine Kosten angefallen. Für die Familienheimfahrten habe er weder vom BMI noch von Frontex einen Ersatz erhalten. Er beantrage daher die Berücksichtigung der Familienheimfahrten in Höhe von 602,00 Euro.

Die belangte Behörde führte in ihrer dazu erstatteten Stellungnahme aus, die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten stünden in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Auslandstätigkeit und den dafür erhaltenen Zulagen, die letztendlich steuerfrei behandelt worden seien. Ein solcher Zusammenhang liege dann vor, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen durch dasselbe Ereignis veranlasst sei und diese zueinander einen engen Konnex aufweisen würden. Die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten könnten daher gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Abzug gebracht werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Polizist und wurde gemäß § 39a BDG in der Zeit vom 17.07.2018 bis 16.08.2018 an Frontex, einer Einrichtung mit Sitz in Warschau, entsendet und war im Auslandseinsatz in Alexandroupolis. Er verzichtete für diesen Auslandseinsatz schriftlich auf die ihm nach der RGV gebührenden Leistungen. Er erhielt für diesen Einsatz folgende Beträge:

Tagesgebühr (82,00 € *31 Tage)	2.542,00 €
Kosten der An- und Abreise	821,32 €
Hotelkosten	2.271,25 €
Batterien für Taschenlampe	2,49 €
Reinigungskosten	54,00 €
Summe	5.691,06 €

Dieser Betrag wurde dem Beschwerdeführer nach Anweisung von Frontex von der BMI Zentralleitung überwiesen.

Die Tagesgebühren in Höhe von 2.542,00 € wurden bis zur Höhe der Tagsätze im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei belassen (858,00 €), während der übersteigende Betrag in Höhe von

1.684,00 € vom Dienstgeber besteuert und im Zuge der Veranlagung als Werbungskosten berücksichtigt wurde.

Während seines Aufenthaltes in Griechenland unternahm der Beschwerdeführer zwei Familienheimfahrten und machte für die Monate Juli und August 2018 jeweils 306,00 € als Werbungskosten geltend. Nachweise betreffend die tatsächlich angefallenen Kosten, wie Tank- und Mautrechnungen, konnte er nicht vorlegen.

Der Beschwerdeführer schaffte im Streitjahr Reisegepäck um 404,90 € an, welches er zu 60% beruflich nutzt. An Frühstückskosten erwuchsen ihm im Zuge von Auslandseinsätzen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 210,80 €, der für September 2018 geltend gemachte Betrag in Höhe von 29,00 € ist durch die Auslandsverwendungszulage abgegolten.

Für eine Rechtsschutzversicherung, die auch einen Berufsrechtsschutz beinhaltet, verausgabte der Beschwerdeführer einen Betrag in Höhe von 266,98 €. Es liegt dabei kein ausschließlich beruflich veranlasster Aufwand vor.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Beschwerdeführers, die aktenkundigen Unterlagen und ist insoweit unstrittig.

Hinsichtlich der Anerkennung der Frühstückskosten und der Nichtanerkennung der Rechtsschutzversicherung wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevereinscheidung vom 29.01.2021 verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I.

§ 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1998 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 Kostenersatz und Entschädigungen für den Heimaturlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersatz 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 lautet:

"(4) Bei einer Dienstzuteilung ist auf die bisherige Verwendung des Beamten und auf sein Dienstalster, 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 beigefügt 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."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus § 39 Abs. 4 BDG, 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 (VwGH 11.12.2019, Ro 2018/13/0008). Als dieser kann – so das Höchstgericht - 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).

Der oben zitierte § 26 Abs. 3 BAO enthält – wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.12.2019 feststellte – eine Fiktion in Bezug auf das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes. Durch die Bestimmung des § 26 Abs. 3 BAO werde u.a. bewirkt, dass Auslandsbeamte und die in der genannten Bestimmung umschriebenen Familienangehörigen auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig seien (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 ergebe sich, dass in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes der Dienstort im Ausland gelegen sein müsse, 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 bestehe, 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), sei 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 GehG sei. Es sei allein darauf abzustellen, ob der zulagenempfangende Beamte

seinen Dienstort in Bezug auf das die Dienstbezüge auslösende Dienstverhältnis im Ausland habe. Dabei sei auf die dienstrechtlichen Bestimmungen abzustellen.

§ 39a Abs. 2 BDG sehe vor, dass auf die Entsendung die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden sind, und enthalte 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 liege somit für die Dauer seiner Entsendung im Ausland.

Der Beschwerdeführer wurde gemäß § 39a BDG an Frontex in Warschau für die Zeit vom 17.07.2018 bis 16.08.2018 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 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.

Gemäß § 20 Abs. 2 erster Teilstrich EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, sind bis zu deren Höhe nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Aus der Systematik des EStG ergibt sich, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (VwGH 24.04.2013, 2010/15/0099).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer wegen des Auslandsaufenthaltes in Griechenland nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als steuerfrei zu behandelnde Zahlungen („Daily allowance“) erhalten. Gerade der berufliche Einsatz in Griechenland hat zu den Familienheimfahrten des Beschwerdeführers nach Österreich geführt. Es besteht daher ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für die Heimfahrten und den nicht steuerpflichtigen Einnahmen. Die Aufwendungen für die Familienheimfahrten waren daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen, zumal der in Summe geltend gemachte Betrag in Höhe von 612,00 € die steuerfreien Zahlungen nicht überstieg.

Wenn der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 02.09.2021 den Standpunkt vertritt, bei den von Frontex bezahlten Taggeldern handle es sich nicht um steuerfreie Einnahmen, sondern um pauschale Aufwandsentschädigungen für das Frühstück, Mittagessen, Abendessen, Telefonkosten, Taxifahrten, Internet, etc., so ist ihm das in eigener Sache ergangene, oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019,

Ro 2018/13/0008, entgegenzuhalten, das zu einem völlig identen Sachverhalt ergangen und mit dem die im Vorlageantrag angesprochene Entscheidung des Bundesfinanzgerichts RV/7103703/2017 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben worden ist. Ob die Behandlung durch den Arbeitgeber der Ansicht des Gerichtshofes entsprach, ist nicht entscheidungswesentlich, da durch die Anerkennung des vom Arbeitgeber als steuerpflichtig behandelten Teiles des Taggeldes als Werbungskosten im angefochtenen Einkommensteuerbescheid eine „Quasi-Steuerfreiheit“ der gesamten Taggelder erreicht worden ist.

Hinsichtlich der Aufwendungen für das Reisegepäck in Höhe von 404,90 €, des Anteils der Privatnutzung dieses Reisegepäckes von 40%, der Kosten für die Rechtsschutzversicherung und der in der Beschwerde zusätzlich zu den bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Frühstückskosten in Höhe von 132,00 € geltend gemachten Frühstückskosten in Höhe von 78,80 € schließt sich das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht an.

Der Beschwerde war daher im Sinne der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge zu geben und Werbungskosten in Höhe von 2.151,84 € zum Abzug zuzulassen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts weicht weder bei der Beurteilung der von Frontex bezahlten Taggelder als steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 noch bei der Beurteilung der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Familienheimfahrten von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2018)

Wien, am 23. September 2021

