

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., über die Beschwerde vom gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 9.12.2010, betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide 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) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Polizist und war seit dem 1. Juli 2008 zur Grenzagentur Frontex in Warschau durch das Bundesministerium für Inneres entsandt. Der Bf. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 Berufung (nunmehr Beschwerde) mit folgender Begründung:

*"Das Finanzamt hat in seinen Bescheiden hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und 2009 vom 9.11.2010 die „Subsistence Allowances“, welche mein Klient für seine Auslandsentsendung zur Grenzagentur Frontex nach Warschau erhält, zum Progressionsvorbehalt bei Ermittlung des Steuersatzes angesetzt.*

*Mein Klient ist seit dem 1. Juli 2008 zur Grenzagentur Frontex in Warschau durch das Bundesministerium für Inneres entsandt. Die Tätigkeit entspricht lt. Dienstzuteilung eines „Seconded National Expert - SNE“ in der Funktion eines „Analyst in the Frontex Situation Centre“.*

*Gemäß § 39a Abs 4 und 5 BDG 1979 wurde mein Klient vor der Entsendung vom BMI vor die Wahl gestellt, die für die Entsendung gebührenden Leistungen nach § 21 des Gehaltsgesetzes 1956, oder die Zuwendungen von dritter Seite (im Konkreten: Frontex) in Anspruch zu nehmen. Mein Klient hat sich für die Zuwendungen von Frontex entschieden, die ihm daher seit 1.7.2008 monatlich ausbezahlt wurden.*

*Gemäß § 3 Abs 1 Ziffer 8 EStG sind die Zahlungen gem. § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 von der Einkommensteuer befreit. In Analogie der Anwendung des Einkommensteuergesetzes muss diese Steuerbefreiung auch für die gleichgelagerten „Subsistence Allowances“ durch Frontex gelten, wodurch für das Finanzamt kein Spielraum verbleibt, die „Subsistence Allowances“ zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen, da es sich ja um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt. Zudem ist auch die teleologische Übersetzung und Auslegung in die gegenständlichen Überlegungen einzubeziehen, die ergibt, dass die für die Entsendung gebührenden Leistungen steuerfrei sein sollen, unabhängig davon, ob diese von österreichischer Seite (hier: BMI) oder ausländischer Seite (hier: Frontex) geleistet werden.*

*Richtigerweise verbleibt bei der Steuerfreiheit der „Subsistence Allowances“ keine Möglichkeit die Werbungskosten steuermindernd geltend zu machen.*

*Ich ersuche um Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 ohne Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes für die Zahlungen von Frontex, da diese Steuerfreiheit genießen.*

*Ebenso ersuche ich den Bescheid über die Anspruchszinsen 2008 aufzuheben, sowie den Mehrkindzuschlag für 2009 zu gewähren, da das Familieneinkommen meines Klienten unter € 55.000,- liegt."*

Außerdem stellte der Bf. in der Berufung einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung. Diese Anträge wurden vom Bf. am 16.2.1018 zurückgezogen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Einkommensteuer 2008**

##### **Sachverhalt:**

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren stand außer Streit, dass der Bf. aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt.

Der Bf. (Polizist) wurde seitens des LPK NÖ Logistikabteilung dem BMI dienstzugeteilt und gleichzeitig gem. § 39a BDG 1979 iVm. § 21 GG 1965 als „Seconded National Expert - SNE“ zur Grenzagentur FRONTEX nach Warschau entsandt. Er verzichtete gem. § 39a Abs. 5 BDG 1979 ausdrücklich auf die anlässlich der Entsendung gebührenden Leistungen nach § 21 GG 1965 und der Reisegebührenvorschrift 1955.

Diese Bezüge ließ er sich im Wege der Grenzagentur FRONTEX ausbezahlen und beansprucht nun für diese nun von dritter Seite erhaltenen Zuwendungen unter Berufung auf § 39a Abs. 4 BDG 1979 die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG.

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs hat die Bezüge von dritter Seite (FRONTEX Grenzagentur) unter Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung (max. PP) im Wege der KZ 440 eingeschränkt besteuert (Progressionsvorbehalt).

Die Bestimmung des 5 39a Abs. 5 BDG, aber insbesondere die Formulierung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG "....Zuschüsse gem. § 21 GG (auf die ja ausdrücklich verzichtet wurde)....oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge,.."

"Die Begriffsbestimmung des „Auslandsbeamten“ findet sich im § 26 Abs. 3 BAO, der wie folgt lautet: „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.“

Um die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 anwenden zu können, muss sich demnach der Dienstort im Ausland befinden. Eine enge Auslegung des Begriffes Dienstort hat der VwGH in der Entscheidung 2002/13/0004 vom 22.03.2006 erkennen lassen, indem er Folgendes erkannte: „Dass der Mitbeteiligte als ‚Angehöriger der LAPO‘ seinen Dienstort in Liechtenstein gehabt habe, bedeutet noch nicht, dass auch sein Dienstort als Angehöriger der Bundespolizeidirektion Wien ins Ausland verlagert worden und er damit in Bezug auf dieses Dienstverhältnis als Auslandsbeamter mit den Rechtsfolgen des § 3 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 anzusehen wäre.“ Noch deutlicher wird der VwGH durch die Aussage, dass „...für die Fiktion des gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 26 Abs. 3 BAO ein Dienstort im Ausland in Bezug auf das Dienstverhältnis zur (inländischen) Körperschaft des öffentlichen Rechtes bestehen muss.“

Die Europäische Agentur für die operative Zusammenarbeit an den Außengrenzen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Frontex) wurde errichtet durch die Verordnung (EG) 2007/2004 des Rates vom 26. Oktober 2004 (ABl. L 349 vom 25.11.2004). Die Agentur koordiniert die operative Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten im Bereich des Schutzes der Außengrenzen, unterstützt die Mitgliedstaaten bei der Ausbildung von nationalen Grenzschutzbeamten und legt u. a. gemeinsame Ausbildungsnormen fest, erstellt Risikoanalysen, verfolgt die Entwicklungen der für die Kontrolle und Überwachung der Außengrenzen relevanten Forschung, unterstützt die Mitgliedstaaten in Situationen, die eine verstärkte technische und operative Unterstützung an den Außengrenzen erfordern, und leistet die erforderliche Unterstützung für die Organisation gemeinsamer Rückführungsaktionen der Mitgliedstaaten.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob durch die Zahlung der Bezüge von dritter Seite (durch die Grenzagentur FRONTEX) überhaupt eine steuerbefreite Zahlung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorlag oder ob diese Zuwendungen zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis Folgendes ausgeführt: Nach § 3 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit "jene Einkünfte von Auslandsbeamten, die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienstort haben; dies gilt nicht für Einkünfte gemäß § 98". Zum Begriff

des "Auslandsbeamten" verweist § 92 Abs. 1 EStG 1988 auf § 26 Abs. 3 BAO. Nach § 26 Abs. 3 BAO werden in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichischen Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. § 26 Abs. 3 BAO enthält eine Fiktion in Bezug auf das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes und bewirkt, dass Auslandsbeamte auch ohne Wohnsitz im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. 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.

Der Bf. hat die Zuwendungen von der Grenzagentur Frontex ("Subsistence Allowances") aufgrund der Entsendung (Dienstzuteilung) erhalten.

Gemäß § 39a Abs. 5 BDG 1979 gelten im Falle des Verzichts die von dritter Seite erhaltenen Zuwendungen, soweit sie nicht Reisekostenersätze sind, als Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956.

Aktenkundig ist, dass der Bf. am 30. Juni 2008 gemäß § 39 Abs. 5 BDG 1979 auf die anlässlich der Entsendung gebührenden Leistungen nach § 21 GG 1965 und der Reisegebührenvorschrift 1955 verzichtet hat.

Somit gelten die Zuwendungen von der Grenzagentur Frontex als Zulagen und Zuschüsse des § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 und sind als solche gemäß § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Diese Rechtsfolge war auch in den vom Unabhängigen Finanzsenat entschiedenen vergleichbaren Fällen (betreffend Anerkennung von Werbungskosten) nie strittig (vgl. z.B. RV/0271-S/13 vom 05.06.2013 betreffend einen Berufsoffizier im Auslandseinsatz).

Im Gegensatz zum Sachverhalt in dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.3.2006, GZ. 2002/13/0004 zu Grunde liegenden Fall, wo der Auslandsaufhalt jeweils nur einige Tage im Jahr betrug, wurde der Bf. für einen Zeitraum 2 Jahren zur Grenzagentur FRONTEX nach Warschau entsendet.

Gemäß § 39a Abs. 2 BDG 1979 sind auf die Entsendung die Bestimmungen über die Dienstzuteilung anzuwenden. Für die Dauer einer solchen Entsendung gilt die betreffende Einrichtung als Dienststelle. Daher war der Dienstort des Bf. in diesem Zeitraum im Ausland.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts war der Bf. somit während seiner Tätigkeit in Polen ein "Auslandsbeamter" iSd § 26 Abs. 3 BAO mit der Rechtsfolge, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG im vorliegenden Fall anwendbar ist.

Gemäß § 20 Abs. 2 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.

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG Z 8 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

"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".

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 gegenüber steht (z.B. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0099).

Der Bf. hat in den Beschwerdejahren wegen seines Auslandsaufenthaltes in Warschau eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Aufwandsentschädigung im Sinne des § 21 GehG bezogen. Gerade dieser berufliche Einsatz im Ausland hat zu Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geführt. Es besteht daher ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsort im Ausland und den nicht steuerpflichtigen Bezügen, weshalb diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden können (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 152/4).

Die Einkünfte des Bf. von Frontex sind somit nicht zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Der Beschwerde (vormals: Berufung) war daher bezüglich Einkommensteuer 2008 stattzugeben.

## **2. Einkommensteuer 2009**

Was den Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages betrifft, so wird darüber mit einem gesonderten, vom Einkommensteuerbescheid unabhängigen Bescheid abgesprochen, der auch gesondert rechtsmittelfähig ist (vgl. *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, § 9c, Rz.13).

Bezüglich des anderen Beschwerdepunktes (siehe Punkt 1) war der Beschwerde ebenfalls stattzugeben und wird auf die Begründung betreffend 2008 verwiesen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen eine Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage des Dienstorts eines Auslandsbeamten mit den Rechtsfolgen des § Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 gibt es nur eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.3.2006, 2002/13/004), von der das vorliegende Erkenntnis jedoch abweicht, weil der Sachverhalt nicht vergleichbar erscheint. Die (ordentliche) Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 26. Februar 2018