

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Viktoria Blaser in der Beschwerdesache R. Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 15.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt *** vom 13.02.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerde vorentscheidung zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf. R. Bf. ist Polizist und war

von 05.11.2013 bis 13.02.2014 in Griechenland,
von 11.03.2014 bis 13.03.2014 in Polen,
von 28.04.2014 bis 28.06.2014 in Ungarn, und
von 29.06.2014 bis 30.08.2014 in Bulgarien

im Auslandseinsatz (Frontex-Einsatz).

Der Bf. bezieht seine Dienstbezüge vom BM.I auf Grund seines Dienstverhältnisses als Polizeibeamter.

In den vom Bf. nachgereichten Lohnzetteln der Polizeidirektion Wien für die Monate März, Juni, September und November 2014 wurden dem 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 Beträge (€ 9.906,65) besteuert wurden.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 erklärte der Bf. die "unrechtmäßige Besteuerung von EU-Taggelder" betreffend die Lohnzetteln März, Mai, September und November 2014 in Höhe von € 9.906,65 und machte diese als Werbungskosten geltend.

Weiters machte der Bf. Werbungskosten in Höhe von € 2.208,78 für Familienheimreisen, Reisekosten, Frühstück, Rechtsschutzversicherung, International Police Association und Polizeisportverein geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 13.02.2017 wurden jedoch nur die Werbungskosten in Höhe von € 2.208,78 vom Finanzamt berücksichtigt.

Die von der EU-Agentur Frontex über die Tagessätze gem. § 26 Z. 4 EStG 1988 bezahlten EU-Taggelder in Höhe von € 9.906,65 wurden nicht als Werbungskosten anerkannt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde und führte Folgendes zur "rechtswidrigen Besteuerung von EU-Taggeldern im Rahmen der Frontex Auslandseinsätzen" aus:

"Grundsätzlich muss festgestellt werden, dass sich derzeit etwa 230 österreichische Polizeibeamte im sogenannten „Frontex Pool“ befinden.

Im Falle, dass die Beamten für einen Auslandseinsatz herangezogen werden, erhalten sie für das jeweilige Einsatzgebiet ein Taggeld zur Bestreitung ihrer Lebensunterhaltskosten.

Diese Diäten sind von Einsatzland zu Einsatzland verschieden (siehe beigeschlossene Schreiben der EU-Agentur „Frontex“ hinsichtlich der „Mission Allowances“ (Tages- und Nächtigungsgebühr) bis zum Jahr 2016 bzw. ab dem Jahr 2017, Beilage 1 und 2).

Vor Antritt der Dienstreise bzw. vor Antritt des Auslandseinsatzes wird von den entsendeten Beamten gemäß Erlass des BMI eine Verzichtserklärung per mail an die jeweiligen LPDs versendet.

Der Wortlaut dieser Erklärung ist folgender:

„Gemäß § 39a Abs. 5 BDG 1979 iVm § 1 Abs. 4 RGV erkläre ich auf die Reisegebühren für diesen Einsatz zu verzichten“.

Die Abgabe dieser Verzichtserklärung ist 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 GehaltsG 1956 zur Gänze zu erhalten.

Auszug aus § 39a BDG 1979 Abs. 4 und Abs. 5:

„(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 Reisekosten Ersätze 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."

Auszug aus § 1 Abs. 4 RGV 1955:

„(4) Vereinbarungen über eine Verminderung oder einen Entfall von Leistungen nach diesem Bundesgesetz, die über allfällige Kürzungs- und Entfallsbestimmungen nach diesem Bundesgesetz hinausgehen, sind zulässig, wenn dem Bediensteten vom Dienstgeber oder von dritter Seite mit Rücksicht auf seine berufliche Stellung Zuwendungen oder Leistungen für dieselbe auswärtige Dienstverrichtung oder Versetzung erbracht werden."

Weiters wird angeführt, dass bisher die bezugsrechtlichen Angelegenheiten hinsichtlich der „Frontex-Einsätze" vom BMI wie folgt behandelt wurden:
Am Beispiel von Griechenland beträgt die von dritter Seite (somit von der EU-Agentur Frontex) ausbezahlte „Daily Allowance" (Taggeld) 82,00 €. Dieser Betrag wurde bis zum täglichen Höchstsatz (28,60 €) der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten, vom BMI gemäß § 26 Ziff. 4 EStG nicht steuerbar ausgezahlt. Der übersteigende Betrag (53,40 € pro Tag) wurde bisher vom BMI als steuerpflichtiger Arbeitslohn angesehen (siehe beigeschlossene Stellungnahme des BMI vom 28.08.2014 an den Zentralausschuss für die Bediensteten des öffentlichen Sicherheitswesens, Beilage 3).

Auszug aus § 26 Abs. 4 EStG 1988:

„§ 26. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn."

Die bisherige Besteuerung der Taggelder stützte sich also bislang auf den oben angeführten § 26 EStG 1988.

Dieser Passus (§ 26 Abs. 4 EStG) ist jedoch widersprüchlich, da das Taggeld nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite (EU-Agentur „Frontex") für die Einsatzbeamten an den Dienstgeber im Vorhinein ausbezahlt wird und der Dienstgeber somit nur als Treuhänder über die von Frontex ausbezahlten Taggelder fungiert. Auf der einen Seite wird uns von Dienstgeberseite die Möglichkeit eingeräumt aufgrund der Verzichtserklärungen, Zuwendungen von dritter Seite zu erhalten. Auf der anderen Seite tut der Dienstgeber so, als würden die ausbezahlten Taggelder zu Lasten des BM.I fallen und nicht von dritter Seite herrühren.

Diese Rechtsmeinung vertritt auch der VwGH, welcher dies in seiner Entscheidung VwGH 30.05.2011, 2010/12/0102 wie folgt begründet:

Auszug aus der oben angeführten VwGH Entscheidung:

In den Materialien zur Anfügung des § 39a Abs. 5 durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 522/1995, RV 223 BlgNR 19. GR, 23 f, heißt es:

"Die - innerhalb der EU-Mitgliedsstaaten einzigartige - bisherige Regelung des § 39a Abs. 4 verfolgte ursprünglich den Zweck, die von Österreich entsandten Bediensteten ohne Rücksicht auf das Ausmaß der von dritter Seite erhaltenen Leistungen besoldungsrechtlich gleichzustellen. Sie ist jedoch aus mehreren Gründen unbefriedigend: In Fällen, in denen die von dritter Seite erhaltenen Leistungen die im Entsendungsfall neben dem Inlandsbezug gebührenden österreichischen Leistungen (Auslandsbesoldung, Reisegebühren) übersteigen, sind von Österreich entsandte Bedienstete gegenüber solchen aus anderen EU Mitgliedsstaaten benachteiligt, was sich tendenziell als mobilitäts-hemmend auswirkt. Weiters ist mit der Berechnung und Anweisung der bei einer Entsendung ins Ausland gebührenden Leistungen, aber auch mit der Vereinnahmung der Drittleistungen ein hoher, jedoch vermeidbarer Verwaltungsaufwand verbunden. Nicht zuletzt erscheint es unzumutbar, dass von den entsandten Bediensteten die von dritter Seite gewährten Gelder entgegengenommen und dann dem Bund abgeführt werden. Als besonders krass wird dies dann empfunden, wenn den Leistungen von dritter Seite keine entsprechende inländische Leistung gegenübersteht (so werden zB Nationalen Experten von der EU Reisekosten für eine monatliche Heimreise ersetzt, während dies nach der RGV nur in dreimonatigen Intervallen möglich ist; die für die monatliche Heimreise empfangenen Gelder sind jedoch als im Zusammenhang mit der Tätigkeit erhaltene Zuwendungen abzuführen).

Durch den neuen Abs. 5 (§ 39a Abs. 5 BDG 1979) sollen - bei grundsätzlicher Aufrechterhaltung der besoldungsrechtlichen Gleichstellung - mehrere Ziele erreicht werden: Eine gesteigerte Bereitschaft österreichischer Bediensteter zu einer Entsendung ins Ausland, eine spürbare Verwaltungsvereinfachung bei Einräumung einer Wahlmöglichkeit an die betroffenen Bediensteten sowie eine insgesamt gerechtere Problemlösung. Das Spannungsverhältnis zwischen den nach österreichischem Recht aus Anlass einer Auslandsentsendung gebührenden und den aus demselben Anlass seitens der jeweiligen Einrichtung gebührenden Leistungen, das der durchaus legitimen Betrachtung entspringt, dass ein- und derselbe (Mehr-)Aufwand nicht doppelt abgegolten werden soll, wird dadurch gelöst, dass der betroffene Bedienstete zwischen den jeweiligen Leistungen wählen kann: Verzichtet er auf die den Inlandsbezug übersteigenden inländischen Leistungen, verbleiben ihm die sonstigen Leistungen zur Gänze: verzichtet er nicht, so gebühren ihm die inländischen Leistungen in voller Höhe, die Zuwendungen von dritter Seite sind jedoch zur Gänze abzuführen. Voraussetzung einer Wahlentscheidung ist natürlich die ausreichende und rechtzeitige Information über die in Frage kommenden inländischen und seitens der jeweiligen Einrichtungen gebührenden Leistungen; diese Informationsbeschaffung wird in die Verantwortung der entsendenden

Zentralstelle und des Bediensteten gestellt.

Der zweite Satz des Abs. 5 sichert den von der Einrichtung erhaltenen Leistungen die gleiche steuerrechtliche Behandlung, die schon derzeit den Leistungen nach § 21 Gehaltsgesetz 1956 und dem Reisekostenersatz zukommt."

Der VwGH hat mit dieser Entscheidung eindeutig den EU-Taggeldern die gleiche steuerliche Behandlung zugesprochen wie den Leistungen nach § 21 GG 1956 und nicht wie vom Dienstgeber falsch angewendeten Praxis gemäß § 26 Z 4 EStG 1988.

Diese VwGH Entscheidung erging mangels Abgabe einer Verzichtserklärung eines „Frontex Beamten" im Jahre 2011 und wurde dem Beschwerdeführer und dem Dienstgeber in weiterer Folge zur Kenntnis gebracht. Es erscheint uns daher unerklärlich, dass trotz Kenntnis des Dienstgebers hinsichtlich dieser VwGH Entscheidung, die Taggelder sämtlicher Beamten trotzdem besteuert werden.

Die EU-Taggelder werden ho. Wissens nach von der EU-Agentur Frontex bereits im Vorhinein dem Dienstgeber angewiesen. Diese Regelung soll gewährleisten, dass die Taggelder den jeweiligen Beamten bereits bei Entsendebeginn zur Verfügung stehen, um die täglichen Unterhaltskosten- Lebensbedürfnisse bestreiten zu können. In den anderen EU-Mitgliedsstaaten erfolgt diese Anweisung bereits im Vorhinein.

Die rechtswidrige und unrechtmäßige Besteuerung der EU-Taggelder findet unserem Wissen nach zur Folge nur in Österreich statt. Andere EU-Mitgliedstaaten (z.B. Deutschland, Niederlande, Schweden, Spanien, Frankreich, Ungarn, Slowakei, Tschechien usw.) sind hiervon nicht betroffen.

Diese rechtswidrige Besteuerung von EU-Taggelder durch den Dienstgeber, verstößt 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.

Es wird daher von ho. die sofortige Einstellung der rechtswidrigen und unrechtmäßigen Besteuerung der EU- Taggelder sämtlicher Beamte gefordert."

Als Beilagen wurden dem Finanzamt die Missions Allowance bis 2016 (Beilage 1 u.2), das zitierte VwGH-Erkenntnis, ein Schreiben des BM.I vom 28. August 2014 (Beilage 3) vorgelegt.

In dem Informationsschreiben des BM.I vom 28.08.2014 an den Zentralausschuss für die Bediensteten des öffentlichen Sicherheitsdienstes zur steuerlichen Behandlung der EU-Taggelder wird Folgendes ausgeführt:

"Die Entsendung der Bediensteten erfolgt auf Basis des § 39a BDG, wobei durch die Abgabe einer Verzichtserklärung gemäß § 39a Abs. 5 BDG iVm § 1 Abs. 1 RGV für die

Dauer der Entsendung die Bedienstete in die Lage versetzt werden, die Zuwendung der Europäischen Union (Daily Substistence allowance for Countries in the European Union) in Anspruch nehmen. Dies ist mit einem finanziellen Vorteil für die entsandten Bediensteten verbunden, da die von der europäischen Union vorgesehenen Taggelder (Daily Sustistence allowance) deutlich höher als die nach den inländischen Bestimmungen zustehenden Gebühren sind. Am Beispiel von Griechenland liegt der internationale Ansatz bei € 82 Tagesgebühr und € 140 Nächtigungsgebühr, im Vergleich dazu beträgt nach den Bestimmungen der RGV in der höchsten Gebührenstufe 3 die Tagesgebühr € 28,60 und die pauschale Nächtigungsgebühr € 23,30.

Wird von einem Bediensteten keine Verzichtserklärung gemäß § 39a Abs. 5 BDG abgegeben, erfolgt eine Abrechnung nach den Bestimmungen der RGV und die von der Europäischen Union ausgeschüttete Zuwendungen fallen gemäß § 39a Abs. 4 BDG dem Bund zu.

....

Zur steuerlichen Behandlung der EU-Taggelder ist zu bemerken, dass die Taggelder bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten vom BM.I als Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar ausgezahlt werden. Die übersteigenden Beträge sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die nachgewiesenen Nächtigungskosten (Hotelkosten) und die nachgewiesenen Fahrtkosten werden nicht steuerbar ausgezahlt.

Diese Vorgangsweise wurde mit dem Bundesministerium für Finanzen abgeklärt. Unbeschadet dessen bleibt es jedoch jedem Bediensteten unbenommen, ein Verfahren beim zuständigen Finanzamt in die Wege zu leiten."

Auf den **Vorhalt des Finanzamtes vom 03.05.2017** in dem um Vorlage der Belege mit genauer Aufstellung der Werbungskosten (Gewerkschaftsbeiträge, Reisekosten, sonstige Werbungskosten) und Sonderausgaben (Wohnraumschaffung/-sanierung, Kirchenbeitrag) ersucht wurde, legte der Bf. folgende Aufstellung vor:

- der Familienheimreise insgesamt in Höhe von € 1123,90,
- Reisekosten von € 81,07,
- Kosten für Frühstück in Höhe von € 988,65

mit der Anmerkung dass er für gesamten Einsätze keine Nächtigungsgebühren erhalten habe, sondern nur die tatsächlichen Kosten für die Unterkunft refundiert worden seien.

- Unrechtmäßige Besteuerung der EU-Taggelder: € 9906,65,
- Rechtsschutzversicherung € 80,35
- Internationale Police Association € 20,00
- Polizeisportverein € 16,50

Das Finanzamt anerkannte in der Beschwerdevorentscheidung vom 19.06.2017 Werbungskosten, die nicht vom Arbeitgeber berücksichtigt worden sind, nur in Höhe von 1.355,52 und führte ua. aus,

dass die beantragten Kosten für das Frühstück nicht zur Gänze als Werbungskosten anerkannt worden seien, da das pauschale Frühstücksgeld nur für die Anfangsphase (fünf bzw. fünfzehn Tage) zustehe und

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, und der Einkommensteuerbescheid 2014 daher geändert werde.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass das Begehren der sofortigen Einstellung der rechtswidrigen und unrechtmäßigen Besteuerung der EU-Taggelder sämtlicher Beamter, in dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht behandelt werden könne.

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf. die Beschwerde vom 19.07.2017 (Vorlageantrag) ein und begründete diese wie folgt:

"Das Finanzamt hat in der Begründung der Abweisung meiner Forderung, die Rückzahlung der rechtswidrigen Besteuerung der Taggelder, mit den Bestimmungen des § 26 Z 4 EStG 1988 begründet.

Der § 26 Z 4 EStG 1988 bezieht sich jedoch nur auf Taggelder die der Dienstgeber bezahlt. Die Taggelder bei FRONTEX-Einsätzen werden aber von dritter Seite (FRONTEX-Warschau) bezahlt und fallen nicht dem Dienstgeber zu lasten. Somit erfolgt die Besteuerung der Taggelder zu Unrecht.

Dies sieht auch der VwGH so in seiner Entscheidung vom 30.05.2011, AZ: 2010/12/0102. Das Finanzamt hat in der Begründung keinerlei Stellungnahme zur angeführten Entscheidung des VwGH genommen, obwohl diese Entscheidung dem Finanzamt vorgelegt wurde.

Es wird somit die Änderung des Bescheides unter Berücksichtigung der Entscheidung des VwGH 30.05.2011, 2010/12/0102 beantragt."

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

Ergänzend legte der Bf. dem BFG die Lohnzettel März, Juni September und November 2014 vor, aus welchen ersichtlich ist, dass betreffend die Auslandstätigkeit die Reisezulagen insgesamt in Höhe der "daily allowance" erfasst sind, davon in Höhe der inländischen Tagsätze gemäß § 26 Z 4 EStG als steuerfrei und darüber als steuerpflichtig erfasst wurden.

Lohnzettel März 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |01/2014| | 1.658,80 | |  
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |01/2014| | 3.097,20 | |
```

Lohnzettel Juni 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |02/2014| | 1.229,80 | |  
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |02/2014| | 2.296,20 | |
```

Lohnzettel September 2014:

1007|Reisezulage frei (mv) |06/2014| | 1.649,17 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |06/2014| | 2.814,83

Lohnzettel November 2014:

1007|Reisezulage frei (mv) |08/2014| | 1.955,58 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |08/2014| | 1.698,42

Dazu führte der Bf. Folgendes an:

"Dabei wurden die Taggelder folgender Auslandseinsätze für Frontex besteuert:

Ich war vom 05.11.2013 bis zum 13.02.2014 in Griechenland für Frontex im Einsatz. Dabei bekam ich ein Taggeld von Frontex in der Höhe von € 82,-.

Meine erste Abrechnung für den Zeitraum 05.11.2013 - 01.01.2014 erfolgte Anfang Jänner 2014, weshalb dies beim Lohnzettel März 2014 unter 01/2014 aufscheint.

Von den € 82,- scheinen € 28,60 (58 Tage x 28,60 = 1.658,80) steuerfrei und € 53,40 (58 Tage x 53,40 = 3.097,20) steuerpflichtig auf dem Lohnzettel März 2014 auf.

Die zweite Abrechnung für den Zeitraum 02.01.2014 - 13.02.2014 erfolgte Mitte Februar 2014, weshalb dies beim Lohnzettel Juni 2014 unter 02/2014 aufscheint.

Von den € 82,- scheinen € 28,60 (43 Tage x 28,60 = 1.229,80) steuerfrei und € 53,40 (43 Tage x 53,40 = 2.296,20) steuerpflichtig auf dem Lohnzettel Juni 2014 auf.

Vom 28.04.2014 - 28.06.2014 war ich für Frontex in Ungarn im Einsatz. Dabei erhielt ich ein Taggeld von Frontex in der Höhe von € 72,-

Die Abrechnung des Einsatzes erfolgte Ende Juni 2014, weshalb dies beim Lohnzettel September 2014 unter 06/2014 aufscheint.

Von den € 72,- scheinen € 26,60 (62 Tage x 26,60 = 1.649,20, mit 3 Cent Abweichung als 1.649,17) steuerfrei und € 45,40 (62 Tage x 45,40 = 2.814,80, mit 3 Cent Abweichung als 2.814,83) steuerpflichtig auf dem Lohnzettel September 2014 auf.

Vom 29.06.2014 - 30.08.2014 war ich für Frontex in Bulgarien im Einsatz. Dabei erhielt ich ein Taggeld von Frontex in der Höhe von € 58,-.

Die Abrechnung des Einsatzes erfolgte Ende August 2014, weshalb dies beim Lohnzettel November 2014 unter 08/2014 aufscheint.

Von den € 58,- (58 x 63 Tage = 3.654,-) scheinen € 1.955,58 steuerfrei und € 1.698,42 steuerpflichtig auf.

Der steuerfreie Teil des Taggeldes bezieht sich auf die Tagesgebühren nach der RGV. Der den Tagesgebühren der RGV übersteigende Teil der von Frontex bezahlten Taggelder wurde auf Grund des § 26 Abs. 4 EStG steuerpflichtig angeführt.

Die rechtswidrige Besteuerung der Taggelder, die Beamte von dritter Seite bei Abgabe einer Verzichtserklärung auf nationale Reisegebühren erhalten, stellte der VwGH in seiner Entscheidung 2010/12/0102 vom 30.05.2011 fest.

In diesem Verfahren vor dem VwGH wollte ein Beamter zu den Frontex Taggeldern auch die nationalen Reisegebühren erhalten.

Der VwGH stellte in seiner Entscheidung fest, dass Beamte die Wahlmöglichkeit haben: Falls keine Verzichtserklärung auf nationale Reisegebühren abgegeben wird, stehen die nationalen Reisegebühren in voller Höhe zu. Die Leistungen von dritter Seite sind dem Bund abzuführen.

Falls eine Verzichtserklärung auf nationale Reisegebühren abgegeben wird, stehen die Leistungen von dritter Seite zur Gänze zu.

Da damals der klagende Beamte keine Verzichtserklärung abgab, musste er die Taggelder von Frontex dem Bund abführen und seine Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen.

Ich habe bei all meinen Frontex-Einsätzen eine Verzichtserklärung auf nationale Reisegebühren beim Dienstgeber abgegeben.

Deswegen stehen mir die Taggelder von Frontex gem. der Entscheidung des VwGH zur Gänze zu.

Die Besteuerung der Taggelder widerspreche sich auch dahingehend, da der § 26 Abs. 4 EStG verlangt, dass der Dienstgeber diese der nationalen Reisegebührenverordnung übersteigende Taggelder bezahlt."

Da er jedoch die Taggelder von Frontex und somit von dritter Seite erhalten habe, könne der § 26 Abs. 4 EStG nicht angewendet werden, weil die Taggelder nicht zu Lasten des Dienstgebers fielen.

*Das FA *** habe in seiner Beschwerdevorlage dem BFG bereits bestätigt, dass die Taggelder, durch Frontex ausbezahlt worden und daher von dritter Seite gekommen seien.*

Auf Grund dieser eindeutigen Sachlage ersuche er um die Erstattung der zu Unrecht bezahlten Steuern.

Das Finanzamt führte am 6. Oktober 2017 zu der Stellungnahme des Bf. aus,

dass, wenn die pauschalen EU-Tagesgelder über das BM.I an die Exekutivbediensteten ausbezahlt würden, im Regelfall vom Arbeitgeber (BM.I) in Höhe der pauschalen Reisekostenersätze (Tagesgelder) für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten für maximal sechs Monat (183) nicht steuerbar gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt würden.

Da in dem gegenständlichen Fall die Aufwendungen der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Auslandsreise durch die steuerfreien Reisekostenersätze bis zum täglichen Höchstsatz (Tagesgelder) gemäß § 26 Z 4 1988 abgegolten worden seien, stünden den Arbeitgeber keine Differenzwerbungskosten zu. Die übersteigenden Beträge (Differenzbetrag zwischen EU-Tagessätze und RGV) seien steuerpflichtiger Arbeitslohn und können nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Den vorstehenden **Ausführungen des Finanzamtes hielt der Bf. am 26.12.2017 entgegen**, dass sich der § 26 EStG auf Tagesgelder beziehe, die den Arbeitgeber den Beamten zb. bei bilateralen Einsätzen bezahlt würden, wie zuletzt der G20 Gipfel in Hamburg wo ca. 200 österr. Beamte vertreten gewesen seien. Dabei könnte der Arbeitgeber erhöhte Taggelder bezahlen, tue es aber nie.

§ 26 Abs. 4 (letzter) Satz EStG 1988 laute, dass wenn der Arbeitgeber höhere Beträge an den Arbeitgeber auszahlt, die die genannten Grenzen übersteigende Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn sei.

Da bei Frontex-Einsätze die Taggelder zur Gänze von der EU-Agentur Frontex mit Sitz in Warschau bezahlt würden und nicht zu Lasten des BM.I fallen, sei der § 26 EStG nicht anzuwenden, da die Taggelder nicht wie vom § 26 Abs. 4 (letzter Satz) EStG gefordert vom Arbeitgeber bezahlt würden. Die Taggelder würde vom BM.I für Frontex verwaltet und an die Beamten ausbezahlt, aber bezahlt würden die Taggelder von der EU-Agentur Frontex.

Dass die Taggelder von Frontex und somit von dritter Seite bezahlt würden, habe auch bereits der VwGH in seiner Entscheidung 2010/12/0102 vom 30.05.2011 bestätigt. Des weiteren habe der VwGH den Beamten die Leistungen von dritter Seite, bei Abgabe einer Verzichtserklärung auf nat. Reisegebühren, zur Gänze zugesprochen.

Das Finanzamt habe trotz Vorlage der VwGH-Entscheidung nie dazu Stellung genommen und dieses vehement ignoriert.

In einer **Ergänzung vom 11.01.2018** zu der Stellungnahme vom 26.12.2017 führte der Bf. weiters aus, dass der VwGH in dem gegenständlichen Erkenntnis den EU-Taggelder bei Abgabe einer Verzichtserklärung die gleiche steuerliche Behandlung zugesprochen habe wie den Leistungen nach § 21 GG 1956, die im § 39a Abs. 5 BDG 1979 geregelt würden. Leistungen nach § 21 GG 1956, wie etwa Auslandsverwendungszulagen und Kaufpreiszulagen und Wohnkostenzuschüsse seien steuerbefreit.

Die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GG 1956 würden als Aufwandsentschädigungen (§ 21g GG 1956) gelten und nicht wie vom Finanzamt und Dienstgeber fälschlicherweise angenommen als steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Die steuerliche Behandlung der Leistungen nach § 21 Gehaltsgesetz 1956 werde im § 3 Abs. 1 Ziffer 8 EStG 1988 geregelt.

Diesen Ausführungen hielt das Finanzamt am 29.01.2018 entgegen, dass in dem vom Steuerpflichtigen angesprochenen Erkenntnis VwGH 2010/12/0102 vom 30.05.2011 die Taggelder direkt von der Frontex an den Pflichtigen ausbezahlt und er von seinem

Arbeitgeber zur Rückzahlung dieser Beträge verpflichtet worden sei, da er keine Verzichtserklärung abgegeben habe. Im Gegenzug seien ihm die Vergütungen gemäß § 21a und b GehG 1956 zuerkannt und gegengerechnet worden. Der Abgabepflichtige sei dann zur Zahlung des Differenzbetrages an seinen Arbeitgeber verpflichtet worden. Die dagegen eingebrachte Beschwerde an den VwGH habe dieser als unbegründet abgewiesen.

Dieses Erkenntnis spiegle die Rechtsansicht des BMF, welchem das Finanzamt gefolgt sei wider.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt des Verwaltungsaktes und den Ergänzungen wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf. R. Bf. ist Polizist (Bundesdienst) und bezieht seinen laufenden Dienstbezug vom Bundesministerium für Inneres.

Der Bf. war in den Jahren 2013 und Jahr 2014 im Auslandseinsatz (Frontex) in Griechenland, Polen, Ungarn und Bulgarien.

Gemäß § 39a Abs. 5 BDG iV m § 1 Abs. 4 RGV erklärte der Bf. auf die Reisegebühren für die Auslandseinsätze zu verzichten.

Der Bf. hat daher die Zuwendungen von dritter Seite, im gegebenen Fall die "Daily Allowance" von der EU-Agentur Frontex bekommen.

Laut vorgelegten Beilagen beträgt die Höhe der "Daily Allowances" betreffend Griechenland € 82,00, Ungarn € 72,00, Polen € 72,00 und Bulgarien € 58,00; damit abgegolten werden ua. auch die Kosten für das Frühstück.

Für das Jahr 2014 erklärte der Bf. in der online Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) die "unrechtmäßige Besteuerung von EU-Taggeldern" betreffend die Lohnzettel März, Mai, September und November 2014 in Höhe von € 9.906,65 und machte diese als Werbungskosten geltend.

Weiters machte der Bf. auch ua. Werbungskosten für Familienheimreisen in Höhe von € 1.123,90, Reisekosten in Höhe von € 81,07 und Frühstückskosten in Höhe von € 988,65 geltend.

Das Finanzamt anerkennt die von der EU-Agentur Frontex an den Bf. ausbezahlten Reisekosten nur in Höhe der Tagesgelder gemäß § 26 Z 4 EStG als steuerfrei; die darüber erhaltenen EU-Taggelder wurden im Zuge der Veranlagung als steuerpflichtig veranlagt und nicht als (beantragte) Werbungskosten anerkannt.

Die Werbungskosten für Familienheimreisen, Reisekosten und Frühstück (vom Finanzamt im Zuge der Beschwerdeentscheidung abgeändert), Rechtsschutzversicherung, Internal Police Association und Polizeisportverein wurden anerkannt.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 führte der Bf. ergänzend aus, dass die Versteuerung der von der Frontex an ihn direkt ausbezahlten Taggelder

für Auslandseinsätze zu Unrecht besteuert wurde, wie dies auch dem VwGH-Erkenntnis vom 12. März 2014 zu entnehmen ist und legte dem BFG die Lohnzettel März, Juni, September und November 2014 vor.

Lohnzettel März 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |01/2014| | 1.658,80 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |01/2014| | 3.097,20 | |
```

Lohnzettel Juni 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |02/2014| | 1.229,80 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |02/2014| | 2.296,20 | |
```

Lohnzettel September 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |06/2014| | 1.649,17 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |06/2014| | 2.814,83 | |
```

Lohnzettel November 2014:

```
1007|Reisezulage frei (mv) |08/2014| | 1.955,58 | |
|1008|Reisezulage pfl. (mv) |08/2014| | 1.698,42 | |
```

Der steuerfreie Teil der Taggelder bezieht sich auf die Tagesgebühren nach der RGV. Der die Tagesgebühren der RGV übersteigende Teil der von Frontex bezahlten Taggelder wurde besteuert.

Beweiswürdigung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der EU-Agentur Frontex bezahlten Taggelder (Daily Allowance), zur Gänze einkommensteuerfrei sind.

Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu begründen:

§ 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

....

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

.....

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Im gegenständlichen Fall verzichtete der Bf. laut eigenen Angaben auf die Auszahlung der pauschalen Tagesgelder über das BM.I und bekam vielmehr Zuwendungen von dritter Seite, der EU Agentur Frontex. Die Tagesgelder wurden somit nicht vom Arbeitgeber bezahlt.

Nach Ansicht des BFG kommt Folge dessen daher § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Gemäß § 39a Abs. 1 BDG 1979 kann die Zentralstelle den Beamten mit seiner Zustimmung ua für eine Tätigkeit im Rahmen von Partnerschaftsprojekten auf Grund von Aushilfsprogrammen der Europäischen Union entsenden.

39a Abs. 4 und Abs. 5 BDG 1979 führt dazu aus:

(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 Einlangen folgenden Monatsersten wirksam; langen sie an einem Monatsersten ein, dann ab diesem.

Gemäß § 3 Z 8 EStG 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 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.

Jakom/Marschner EStG, 2014 § 3 Rz 26 und 27 führt dazu aus, dass von der Einkommensteuer lt. Z 8 befreit sind Zulagen, Zuschüsse, Kostenersätze und Entschädigungen bei Auslandsbeamten und gleichartige Leistungen aus Besoldungsordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (Z 8). Auslandsbeamte sind österreichische Staatsbürger, die in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft stehen und den Dienstort im Ausland aufweisen. Sie werden durch Fingieren des gewöhnlichen Aufenthalts am Ort der Dienstbezüge unbeschränkter Steuerpflicht gleichgestellt (§ 92 iVm § 26 Abs 3 BAO), auch wenn sie keinen Wohnsitz im Inland haben. Befreit sind Kaufkraftausgleichszulage (als Ersatz für den Kaufkraftschwund inländischer Währung im Ausland), Auslandsverwendungszulage,

Auslandsaufenthaltzuschuss und Folgekostenzuschuss (§ 21 GehG, BGBl 54/1956 idF 314/1992), ebenso Kostenersätze sowie Entschädigungen für den Heimaturlaub. Die Auslandsverwendungszulage berücksichtigt die aus der Tätigkeit im Ausland erwachsenden typischen Aufwendungen (für besondere klimatische oder schwierige Lebensverhältnisse, für Krisenereignisse bzw Repräsentation). Die Bestimmungen über die Zulagen und Zuschüsse wurden mit BGBl I 176/2004 neu in § 21 (a–h) geregelt (a. Auslandsverwendungszulage, b. Kaufkraftausgleichszulage, c. Wohnkostenzuschuss, d. Zuschüsse für Familienangehörige, e. Ausstattungszuschuss, f. Folgekostenzuschuss), die Berechnung ist in der Auslandsverwendungsverordnung (AVV, BGBl II 107/2005) enthalten; die Befreiung besteht trotz Verweis auf BGBl 314/1992, da eine dynamische Verweisung anzunehmen ist (s Fröhlich UFSj 09, 364).

Gemäß § 21 Gehaltsgesetz 1956 hat ein im Ausland verwendeter Beamte solange er einer im Ausland gelegenen Dienststelle zur dauernden Dienstleistung zugewiesen ist und dort wohnen muss, nach Maßgabe der §§ 21a bis 21h Anspruch auf den Ersatz der besonderen Kosten, die ihm durch die Verwendung im Ausland notwendigerweise entstehen oder entstanden sind.

Nach § 3 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit "jene Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 92), die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienstort haben; dies gilt ..."

Zu § 3 Z 9 EStG 1988 führt Jakom/Marschner EStG, 2014 aus, dass im Staat des Dienstortes besteuerte Einkünfte von Auslandsbeamten (Z 9) steuerfrei sind, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Auslandsbeamte sind Personen, die den Dienstort im Ausland in Bezug auf das Dienstverhältnis zur inländischen Körperschaften haben. Wird ein Polizeibeamter vorübergehend ins Ausland entsendet, wobei er dort seinen Dienst bei der ausländischen Polizei verrichtet, so bedeutet dies noch nicht, dass sein Dienstort als Angehöriger der inländischen Polizei ins Ausland verlagert wurde und eine Befreiung vom Progressionsvorbehalt eintritt (VwGH 22.3.06, 2002/13/0004; UFS 28.6.06, RV/3396-W/02).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Erkenntnis VwGH 22.3.2006, 2002/13/0004 Folgendes aus:

"§ 3 Abs. 1 Z 8 1988 normiert, dass "bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 in der Fassung des 53. Gehaltsgesetz-Novelle, BGBl. Nr.314/1992, sowie Kostenersätze 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", von der Einkommensteuer befreit sind. Die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG angesprochenen § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sieht zur Besoldung der im Ausland verwendeten Beamten verschiedenen Zulagen vor, solange der "Beamte" "seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss".

§ 92 BAO EStG trägt die Überschrift "Auslandsbeamte" und bestimmt im Abs. 1, dass für Auslandsbeamte im Sinne des § 26 Abs. 3 BAO die Lohnsteuer nach den §§ 33 und 66 bis 68 zu berechnen sei.

...

Nach § 26 Abs. 3 BAO werden in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der Dienstbezüge anweisenden Stelle 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 Familienangehörige auch ohne Wohnsitz im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (vgl. § 1 Abs. 2 EStG 1988). Aus der Verknüpfung der Worte "Dienstverhältnis", "Dienstort im Ausland" sowie "Ort der Dienstbezüge anweisende 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."

In diesem Erkenntnis des VwGH hat der Mitbeteiligte seine Dienstbezüge von einer inländisch anweisenden Stelle auf Grund eines Dienstverhältnisses als Polizeibeamter aus seiner durchgehenden Beschäftigung bei der Bundespolizeidirektion Wien erhalten. Der Mitbeteiligte führte aus, dass er während seines Einsatzes in Liechtenstein seinen Dienstort in Liechtenstein gehabt habe und er verpflichtet gewesen sei, die Weisungen seines Vorgesetzten in Liechtenstein auszuführen. Er habe daher keinen Dienstort mehr in Wien gehabt.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu aus, dass der Mitbeteiligte mit diesen Ausführungen zum Dienstort verkenne, 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 Rechts bestehen müsse. Das der Mitbeteiligte als "Angehöriger" der LAPO seinen Dienstort in Liechtenstein gehabt habe, bedeute noch nicht, dass auch sein Dienstort als Angehöriger der Bundespolizeidirektion Wien ins Ausland verlagert worden und er damit in Bezug auf sein Dienstverhältnis als Auslandsbeamter mit den Rechtsfolgen des § 3 Abs. 1 Z 8 und 9 anzusehen wäre.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. R. Bf. in den Jahren 2013 und 2014 monatsweise und wochenweise Auslandseinsätze in Bulgarien, Griechenland, Ungarn und Rumänien absolviert.

Der Bf. hat seinen laufenden Bezug durchgehend von seinem Dienstgeber der Bundespolizeidirektion Wien bezogen.

Der Bf. hat zwar ausgeführt, dass er die Taggelder von dritter Seite bezogen habe, da er gemäß § 39a Abs. 5 BDG iVm § 1 Abs. 1 RGV auf die Reisegebühren für seine Einsätze schriftlich verzichtet habe.

Dass sich dadurch der Dienstort in das jeweilige Land verlagert habe, ist für das BFG jedoch nicht erkennbar.

Der Bf. vermag daher, wenn er sich auf § 3 Z 8 EStG 1988 beruft, nichts zu gewinnen.

Dem vorstehenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof folgend, hat sich auch im gegenständlichen Fall der Dienstort des Bf. nicht verlagert.

Der Bf. ist somit im Zuge seiner Entsendungen ins Ausland nicht als Auslandsbeamter zu sehen.

Somit kann jedoch auch sein Dienstverhältnis nicht als Auslandsbeamter mit Rechtsfolgen des § 3 Abs. 1 Z 8 und Z 9 EStG 1988 angesehen werden.

Die Tagesgelder von der EU Agentur Frontex, Taggelder von dritter Seite, können nicht als den Zulagen iS 21 GG gleichgestellt gelten, und sind somit nicht steuerfrei gemäß § 3 Z 8 EStG 1988.

Sie waren daher zu Recht im Wege der Einkommensteuerveranlagung zu besteuern.

Mit dem seinerzeits vom Bf. zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 30.05.2011, 2010/12/0102, vermag der Bf. für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, da dieses Erkenntnis nicht auf die Klärung der Frage abstellt, ob Entgelte von dritter Seite, im gegenständlichen Fall von der EU Agentur Frontex, bei Verzicht der Tagesgebühren gemäß § 39a Abs. 5 BDG, zur Gänze steuerfrei sind.

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.

Da keine Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Rechtsfrage vorliegt, ob die EU-Tagesgelder, die nicht vom BM.I, sondern von der Europäischen Union (Daily Subsistence allowances for countries in the European Union) ausbezahlt werden, zur Gänze steuerfrei sind, wird die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen.

Wien, am 13. April 2018

