jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/12/11 Ro 2018/13/0008

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.12.2019

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
63/01 Beamten-Dienstrechtsgesetz
63/02 Gehaltsgesetz
63/05 Reisegebührenvorschrift

Norm

BAO §26 Abs3
BDG 1979 §39 Abs4
BDG 1979 §39a Abs2
BDG 1979 §39a Abs5
EStG 1988 §1 Abs2
EStG 1988 §3 Abs1 Z8
GehG 1956 §21
RGV 1955 §2

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und die Hofräte MMag. Maislinger sowie Mag. Novak und die Hofrätinnen Dr. Reinbacher sowie Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des T in N, vertreten durch Dr. Alexander Pflaum, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Rechte Bahngasse 10/19D, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. April 2018, Zl. RV/7103703/2017, betreffend Einkommensteuer 2014, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber ist Polizist und war im Jahr 2014 jeweils mehrere Monate in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf "Frontex-Einsätzen".

2 Der Dienstgeber des Revisionswerbers versteuerte im Rahmen der Lohnauszahlung die Reisezulagen (Taggelder), die von der EU-Agentur Frontex für den Revisionswerber geleistet und ihm vom Dienstgeber ausbezahlt wurden, insoweit,

als diese die Höhe der Tagesgelder gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 überstiegen.

3 In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 machte der Revisionswerber unter anderem Werbungskosten unter dem Titel "unrechtmäßige Besteuerung von EU-Taggeldern" geltend. Das Finanzamt berücksichtigte diese "Werbungskosten" nicht. 4 Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt, Beamte, die für einen Auslandseinsatz herangezogen werden, würden für das jeweilige Einsatzgebiet ein Taggeld zur Bestreitung ihrer Lebensunterhaltskosten erhalten. Gemäß § 39a Abs. 5 BDG sei vor Antritt der Dienstreise bzw. vor Antritt des Auslandseinsatzes gemäß § 1 Abs. 4 RGV eine Verzichtserklärung in Bezug auf die (österreichischen) Reisegebühren abgegeben worden.

5 Die Abgabe dieser Verzichtserklärung sei notwendig, um Zuwendungen von dritter Seite, soweit sie nicht Reisekostenersatz sind, gemäß § 21 GehaltsG 1956 zur Gänze zu erhalten. Die EU-Taggelder würden von dritter Seite (EU-Agentur "Frontex") für die Einsatzbeamten an den 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 Tagesgelder übersteigen, steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen würden. Die EU-Taggelder würden allerdings von dritter Seite gezahlt werden und nicht vom Arbeitgeber.

6 Das Finanzamt folgte dieser Argumentation in der Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juni 2017 nicht, woraufhin der Revisionswerber am 19. Juli 2017 einen Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht stellte. Begründend führte er 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. Weiters würden EU-Taggelder bei Abgabe einer Verzichtserklärung gemäß § 39a Abs. 5 BDG den gleichen steuerlichen Bestimmungen unterliegen wie Leistungen nach § 21 GehaltsG 1956. Leistungen nach § 21 GehaltsG 1956, wie etwa Auslandsverwendungszulagen, Kaufpreiszulagen und Wohnkostenzuschüsse, seien steuerbefreit. Die steuerliche Behandlung der Leistungen nach § 21 GehaltsG 1956 werde in § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 geregelt.

7 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde in diesem Punkt nicht statt. Es führte aus, dass die streitgegenständlichen Taggelder nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite bezahlt worden seien. Infolge dessen komme "§ 26 Z 4 EStG 1988 nicht zur Anwendung". Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 seien bei Auslandsbeamten (§ 92) die Zulagen und Zuschüsse gemäß § 21 GehaltsG 1956 und bestimmte weitere Zahlungen von der Einkommensteuer befreit. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 22. März 2006, 2002/13/0004, zur Definition von Auslandsbeamten Stellung genommen. § 26 Abs. 3 BAO enthalte nach diesem Erkenntnis 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 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 ergebe 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. Dass ein Steuerpflichtiger seinen Dienstort als liechtensteinischer Polizist im Ausland gehabt habe, bedeute nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht, dass auch sein Dienstort als Angehöriger seiner österreichischen Dienststelle 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 sei. 8 Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer 2013 und 2014 monatsweise Auslandseinsätze in Bulgarien, Griechenland, Ungarn und Rumänien absolviert. Er habe seinen laufenden Bezug durchgehend von seinem Dienstgeber, der Bundespolizeidirektion Wien, bezogen. Es sei nicht erkennbar, dass sich durch den Verzicht gemäß § 39a BDG auf seine Reisegebühren der Dienstort in das jeweilige Land verlagert habe. Der Beschwerdeführer sei somit im Zuge seiner Entsendungen ins Ausland nicht als Auslandsbeamter anzusehen.

9 Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob die EU-Taggelder, die nicht vom Bundesministerium für Inneres, sondern von der Europäischen Union (Daily Subsistence allowances for countries in the European Union) ausbezahlt werden, zur Gänze steuerfrei seien.

10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die belangte Behörde erwogen hat:

11 Die Revision ist zulässig, sie ist auch begründet. 12 § 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 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."

13 § 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."

14 § 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."

15 § 39 Abs. 4 BDG 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."

16 § 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."

17 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.

18 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.

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

20 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). 21 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.

2 2 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. 23 Dabei stützte sich das Bundesfinanzgericht für die Verneinung der Auslandsbeamteneigenschaft auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs 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.

2 4 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).

25 § 39a Abs. 2 BDG 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.

2 6 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 GehaltsG gelten und damit unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 fallen. 27 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

28 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

2 9 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 20

14.

Wien, am 11. Dezember 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2018130008.J00

Im RIS seit

06.02.2020

Zuletzt aktualisiert am

06.02.2020

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at