



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 1. Dezember 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 17. November 2017 und 20. November 2017, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2013 und 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

1) Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 11. April 2012 zur Einkommensteuer 2011 veranlagt. Der Besteuerung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 28.284,76 € unterzogen. Diese errechneten sich aus den steuerpflichtigen Bezügen aus Bundesdienst lt. Lohnzettel in Höhe von 29.713,20 € abzüglich des Pendlerpauschales (372,00 €), der vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten (960,44 €) und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (96,00 €).

Mit Bescheid vom 14. März 2014 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 2013 veranlagt. Der Besteuerung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 30.090,45 € unterzogen. Diese errechneten sich aus den steuerpflichtigen Bezügen aus Bundesdienst lt. Lohnzettel in Höhe von 31.311,63 € abzüglich des Pendlerpauschales (372,00 €), der vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten (753,18 €) und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (96,00 €).

Am 9. Juni 2015 erließ die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid 2014. Der darin der Besteuerung unterworfenene Gesamtbetrag der Einkünfte bestand aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 33.947,90 €, welche sich

aus den steuerpflichtigen Bezügen aus Bundesdienst (34.867,43 €) abzüglich der vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von 823,53 € und sonstiger Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 96,00 € errechneten.

2) Am 28. Dezember 2016 reichte der Beschwerdeführer berichtigte Einkommensteuererklärungen betreffend die Jahre 2011, 2013 und 2014 ein, welche von der Abgabenbehörde als Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gewertet wurden. In diesen Erklärungen beantragte der Beschwerdeführer, die unter Kennzahl 724 angeführten Beträge von 14.428,35 € (2011), 15.098,34 € (2013) und 16.524,67 € (2014) als sonstige Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Die Abgabenbehörde erließ am 20. Oktober 2017 einen alle drei Beschwerdejahre betreffenden Vorhalt, in dem sie den Beschwerdeführer aufforderte, die berufliche Tätigkeit zu schildern und den Zusammenhang der beantragten Aufwendungen mit der Tätigkeit darzulegen. Des Weiteren wurde der Beschwerdeführer ersucht, eine Excel- Aufstellung (Produkt, Preis, Anschaffungsdatum) über den jeweiligen Aufwand beizulegen.

Der Beschwerdeführer beantwortete den Vorhalt in seiner Eingabe vom 10. November 2017 dahingehend, dass er zur europäischen Spezialeinheit zur Bekämpfung der illegalen Migration gehöre und als österreichischer Polizist dazu bestellt wurde. Er verwies auf die Ausweise zur Auslandsbestellung bei der FRONTEX als Inspektor bzw. Revierinspektor für die Zeiten vom 22.02.2011 bis 30.03.2011 (France), vom 18.12.2012 bis 28.2.2013 (Hungary) und 26.6.2014 bis 31.7.2014 (Hungary), deren Kopien der Eingabe beigelegt waren. Zu den beantragten Aufwendungen führte der Beschwerdeführer aus:

„2011: Bmgl 43.285,06 davon 1/3 d.s. 14.428,35 (Auslandsaufent. Paris (FR) v. 22.2. – 30.3.2011)

2013: Bmgl 45.295,02 davon 1/3 d.s. 15.098,34 (Auslandsaufent. Szeged (HU) v. 18.12.12 – 28.2.2013)

2014: Bmgl 49.574,04 davon 1/3 d.s. 16.524,67 (Auslandsaufent. Szeged (HU) v. 26.6. – 31.7.2014)“

3) Die Abgabenbehörde wies die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2011, 2013 und 2014 mit Bescheiden vom 17. November 2017 (2011, 2013) und 20.11.2017 (2014) mit der Begründung ab, dass der Antragsteller dem Ersuchen um Aufklärung des Sachverhaltes nur unzureichend nachgekommen sei und mit den Ausführungen in der Eingabe vom 10.11.2017 einschließlich der beigelegten Ausweiskopien keinen Nachweis betreffend die geltend gemachten Werbungskosten erbracht habe.

4) In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 1.12.2017 legte der Beschwerdeführer zur Nachholung der Beweisführung die die Auslandsentsendungen betreffenden Erlässe vom 24.2.2011 (über Entsendeorte und –dauer samt Teilnehmerliste) und vom

16.6.2014 sowie Hotelrechnungen aus den Jahren 2013 und 2014 (2013: 1.116,00 € und 1.772,00 €; 2014: 1.968,00 €) vor. Der Beschwerdeführer war den Erlässen entsprechend entsandt, an der Joint Operation Hubble 2011 in Paris vom 8.3. – 29.3.2011 sowie einem Einsatz in Röske an der ungarisch/serbischen Grenze vom 1. bis 31. Juli 2014 teilzunehmen.

5) Mit Beschwerdeentscheidungen vom 30. November 2018 (2011, 2013) und 4. Dezember 2018 (2014) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. In den Begründungen führte sie aus, dass der Beschwerdeführer zwar die Teilnahme an den Auslandseinsätzen nachgewiesen habe, nicht jedoch, dass ihm Aufwendungen in der beantragten Höhe erwachsen seien, und der Beschwerdeführer den beruflichen Zusammenhang der beantragten Aufwendungen nicht erklärt habe. Die vorgebrachte Berechnung der Aufwendungen sei nicht nachvollziehbar, zumal nicht hervorgehe, was die Bemessungsgrundlage darstelle und warum ein Drittel davon als Werbungskosten geltend gemacht werde.

6) Im Vorlageantrag vom 5.12.2018 verwies der Beschwerdeführer auf die berichtigten Erklärungen und beantragte, die unter KZ 724 eingetragenen Beträge steuerfrei zu belassen. Zur Begründung wird ausgeführt:

„Auf den § 3 Abs. 1 EStG wird verwiesen, wonach alle dafür erforderlichen Kriterien für die Geltendmachung der gesetzlichen Steuerfreiheit bei Auslandsentsendung erfüllt sind. Die Steuerfreiheit wurde, weil ich mich zu wenig auskenne unter dem Titel Werbungskosten, obwohl sie tatsächlich keine sind, geltend gemacht. Ich stelle daher den Antrag, mir für die betr. Jahre zustehende gesetzliche Steuerfreiheit in wie ursprünglich beantragter Höhe zuzuerkennen. Diese gesetzliche Steuerfreiheit stellen aber in Wirklichkeit, entgegen der Behauptung des Finanzamtes KEINE Werbungskosten dar. Vorbehaltlich der Vorlage weiterer Beweise vor dem BFG.“
Zudem beantragte der Beschwerdeführer die Abhaltung eines Erörterungsgesprächs sowie eine mündliche Verhandlung vor einem unabhängigen Richter.

7) In der mündlichen Verhandlung am 14.5.2019 gab der Beschwerdeführer an, dass in allen drei Beschwerdejahren eine Verzichtserklärung gem. § 39a BDG abgegeben worden ist. Er habe während der gesamten Dauer der Auslandseinsätze seinen Dienst im Ausland versehen, könne jedoch nicht angeben, ob dies auch eine formelle Verlegung des Dienstortes im Sinn des BDG ins Ausland bedeute. Der Antrag auf Steuerfreiheit im Vorlageantrag beziehe sich auf § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988. Seiner Ansicht nach seien die Voraussetzungen der Distanz von 400 km Luftlinie, der Dauer und des Ablaufes der Auslandsentsendungen gegeben. Diese Befreiung sei auf die Einsätze in Paris und in Ungarn anzuwenden. Die in den Lohnausweisen ausgewiesenen rückverrechneten Lohnsteuern bezögen sich auf die „daily allowances“ genannten Bezüge von FRONTEX und würden im Nachhinein in Abzug gebracht; deren genaue Berechnung könne der Beschwerdeführer nicht erschließen. Der Beschwerdeführer änderte im Weiteren sein Begehren dahingehend, dass nicht die bekannt gegebenen Beträge steuerfrei belassen werden sollten, sondern die

rückverrechneten Lohnsteuern zu erstatten seien. Diese betrugen lt. den bei der Verhandlung vorgelegten monatlichen Lohnausweisen 1.165,73 € (10-12/2011 und 1/2012), 2.270,65 € (2-6/2013) und 4.068,89 € (3-9/2014 und 11/2014).

In Bezug auf die FRONTEX-Gelder erklärt der Beschwerdeführer, dass es „Seconded Officers“ gebe, welche direkt von FRONTEX entlohnt würden, wohingegen in seinem Fall die Gelder über das BMI an den Beschwerdeführer flossen. Für die Einsatzzeiten erhalte der Beschwerdeführer den Grundgehalt weiterhin vom BMI, FRONTEX bezahle keine laufenden Bezüge im Sinne eines Grundgehalts.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer reichte am 28. Dezember 2016 berichtigte Abgabenerklärungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2013 und 2014 ein, welche die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmeanträge wertete. In diesen beantragte er zusätzlich zu den bereits in den Erstbescheiden abgezogenen Werbungskosten weitere sonstige Werbungskosten (Kennzahl 724) in der Höhe eines Drittels der Jahresbruttobezüge des inländischen Arbeitgebers „Bundesdienst“ zu berücksichtigen. Mit Vorhalt der Abgabenbehörde vom 20.10.2017 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die berufliche Tätigkeit zu beschreiben, den beruflichen Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen darzulegen und Detailangaben zu den einzelnen Aufwendungen zu machen. Aus den daraufhin vorgelegten Kopien der FRONTEX-Ausweise und Entsendungserlässe geht hervor, dass der Beschwerdeführer in den Beschwerdejahren an folgenden Frontex-Einsätzen teilnahm: 22.2. – 30.3.2011 in Paris, 18.12.2012 – 28.2.2013 und 26.6. – 31.7.2014 in Ungarn. Als weitere Unterlagen zur Konkretisierung und Belegung der Werbungskosten schloss der Beschwerdeführer der Beschwerde gegen die Bescheide über die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme Kopien der Entsende-Erlässe betreffend die Auslandseinsätze 2011 und 2014 sowie Hotelrechnungen aus 2013 und 2014 bei. Der Beschwerdeführer nahm in der Beschwerde ausdrücklich auf den Vorhalt in den Bescheidbegründungen, wonach das Begehren von der Abgabenbehörde als zu wenig nachgewiesen beurteilt worden sei und er dies nun nachhole, Bezug. Im Vorlageantrag vom 5.12.2018 hielt der Beschwerdeführer den Antrag auf Verminderung der Bemessungsgrundlage um die zu KZ 724 erklärten Beträge zwar aufrecht, führte nunmehr aber begründend aus, dass es sich hierbei um keine Werbungskosten, sondern um nach § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerbefreite Beträge handle. Im Zuge der mündlichen Verhandlung änderte der Beschwerdeführer das Beschwerdebegehren ein weiteres Mal ab und beantragte nunmehr die Rückerstattung der rückverrechneten Lohnsteuern.

II. Rechtslage:

1) Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

a) Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 21 ff. mwN). Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

b) Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 23.9.1997, 93/14/0065, 20.11.1997, 96/15/0221). Der Neuerungstatbestand fordert, dass entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen. Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Partei im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa aufgrund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei. Diese Ansicht, wonach der Kenntnisstand des Antragstellers maßgebend ist, wird vom Verwaltungsgerichtshof mittlerweile in ständiger Rechtsprechung vertreten (VwGH 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 29. 3. 2017, Ro 2016/15/0036; VwGH 26. 4. 2017, Ro 2015/13/0011; VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/17/0295; VwGH 18. 12. 2017, Ra 2016/15/0071; BFG 04.02.2019, RV/7105172/2018). Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern es soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren² (2016), § 303 Anm 6).

c) Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch

den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Es ist Sache der Abgabenbehörde, im Wiederaufnahmebescheid nachvollziehbar darzulegen, welche Tatsachen auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es nur, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung auf die Sache des Verfahrens schließt es sohin aus, dass das Bundesfinanzgericht neue Wiederaufnahmegründe heranzieht und solcherart an Stelle der gemäß § 305 BAO zuständigen Abgabenbehörde aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280, sowie das dort zitierte Erkenntnis VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141 mwN).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei. Aus den vorstehenden Grundsätzen ist abzuleiten, dass bei einer Antragswiederaufnahme die Partei im Wiederaufnahmeantrag angibt, aus welchen Gründen das Verfahren wiederaufzunehmen ist. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid oder einen Bescheid, mit dem die beantragte Wiederaufnahme abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Wiederaufnahme durch die Partei im Wiederaufnahmeantrag festgelegt wird (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119 zu § 299 BAO auf der Grundlage des dort zitierten Erkenntnisses VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es sohin auch im Falle der Antragswiederaufnahme unzulässig, im Rechtsmittelverfahren den von der Partei im Antrag bestimmten Wiederaufnahmsgrund gegen einen anderen Wiederaufnahmsgrund auszutauschen

2) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

Weiters dürfen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

3) Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO steht somit die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gemäß § 119 BAO und § 138 BAO gegenüber, wobei in Bezug auf Auslandssachverhalte und der dabei auftretenden Einschränkung der Möglichkeiten behördlicher Ermittlungen den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 10 mwN). Ebenso liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht auch in allen anderen Fällen vor, in denen die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde insbesondere aufgrund besonderer Verschwiegenheits- und Schutzbestimmungen eingeschränkt sind, ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder die Behauptungen des Abgabepflichtigen nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehen (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 9 und 13). Darüber hinaus verlagert sich die Beweislast sich aus der Natur der Sache ergebend in all jenen Fällen hin zum Abgabepflichtigen, wo nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136) und den Beweisen näher steht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Werbungskosten zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, doch hat sie der Abgabepflichtige über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen hat (VwGH vom 26.7.2007, 2006/15/0111; 28.5.2008, 2006/15/0125). Dies betrifft auch die Frage nach dem für eine Berücksichtigung als Werbungskosten erforderlichen beruflichen Zusammenhang und die für eine Abgrenzung zu den nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen maßgeblichen Sachverhaltselementen.

III) Erwägungen:

1) Im Beschwerdefall kann lediglich eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Betracht kommen, denn weder kam im Abgabenverfahren zu Tage noch wurde in den Wiederaufnahmeanträgen behauptet, dass der das wiederaufzunehmende Verfahren abschließende Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist (§ 303 Abs. 1 lit. a BAO) oder der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO). Voraussetzung für die Anwendung von § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln.

2) a) Wie zu Punkt II) ausgeführt, bestimmt bei einer Wiederaufnahme auf Antrag - wie dies im gegenständlichen Beschwerdefall gegeben ist - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Partei in ihrem Wiederaufnahmeantrag, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden. Dies bedeutet, dass Sache, über die das Bundesfinanzgericht gem. § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den beantragten Gründen, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente sein kann, die durch den Antrag zur Beurteilung durch die Abgabenbehörde anstanden. Unter „Sache“ ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die dem Inhalt des Spruches der Abgabenbehörde durch den Wiederaufnahmeantrag zu Grunde gelegt wurde und in diesen eingegangen ist. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den beantragten Wiederaufnahmegrund heranzuziehen war, sodass das Bundesfinanzgericht nicht eine Wiederaufnahme auf Grund von Tatsachen bestätigen darf, die nicht beantragt und daher nicht vom Finanzamt heranzuziehen waren.

b) Der Beschwerdeführer beantragte in den berichtigten Erklärungen die Verminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage um die in der Kennzahl 724 eingetragenen Beträge und wiederholte diese Anträge auch in seiner Erinnerung zu den berichtigten Erklärungen vom 28.7.2017 sowie in der Vorhaltebeantwortung vom 10.11.2017. Im Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 20.10.2017 wurde ausdrücklich auf den Antrag, die in KZ 724 eingetragenen Werbungskosten zu

berücksichtigen, Bezug genommen, indem der Beschwerdeführer aufgefordert wurde, den beruflichen Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen darzulegen und eine Aufstellung über Produkt, Preis und Anschaffungsdatum der jeweiligen Aufwendungen beizubringen. In der Beantwortung des Vorhaltes vom 10.11.2017 wurde offengelegt, mit welchen Auslandseinsätzen die Aufwendungen zusammenhingen und dargetan, dass sich die geltend gemachten Beträge mit einem Drittel einer ziffernmäßig benannten Bemessungsgrundlage errechneten. Auch nach der erfolgten ausdrücklichen Aufforderung zur Konkretisierung der geltend gemachten Aufwendungen im Detail und Begründung eines Kausalzusammenhanges mit der beruflichen Tätigkeit, blieb der Beschwerdeführer bei seinen Wiederaufnahmegründen: aus der Vorhaltebeantwortung ergibt sich kein Hinweis darauf, dass die Eintragung der geltend gemachten Beträge in die Kennzahl, welche im Erklärungsformular unmissverständlich durch die Beifügung der Wortgruppe „Sonstige Werbungskosten“ und der Anführung des Beispiels der Betriebsratsumlagen als Position zur Eintragung von Werbungskosten ausgewiesen ist, irrtümlich erfolgt sei. Dies erschließt sich zudem aus dem Beschwerdevorbringen, wonach der in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung herangezogene fehlende Nachweis für eine Anerkennung der geltend gemachten Beträge als Werbungskosten im Sinn von § 16 EStG 1988 durch Vorlage von Kopien von insbesondere Hotelrechnungen nunmehr nachgeholt werde. Erst im Vorlageantrag wandte der Beschwerdeführer ein, dass es sich bei den geltend gemachten Beträgen nicht um Werbungskosten sondern um steuerfreie Beträge handeln solle.

c) Gegen das im Vorlageantrag behauptete Vorliegen einer Verwechslung des Titels der Geltendmachung der Abzugsbeträge sprechen somit neben dem eindeutigen Antrag in den berichtigten Erklärungen auch die inhaltlich damit übereinstimmenden Eingaben des Beschwerdeführers sowohl im Ermittlungsverfahren des Finanzamtes als auch zur Beschwerdeerhebung. Wenn weiters noch bedacht wird, dass der Beschwerdeführer bereits in den ursprünglichen Erklärungen Werbungskosten (Pendlerpauschale, Pendlereuro, nicht auf den Pauschbetrag anrechenbare Werbungskosten und Arbeitsmittel) geltend gemacht hat und im Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer 2011 (ebenfalls) ein Ermittlungsverfahren in Bezug auf (diese) geltend gemachte Werbungskosten stattgefunden hat, kann davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer der Bedeutungsinhalt des Begriffes „Werbungskosten“ bekannt war und eine bloße Fehleintragung im Erklärungsformular in eine dort dezidiert als Position zum Eintrag von Werbungskosten gekennzeichnete Kennzahl folglich auszuschließen ist.

d) Wurde in den Wiederaufnahmeanträgen daher der Abzug von bisher nicht berücksichtigten Werbungskosten beantragt, ist der damit verbundene Tatsachenkomplex jener Wiederaufnahmegrund, über den die Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden zu entscheiden hatte. Damit ist aber auch die Sache begrenzt, die das Bundesfinanzgericht zu beurteilen hat. Eine Entscheidung

über die erstmals im Vorlageantrag begehrte Wiederaufnahme der Verfahren aus dem Grund einer zu gewährenden Steuerbefreiung von Bezugsteilen nach § 3 EStG 1988 würde ein unzulässiges Auswechseln des Wiederaufnahmegrundes im Sinn der vorangeführten Rechtsprechung bedeuten und ist damit ausgeschlossen. Dies trifft auch auf den in der mündlichen Verhandlung dahingehend abgeänderten Antrag zu, dass zwar die Steuerfreiheit nach § 3 EStG 1988 anzuwenden sei, aber nicht 1/3 der gesamten Bruttobezüge steuerfrei zu belassen, sondern die auf den monatlichen Lohnausweisen jeweils ausgewiesene „rückgerechnete Lohnsteuer“ rückzuerstatten sei. Deshalb konnte auch die Überprüfung der Behauptung, sämtliche als „rückgerechnete Lohnsteuer“ ausgewiesenen Beträge beträfen die von FRONTEX erhaltenen „daily allowances“, auf sich beruhen. Bedenken gegen diese Behauptung ergäben sich aus der zeitlichen Lagerung der Vornahme der Besteuerung (2013: beginnend mit dem letzten Einsatzmonat über fünf aufeinanderfolgende Monate; 2014: beginnend vier Monate vor Einsatzbeginn in sieben aufeinanderfolgenden Monaten) und der inhaltlichen Diskrepanz (2013 und 2014 Einsatz im gleichen Land, aber rückverrechnete Lohnsteuer je Tag in 2013 31,10 € und in 2014 fast das Vierfache, nämlich 116,25 €).

3) Sache der Entscheidung kann nur sein, ob die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Beschwerdejahre wegen der Berücksichtigung der bisher nicht geltend gemachten und in den berichtigten Erklärungen ausgewiesenen Werbungskosten gerechtfertigt ist. Diese Werbungskosten standen nach Angaben des Beschwerdeführers mit der Teilnahme an den FRONTEX-Einsätzen im Zusammenhang. Auf Vorhalt der Abgabenbehörde wurde hierzu (durch Kopien der Frontex-Ausweise) die Tatsache der Auslandseinsätze nachgewiesen. Auch mit der Beschwerde wurde durch Beilage der Kopien der Entsendungserlässe betreffend die Einsätze in 2011 und 2014 und der Hotelrechnungen betreffend die Jahre 2013 und 2014 nur die Teilnahme an diesen Auslandsentsendungen belegt. Weder wurde angegeben, worin die Werbungskosten bestanden hätten, noch wurden Belege zur geltend gemachten Aufwandshöhe vorgelegt. Im Vorlageantrag schließlich gab der Beschwerdeführer an, dass es sich bei den geltend gemachten Beträgen um keine Werbungskosten handelte.

Der in den Wiederaufnahmeanträgen geltend gemachte Grund, dass neu hervorgekommene Werbungskosten zu berücksichtigen seien, bestand demnach schon dem Grunde nach nicht, weshalb die Abgabenbehörde die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht abgewiesen hat. Einer Stattgabe der Wiederaufnahmeanträge aus einem anderen Grund stände die Begrenzung der Sache, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, entgegen, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war, sodass dabei auf weitere mögliche Wiederaufnahmegründe wie sie im Vorlageantrag und der mündlichen Verhandlung geltend gemacht wurden nicht mehr einzugehen war.

4) Nur der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass auch der im Vorlageantrag und - abgeändert hinsichtlich der Auswirkungen – in der mündlichen Verhandlung geltend gemachte Wiederaufnahmegrund der Berücksichtigung einer Steuerbefreiung gem. § 3 EStG 1988 der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen könnte. In Frage käme nur der Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit b BAO. Dieser hat aber zur Voraussetzung, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sein müssen, was gegenständlich nicht der Fall ist. Der Beschwerdeführer wusste um die steuerliche Behandlung seiner Bezüge für jene Zeiträume, in denen er an einem Auslandseinsatz teilnahm, bereits im Zeitpunkt der monatlichen Lohnabrechnungen und daher jedenfalls zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen für die Beschwerdejahre. Der Beschwerdeführer hat die Steuererklärungen elektronisch erstellt und eingebracht. Abgesehen von den Ausweisen in den monatlichen Lohnzetteln war ihm daher die steuerliche Behandlung der Entgelte im Zusammenhang mit den Auslandseinsätzen auch durch die Daten der Jahreslohnzettel bereits im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen bei Abgabe der Steuererklärungen bereits bekannt. Damit aber fehlte die in § 303 Abs. 1 lit. b BAO geforderte Voraussetzung des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln. Die Wiederaufnahmeanträge mit dem Ziel, nachträglich Steuerfreiheit für bestimmte Bezugsbestandteile gem. § 3 EStG 1988 zu erlangen, wären somit schon aus diesem Grund keiner Stattgabe zugänglich. Wie zu Punkt II) ausgeführt, ist es nämlich nicht Zweck einer Wiederaufnahme des Verfahrens, die Nichteinbringung eines Rechtsmittels zu sanieren.

5) Im Vorlageantrag wurde die Abhaltung eines Erörterungstermins beantragt. Gem. § 269 Abs. 3 BAO kann der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites laden. Aus dieser Bestimmung ist kein Rechtsanspruch auf die Abhaltung eines Erörterungstermins ableitbar. Ein Rechtsanspruch auf die Erörterung der Sach- und Rechtslage außerhalb einer mündlichen Verhandlung nach § 269 Abs. 3 BAO besteht nicht (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 269 BAO Anm 6; *Ritz*, BAO⁶, § 269 Tz 12). In Hinblick darauf, dass im Beschwerdefall ohnehin antragsgemäß eine mündliche Verhandlung abzuhalten war, bestand auch aus Zweckmäßigkeitsgründen kein Anlass zur Abhaltung eines Erörterungstermins.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein 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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil sie nicht von der Lösung einer

Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Insbesondere weicht das Erkenntnis nicht von der oben zitierten und als einheitlich zu wertenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Innsbruck, am 29. Juli 2019