

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerden vom 30.06.2020 gegen die Bescheide des ***Finanzamtes A*** vom 27.05.2020 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden 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

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte über FinanzOnline am 27.03.2020 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017 und begründete diese damit, dass er bei seinen FRONTEX-Einsätzen in ***B*** in den Jahren 2015 bis 2017 Taggeld in Höhe von 82 € erhalten habe, das vom BM.I steuerpflichtig behandelt worden sei, obwohl es ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, gebe, demzufolge die Taggelder gemäß [§ 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) steuerfrei seien. Mit Bezugnahme auf das erwähnte Erkenntnis machte der Bf zu Unrecht versteuerte Taggelder in Höhe von 2.788 € (2015), 11.480 € (2016) und 7.544 € (2017) als Werbungskosten geltend.

Mit Nachtrag vom 31.03.2020 zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens korrigierte der Bf die als Werbungskosten geltend gemachten, zu Unrecht versteuerten Taggelder auf 1.815,60 € (2015), 7.476 € (2016) und 4.912,80 € (2017).

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 27.05.2020 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017 mit der Begründung abgewiesen, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

In seinen Beschwerden wandte der Bf ein, dass die Tatsache, dass er gemäß § 39a Abs 5 BDG einen schriftlichen Verzicht auf die ihm nach RGV gebührenden Leistungen abgegeben habe, im bereits abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sei und auch nicht geltend gemacht habe werden können. Die schriftlichen Verzichtserklärungen würden von den entsandten Beamten zu FRONTEX-Einsätzen nicht zentral verwaltet, sondern bei den jeweiligen Landespolizeidirektionen aufbewahrt. Nunmehr seien dem Bf die von ihm in den Streitjahren abgegebenen Verzichtserklärungen gemäß § 39a Abs 5 BDG übermittelt worden und es handle sich dabei um Beweismittel, die zwar neu entstanden seien bzw erst jetzt vorlägen, sich allerdings auf alte, das heißt nicht erst nach dem Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens entstandene Tatsachen bezögen (vgl VwGH vom 08.09.2015, Ra 2014/18/0089). Der Bf folgert daraus, dass die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dies aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, wonach bei einem schriftlichen Verzicht des entsandten Beamten auf die ihm nach der RGV gebührenden Leistungen, die von dritter Seite (Frontex) empfangenen Zahlungen als Zulagen gemäß § 21 GehaltsG gälten, und damit unter die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) fielen. Für den Fall, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) verneint würde – was ausdrücklich bestritten werde – regte der Bf an, das Verfahren von Amts wegen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen wieder aufzunehmen. Im vorliegenden Fall würde das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen. Die steuerlichen Auswirkungen seien auch nicht bloß geringfügig. Zusammen mit der Beschwerde übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf folgende Schriftstücke:

- Eine E-Mail der Landespolizeidirektion Burgenland, Personalabteilung Besoldung, vom 25.06.2020: aus dieser geht hervor, dass der Bf zu fünf Auslandseinsätzen einberufen worden sei, die Tages- und Nächtigungsgebühren von der Grenzschutzagentur „FRONTEX“ dem Bf im Wege der Refundierung bezahlt worden seien und dass von der Landespolizeidirektion Burgenland für die zitierten Auslandseinsätze keine Tages- und Nächtigungsgebühren iSd Reisegebührenvorschrift 1955 ausbezahlt worden seien (Beilage A).
- Ein Schreiben der Nationalen FRONTEX Kontaktstelle Österreich vom 25.06.2020: hiermit wird bestätigt, dass der Bf in den Jahren 2015 bis 2019 auf zahlreichen FRONTEX Einsätzen in ***B*** Dienst versehen habe, diesbezüglich seien die Tagesgebühren zur Versteuerung herangezogen worden, die Anreise und Rückreise sowie die Aufenthaltskosten seien vom FRONTEX-Budget gedeckt und der Bf habe für sämtliche Einsätze eine Verzichtserklärung gemäß [§ 39a Abs 5 BDG 1979](#) bzw [§ 1 Abs 4 RGV](#) auf

ationale Reisegebühren vorgelegt. Diesem Schreiben wurden Auflistungen beigelegt, mit welchen die Versteuerung der Tagesgebühren nach FRONTEX Einsätzen für die Jahre 2015 bis 2019 bestätigt wurden (Beilage B).

- 4 Verzichtserklärungen vom 10.04.2017, 25.09.2016, 24.01.2016 und 29.04.2015: mit diesen an die Landespolizeidirektion Burgenland, Personalabteilung, gerichteten Verzichtserklärungen bestätigt der Bf, auf die Reise- und Aufenthaltskosten für die jeweilige Entsendung zu verzichten.
- 4 E-Mails vom 10.04.2017, 25.09.2016, 25.01.2016 und 29.04.2015, mit welchen die erwähnten Verzichtserklärungen an die „LPD B PA“ übermittelt wurden (Beilage C).

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 09.09.2020 als unbegründet ab und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, dass höchstgerichtliche Erkenntnisse keine Wiederaufnahmegründe seien und im gegenständlichen Verfahren keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Der Bf beantragte die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und monierte, dass sich die Abgabenbehörde mit dem von ihm erstatteten Vorbringen und den vorgelegten Urkunden nicht auseinandergesetzt habe, und ergänzte, dass das Finanzamt mangels Kenntnis der Verzichtserklärungen gemäß § 39a BDG davon ausgegangen sei, dass der Bf auch während seiner Entsendung zu den Frontex-Einsätzen seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt habe. Die schriftlichen Verzichtserklärungen des Bf während der Frontex-Einsätze seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, sohin Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Aufgrund der nunmehr vorliegenden Urkunden liege der Dienstort des Bf für die Dauer der Entsendung im Ausland. Der schriftliche Verzicht des Bf auf die ihm nach RGV gebührenden Leistungen führe dazu, dass die von dritter Seite empfangenen Zahlungen als Zulagen gemäß § 21 GehaltsG gälten und damit unter die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) fielen.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerden vor und verwies im Vorlagebericht nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens auf ihre Begründung in den Beschwerdevorentscheidungen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf versah in den Streitjahren 2015 bis 2017 bei mehreren FRONTEX-Einsätzen in ***B*** Dienst und erhielt dabei von FRONTEX ein Taggeld in Höhe von 82 €.

Bezüglich seiner FORNTEX-Einsätze gab der Bf Verzichtserklärungen gemäß [§ 39a Abs 5 BDG 1979](#) bzw. [§ 1 Abs 4 RGV](#) ab, mit welchen er auf die nationalen Reisegebühren und

Aufenthaltskosten für die Entsendungen verzichtete. Die jeweilige An- und Rückreise sowie die Aufenthaltskosten waren vom FRONTEX-Budget abgedeckt.

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2015, 2016 und 2017 wurden die geltend gemachten Werbungskosten in erklärter Höhe berücksichtigt. Die Steuerfreiheit gegenständlicher Zahlungen wurde vom Bf nicht geltend gemacht.

Den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2015, 2016 und 2017 begründete der Bf damit, dass laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, diese Taggelder gemäß [§ 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) steuerfrei seien, weshalb er die – zu Unrecht versteuerten – Taggelder als Werbungskosten geltend mache.

Den Beschwerden legte der Bf die Verzichtserklärungen bei und begründete diese im Wesentlichen damit, dass es sich bei den Verzichtserklärungen um Beweismittel handle, die zwar neu entstanden seien bzw erst jetzt vorlägen, sich allerdings auf alte, das heißt nicht erst nach dem Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens entstandene Tatsachen bezögen. Der Bf verwies auch darauf, dass die Tatsache, dass er gemäß § 39a Abs 5 BDG einen schriftliche Verzicht auf die ihm nach RGV gebührenden Leistungen abgegeben habe, im bereits abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sei und nicht habe geltend gemacht werden können. Nunmehr seien dem Bf auch die von ihm damals abgegebenen und nunmehr vorliegenden Verzichtserklärungen übermittelt worden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl VwGH vom 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl auch diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag ua die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat ([§ 303a lit b BAO](#) idF vor FVwGG 2012; [§ 303 Abs 2 lit b BAO](#) idF FVwGG 2012).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht anzusehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0262).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin – bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen – insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; sowie VwGH 29.03.2017, Ro 2016/15/0036, und die dort wiedergegebene Literatur).

Als Wiederaufnahmsgründe kommen nur jene Tatsachen in Betracht, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst später hervorkommen (nova reperta).

Der Bf begründet seinen Wiederaufnahmsantrag damit, dass die Tatsache, dass er gemäß § 39a Abs 5 BDG einen schriftliche Verzicht auf die ihm nach RGV gebührenden Leistungen abgegeben habe, im bereits abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sei und nicht habe geltend gemacht werden können. Daraus ist aber nicht ersichtlich, welche die Veranlagung zur Einkommensteuer 2015, 2016 und 2017 betreffenden Tatsachen und Umstände dem Bf erst nach Bescheiderlassung bekannt geworden sein sollen.

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 Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (vgl *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I* BAO³ (2021) § 303 Rz 12).

Der Bf verfasste die Verzichtserklärungen gemäß § 39a BDG am 10.04.2017, 25.09.2016, 24.01.2016 und 29.04.2015 und übermittelte diese am selben bzw nächsten Tag an die Landespolizeidirektion Burgenland, Personalabteilung. Das Vorbringen, dass die Verzichtserklärungen Beweismittel seien, die zwar neu entstanden seien bzw erst jetzt vorlägen, ist nicht nachvollziehbar, hat doch der Bf selbst die erwähnten Verzichtserklärungen an die Landespolizeidirektion Burgenland, Personalabteilung, übermittelt und hat er somit

über diese verfügt. Der Umstand, Verzichtserklärungen gemäß § 39a BDG abgegeben zu haben war dem Bf anlässlich der Erstellung und Abgabe seiner Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen bekannt gewesen. Nichts hat den Bf daran gehindert, die nunmehr als Werbungskosten geltend gemachten Taggelder schon bei Abgabe der Erklärungen in diesen geltend zu machen, zumal für die Berücksichtigung von Werbungskosten die Übermittlung der entsprechenden Belege (zB Verzichtserklärung) erst bei etwaiger Überprüfung durch die Abgabenbehörde erforderlich ist.

Insoweit handelt es sich also um keine neu hervorgekommene Tatsache. Der bloße Umstand aber, dass der Bf der Abgabenbehörde nunmehr die in Rede stehenden Verzichtserklärungen vorlegt, stellt keine neu hervorgekommene Tatsache, sondern einen später entstandenen Umstand dar, der eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag des Bf nicht zu rechtfertigen vermag.

Soweit der Bf auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008 verweist, wird darauf hingewiesen, dass höchstgerichtliche Erkenntnisse keine Wiederaufnahmsgründe sind (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 23).

Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass das Finanzamt mangels Kenntnis der Verzichtserklärung gemäß § 39a BDG davon ausgegangen sei, dass der Bf auch während seiner Entsendung zu den FRONTEX-Einsätzen seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt habe, so ist dem entgegengehalten, dass der Bf seinen Antrag auf Wiedernahme des Verfahrens mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008 begründet hat und die Abgabenbehörde in den Beschwerdevor-entscheidungen ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass höchstgerichtliche Erkenntnisse keine Wiederaufnahmsgründe sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die zu beurteilende Rechtsfrage, ob die vom Bf bekanntgegebenen Umstände eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag des Bf rechtfertigen, im Sinne der oben wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 2. Juni 2021