

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Beck & Dörnhöfer & Partner Rechtsanwälte OG, Colmarplatz 1, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 2. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30. September 2020 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2014-2018, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 07.04.2020, beim Finanzamt eingelangt am 08.04.2020, beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015-2018 sowie – falls eine Wiederaufnahme der Jahre 2013 und 2014 noch möglich sein sollte – auch für diese. Als Begründung für die beantragte Wiederaufnahme wurde unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008 und des BFG vom 03.03.2020, RV/7100133/2020, vorgebracht, dass die im Zusammenhang mit seinen Auslandseinsätzen ausbezahlten Frontex-Taggelder versteuert worden wären, obwohl es sich bei diesen laut EStG um steuerfreie Gehaltsbestandteile handle.

In einem die Wiederaufnahmsanträge ergänzenden Schreiben vom 27.08.2020 wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. vorgebracht, dass der Bf. für sämtliche Einsätze in den Jahren 2015 bis 2018 gemäß § 39a Abs. 5 BDG schriftlich auf die ihm nach RGV gebührenden nationalen Leistungen verzichtet habe. Dies hätte in den bereits abgeschlossenen Verfahren

nicht geltend gemacht werden können. Diese schriftlichen Verzichtserklärungen würden nicht zentral verwaltet, sondern bei den jeweiligen Landespolizeidirektionen aufbewahrt. Dies ergebe sich aus dem dem Schriftsatz beigelegten Schreiben der Nationale Frontex Kontaktstelle der Republik Österreich vom 01.07.2020.

Die Wiederaufnahme werde daher auf die beiliegende Bestätigung der Nationalen Frontex Kontaktstelle sowie die vorliegenden Verzichtserklärungen gestützt. Zwar seien diese Beweismittel teilweise neu entstanden, würden sich allerdings auf alte, das heißt nicht erst nach dem Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens entstandene Tatsachen beziehen (vgl. VwGH in Ra 2014/18/0089).

Aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, hätte die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Für den Fall, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 1 BAO verneint werde, werde angeregt, das Verfahren von Amts wegen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen wiederaufzunehmen. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen seien auch nicht bloß geringfügig.

Mit Bescheiden vom 30. September 2020 wurden die Anträge gemäß § 303 (1) BAO auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2014-2018 abgewiesen. Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 303 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 BAO sowie der herrschenden Rechtsprechung betreffend das Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen (keine Tatsachen) wurde ausgeführt, dass in gegenständlichem Verfahren keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Der Antrag auf Wiederaufnahme stütze sich auf eine Entscheidung des VwGH.

In den rechtzeitig eingebrachten Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren der Jahre 2014-2018 wurde nach Darlegung des maßgeblichen Sachverhaltes im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bf. gem. § 39a Abs. 5 BDG auf die ihm nach der RGV gebührenden Leistungen verzichtet habe und dies in den bereits abgeschlossenen Verfahren nicht geltend machen habe können. Das Finanzamt sei in den Einkommensteuerbescheiden 2014-2018 mangels Kenntnis der Verzichtserklärungen gemäß § 39a BDG davon ausgegangen, 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 der RGV gebührenden Leistungen führe 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.

Der Bf. beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide, in eventualiter die Bewilligung der Wiederaufnahme von Amts wegen.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11. November 2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen,
- Entscheidungen von Gerichten und Verwaltungsbehörden,
- das Hervorkommen von Rechtsirrtümern,
- die unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits,
- höchstgerichtliche Erkenntnisse oder
- die Änderung von Erlässen

keine Wiederaufnahmegründe darstellten. Der Bf. habe sich in seinem Antrag auf Wiederaufnahme auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt. Die Ausführungen, dass auf die nach RGV gebührenden Leistungen verzichtet wurde und diese Tatsache zum Teil neu hervorgekommen seien, gingen ins Leere.

Nach einhelliger Auffassung in Literatur und Rechtsprechung stellten neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig woraus sie gewonnen wurden, somit insbesondere auch nachträglich ergehende höchstgerichtliche Entscheidungen, keine Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und berechtigten daher mangels Tatbestandserfüllung nicht zur Wiederaufnahme von rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren gemäß § 303 BAO. Die Verzichtserklärung für sich habe aus Sicht der Finanzverwaltung keinen Einfluss auf die bis zur genannten Entscheidung des Höchstgerichts vertretenen Rechtsansicht, da es sich bei Bediensteten der Exekutive bzw. Polizeibeamten im Auslandseinsatz um keine Auslandsbeamten gehandelt habe.

Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2020 brachte der Bf. ergänzend vor, dass die Versteuerung der Taggelder durch den Dienstgeber und nicht etwa aufgrund entsprechender Vorgaben oder Vorschriften der Finanzverwaltung erfolgt sei. Eine gegenteilige Rechtsansicht durch die Finanzverwaltung, die erst durch eine höchstgerichtliche Entscheidung geändert worden sei, habe daher keineswegs vorgelegen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Polizeibeamter (Bundesdienst) und hat im Rahmen seines Dienstverhältnisses in den beschwerdegegenständlichen Jahren an diversen Frontex-Einsätzen in Griechenland, Polen und Ungarn teilgenommen. Er hat für sämtliche Einsätze jeweils eine Verzichtserklärung gemäß § 39a Abs. 5 BDG hinsichtlich der nationalen Gebühren abgegeben.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2014-2018 wurden die dem Bf. anlässlich seiner Auslandseinsätze von Frontex gewährten Taggelder von der Abgabenbehörde der Verwaltungspraxis entsprechend als steuerpflichtiger Arbeitslohn der Besteuerung unterworfen. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014-2018 erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Erkenntnis vom 11.12.2019, GZ Ro 2018/13/0008, entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass als Voraussetzung für die Befreiung der Zulagen nach § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988 allein darauf abzustellen ist, ob der zulagenempfangende Beamte seinen Dienstort im Ausland hat und dass für die Dauer der Entsendung nach § 39 BDG jene Einrichtung, an die der Beamte entsendet wurde, als Dienststelle gilt. Der Dienstort eines an eine ausländische Einrichtung entsendeten Beamten liege für die Dauer seiner Entsendung im Ausland. Die von dritter Seite empfangenen Zulagen fielen daher unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988.

Der Bf. beantragt die Wiederaufnahme der mit Bescheiden vom 05.05.2015 (2014), vom 19.05.2016 (2015), vom 13.03.2017 (2016), vom 14.03.2018 (2017) und vom 15.03.2019 (2018) abgeschlossenen Einkommensterverfahren der Jahre 2014-2018, da die erhaltenen Taggelder als steuerfreie Bezugsteile zu behandeln seien und verwies auf die abgegebenen Verzichtserklärungen und das oben angeführte Erkenntnis des VwGH.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes und ist unstrittig.

### **Rechtliche Beurteilung**

#### **Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Rechtskräftig abgeschlossene Verfahren können nach Maßgabe der Bundesabgabenordnung nur unter ganz bestimmten, im Gesetz angeführten Voraussetzungen, wiederaufgenommen werden.

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein Verfahren von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn unter anderem 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen (vgl VwGH vom 27. Jänner 2011, 2007/15/0262, mwN). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 31.03.2011, 2008/15/0215).

Es entspricht somit der ständigen Rechtsprechung zu § 303 Abs 1 lit b BAO, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen durch Änderungen der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden und im Besonderen auch höchstgerichtliche Erkenntnisse keine "Tatsachen" im Sinne dieser Bestimmung sind (vgl VwGH 25.09.2012, 2008/13/0175).

Diese Voraussetzungen sind auch im Rahmen einer Wiederaufnahme von Amts wegen zu beachten.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für die vorliegende Beschwerdesache:

Der Bf. hat in seiner Beschwerde unter Pkt. 2.1 angegeben, dass die von ihm abgegebenen Verzichtserklärungen in den abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten. Dieses Vorbringen ist insofern nicht nachvollziehbar, als der Bf. selbst die erwähnten Verzichtserklärungen an die Landespolizeidirektion Burgenland, Personalabteilung, übermittelt und somit über diese verfügt hat. Der Umstand, Verzichtserklärungen gemäß § 39a BDG abgegeben zu haben war dem Bf. anlässlich der Erstellung und Abgabe seiner Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen bekannt gewesen. 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 nicht zu rechtfertigen vermag.

Der Bf. gab in den weiteren Beschwerdeausführungen an, dass - unter ausdrücklichem Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes - die von der Frontex erhaltenen Zahlungen unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988 fallen würden.

Mit diesem Vorbringen gibt der Bf. wie bereits in seinen Anträgen auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren zu erkennen, dass nicht die Verzichtserklärungen, sondern die Rechtsauslegung im angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Steuerfreiheit der Zahlungen von dritter Seite begründet hat. Die Verzichtserklärungen stellen wohl eine der tatsächlichen Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der erhaltenen Zahlungen von dritter Seite dar. Dass diese Zahlungen aber steuerfrei zu behandeln sind, wurde jedoch erst durch die Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes in dem angeführten Erkenntnis klargestellt.

Bis zu diesem Erkenntnis ist die Behörde in ihrer Verwaltungspraxis zu Unrecht davonausgegangen, dass die zu einem Frontex-Einsatz entsendeten Bediensteten ihren Dienstort und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und daher nicht als Auslandsbeamte im Sinne der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 8 EStG 1988 zu betrachten sind. Im Hinblick auf diese Rechtsauslegung kam den Verzichtserklärungen des Bf. bei der Erlassung der Bescheide keine Bedeutung zu.

Wären die Verzichtserklärungen bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vorgelegen, wären die Bescheide gleichlautend erlassen worden, da die Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch einer anderen Rechtsauslegung folgte, die zur Besteuerung der übersteigenden Taggelder führte. Insoweit ist auch das Vorbringen im Vorlageantrag, dass bis zur Entscheidung des VwGH zu Ro 2018/13/0008 von der Finanzverwaltung keine gegenteilige Rechtsansicht vertreten worden sei, unzutreffend.

Dass die solcherart entsendeten Bediensteten sehr wohl als Auslandsbeamte anzusehen sind, obwohl sie noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, hat der Verwaltungsgerichtshof erst in dem angeführten Erkenntnis klargestellt.

Damit fußt aber die steuerfreie Behandlung der Zahlungen von dritter Seite an den Bf. nicht auf neuen Tatsachen, sondern auf der jüngsten Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB BFG vom 27.01.2021, RV/7104905/2020; vom 02.02.2021, RV/7104909/2020 und vom 02.06.2021, RV/7104901/2020). Damit fehlt es an einem tauglichen Wiederaufnahmegrund, auf den die Wiederaufnahme auf Antrag oder von Amts wegen gestützt werden könnte. Der Tatbestand einer Wiederaufnahme durch das Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ist somit nicht gegeben.

### **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.

Das Erkenntnis folgt der dargestellten ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. insbesondere VwGH 25.09.2012, 2008/13/0175), weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 9. Februar 2022