

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Helga Woschank in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Alexander Maximilian Pflaum, Rechte Bahngasse 10 Tür 19D, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 16.11.2020, mittels welchen der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2017 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Steuernummer ***BF1StNr1*** abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die mit Antrag vom 27.08.2020 gemäß § 303 Abs. 1 BAO beehrte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2017 vorzunehmen ist.

A) Verfahrensgang

- 1.) Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf.) bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

2.) Auf Basis der am 26.07.2017 eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2015 und 2016 ergingen am 01.08.2017 erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide.

Auch der Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 15.03.2018 wurde unter Hinweis auf die gesetzesgemäß zu kürzenden Sonderausgaben im Sinn der abgegebenen Erklärung erlassen.

3.) Im **Schreiben vom 27.08.2020** beantragte der Bf. gemäß § 303 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 - 2018 und begründete wie folgt:

Ich ersuche um Wiederaufnahme des oben angeführten Verfahrens und begründe dies wie folgt:

In dem angeführten Zeitraum 2015 - 2018 wurden Auslands Einkünfte ungerechtfertigt besteuert. Es handelt sich um Tagesgelder im Rahmen von FRONTEx-Einsätzen.

Folgende Umstände sind für mich, nach Erlassung des Bescheides, **NEU** hinzugekommen:

VwGH Entscheidung vom 11.12.2019, ZL Ro 2018/13/0008 bezüglich Tätigkeiten im Ausland.

In einer Beilage waren die seinem Vorbringen nach zu Unrecht besteuerten Beträge aufgelistet.

4.) Dem o.a. Antrag entsprach die Amtspartei mangels Hervorkommen von neuen Tatsachen bzw. mangels Erfüllens des Vorfragentatbestandes iSd § 303 Abs. 1 lit c BAO mit den **abweisenden Bescheiden vom 16.11.2020** nicht.

5.) In der gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen und als gegen die „Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 vom 16.11.2020“ titulierten **Beschwerde vom 09.12.2020** bezog sich der Bf. - die Unrechtmäßigkeit der vorgenommenen Besteuerung der für Frontex-Einsätze erhaltenen Tagesgelder begründend - neuerlich auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008.

6.) Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 22.03.2021** wies die Amtspartei die Beschwerde unter Verweis auf einen fehlenden tauglichen Wiederaufnahmegrund ab, da Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO darstellen. Auch der Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit c BAO sei nicht gegeben, da das angeführte Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2019 gegenüber dem Bf. keine bindende Wirkung entfaltet.

7.) Unter Verweis auf die erteilte Vollmacht stellte der ausgewiesene rechtsanwaltliche Vertreter **mit Schreiben vom 22.04.2021** ohne weitere begründende Darlegungen zur

Wiederaufnahme den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

8.) Im Vorlagebericht verwies die Amtspartei auf die bereits in den Abweisungsbescheiden sowie in den Beschwerdeverentscheidungen vertretene Rechtsansicht und begehrte die Abweisung der Beschwerde.

B) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt

Der Bf. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Beamter (Gruppeninspektor der dienststelle).

In den Streitjahren nahm er an verschiedenen Auslandseinsätzen („Frontex-Einsätzen“) teil, wofür er (von dritter Seite, nicht von seinem Dienstgeber) Tagesgelder erhielt, wie sich aus den vorgelegten Abrechnungsbelegen der Nationalen Frontex Kontaktstelle (BM. I Referat II/2/e ergibt.

Die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2015 bis 2017 waren am 27.08.2020 bereits rechtskräftig veranlagt.

Am 27.08.2020 stellte der Bf. einen Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme der Verfahren u.a. betreffend Einkommensteuer für 2015 bis 2018 mit dem Bemerken, dass seine Auslandseinkünfte unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, ungerechtfertigt versteuert worden seien. Dieses Erkenntnis richtete sich nicht an den Bf.

Dem Antrag beigelegt waren Aufstellungen bezüglich der für die Auslandseinsätze erhaltenen Bezüge sowie ein an das BM für Inneres gerichteten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 02.07.2020.

In diesem wird u.a. ausgeführt:

„ ...

Im Erkenntnis vom 11.12.2019, Ro 2018/13/008, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass bei Einsätzen iSd § 39a BDG nach dessen Abs. 2 die Dienststelle des Beamten für die Dauer der Entsendung an eine ausländische Einrichtung bei dieser Einrichtung im Ausland liegt und der Beamte daher für diesen Zeitraum als Auslandsbeamter im Sinne des § 26 Abs. 3 BAO sowie der §§ 3 Abs. 1 Z 8 und 92 EStG 1988 anzusehen ist.

Angeichts dieser Entscheidung kann die bisherige Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, wonach bei Projektstätigkeiten, im Zuge derer Beamte gemäß § 39a BDG ins Ausland entsendet werden (z.B. Grenzschutzagentur Frontex, EASO, Twinning) alle empfangenen

Entgelte - ausgenommen jene, die der Arbeitgeber gemäß § 26 EStG 1988 auszahlt - als grundsätzlich steuerpflichtig anzusehen sind (....), nicht aufrechterhalten werden. Diese vom VwGH erkannte Rechtsansicht wird vom Bundesministerium für Finanzen auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle angewendet.

.....

Eine angesichts der gegenständlichen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes geänderte Beurteilung vergangener Jahre ist ausschließlich im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung möglich. Dementsprechend kann eine Berichtigung nur dann erfolgen, wenn noch verfahrensrechtliche Schritte im Wege des Veranlagungsverfahrens möglich sind, was lediglich im Einzelfall durch das zuständige Finanzamt abschließend beurteilt werden kann.“

In der gegen die abweisenden Bescheide vom 16.11.2020 fristgerecht gegen die „Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018“ erhobenen Beschwerde vom 09.12.2020 bezog sich der Bf. wiederum - die unrechtmäßig vorgenommene Besteuerung der für die Frontex-Einsätze erhaltenen Tagesgelder monierend - auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008.

II. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Amtspartei vorgelegten Akten, insbesondere aus den genannten behördlichen Schriftstücken sowie den vom Bf. eingebrachten Schriftsätzen und Unterlagen und ist zwischen den Parteien unstrittig. Dass sich die zwar als gegen die „Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 vom 16.11.2020“ titulierte Beschwerde vom 09.12.2020 gegen die streitgegenständlichen abweisenden Bescheide vom 16.11.2020 richtet, ergibt sich aus der unzweifelhaften Intention des Bf. eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren zu bewirken, ansonsten wäre diese Beschwerde (gegen die bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide) ja als verspätet zurückzuweisen gewesen.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a)

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.“

Gemäß § 303 Abs. 2 leg.cit. hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

1.1.) Zum Neuerungstatbestand

1. Der Bf. macht u.a. den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ("Neuerungstatbestand") geltend. Nach dieser Gesetzesbestimmung kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder i.V.m. den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2. Taugliche Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 1 BAO bilden nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorgekommen sind.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem Ergebnis geführt hätten.

Als Beweismittel kommen etwa Urkunden oder Aufzeichnungen in Betracht, die ebenfalls neu hervorgekommen sind.

3. Keine Wiederaufnahmegründe stellen hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen dar, gleichgültig ob die späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden.

Keinen Wiederaufnahmegrund stellen beispielsweise dar:

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden,
- Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden,
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern,
- unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits,
- höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. dazu z.B. Ritz, BAO 5, § 303 Tz 23 und die dort zitierte Rechtsprechung).

4. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

5. Kann ein abgeschlossenes Verfahren aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit b) BAO auf Antrag des Steuerpflichtigen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und hat ein solcher Antrag auf Wiederaufnahme die Umstände zu bezeichnen, auf die der Antrag gestützt wird (§ 303 Abs. 2 lit b BAO), so liegt es beim Antragsteller diese Umstände, also u.a. den Wiederaufnahmegrund zu bezeichnen.

6. Den Wiederaufnahmegrund sieht der Bf. nun in der im angeführten Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht gelegen, wonach bei gemäß § 39a BDG an eine ausländische Einrichtung entsendeten Beamten für die Dauer ihrer Entsendung im Ausland der Dienstort im Ausland liegt und diese somit als Auslandsbeamte im Sinne des § 26 Abs. 3 BAO anzusehen sind, sodass 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.

7. Mit diesem Vorbringen benennt der Bf. jedoch keine mit den abgeschlossenen Verfahren zusammenhängende tatsächlichen Umstände, also eine Tatsache, die bei Ergehen der wiederaufzunehmenden Bescheide bereits vorhanden aber dem Bf. nur nicht bekannt gewesen war, also neu hervorgekommen ist.

8. Unzweifelhaft wird der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren mit dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes begründet.

Dass aber weder eine geänderte Rechtsansicht noch eine Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde geeignete Wiederaufnahmegründe darzustellen vermögen, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

9. Sind aus der Sicht des Bf. keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, wird die Voraussetzung des "Neuhervorkommens" von Tatsachen oder Beweismitteln nicht erfüllt, und ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO nicht zulässig.

1.2.) Zum Vorfragentatbestand:

1. War der Bescheid nach § 303 Abs. 2 c) BAO von Vorfragen (§ 116) abhängig und ist nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen

Punkten anders entschieden worden, könnte dies eine Wiederaufnahme begründen, soweit die Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

2. § 116 Abs. 1 BAO normiert: *"Sofern die Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauungen zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen."*

3. Der Wiederaufnahmegrund der abweichenden Vorfragenentscheidung ist also gegeben, wenn der Bescheid von Vorfragen iSd § 116 BAO abhängig war und nachträglich von der zur Entscheidung über diese Frage zuständigen Stelle anders entschieden wurde, diese Stelle also zu einem anderen Entscheidungsergebnis gelangt ist, als die Abgabenbehörde bei ihrer vorweggenommenen eigenständigen Beurteilung der Frage.

4. Eine Vorfrage ist demnach eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage (präjudiziell ist) bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur in einem anderen Verfahren von einer anderen Stelle ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 116, Tz 1ff und die dort zitierte Rechtsprechung). Die Abgabenbehörde kann solche Fragen, bevor eine Entscheidung durch die anderen Stellen vorliegt, eigenständig - vorweg – beurteilen und diese Beurteilung ihrer Entscheidung zugrunde legen.

5. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens beim Vorfragentatbestand setzt gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO u.a. voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend (rechtskräftig) geworden ist (Ritz, BAO⁶, § 303, Tz 40).

Nur eine solche (abweichende) Vorfragentscheidung stellt einen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar.

6. Das sich an eine andere Person wendende Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008, vermag mangels Parteienidentität keine Bindungswirkung gegenüber dem streitgegenständlichen Bf. zu entfalten und ist daher für ein Heranziehen iSd Vorfragentatbestandes nicht geeignet.

7. Darauf, dass die angesichts der in Rede stehenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes geänderte einkommensteuerliche Beurteilung für die vergangenen Jahre ausschließlich im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle angewendet wird, wurde im Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 02.07.2020 hingewiesen, ebenso dass eine Berichtigung (vergänger Jahre) nur dann erfolgen kann, wenn noch verfahrensrechtliche Schritte im Wege des Veranlagungsverfahrens

möglich sind, was lediglich im Einzelfall durch das zuständige Finanzamt abschließend beurteilt werden kann.

8. Mangels Vorliegen von neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. mangels einer bindenden abweichenden Vorfragenentscheidung ist auf Basis der dargelegten Ausführungen der Beschwerde der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

1.1. 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.

Mit der auf Basis des festgestellten Sachverhaltes vorzunehmenden Beurteilung, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen sind bzw. keine abweichende Vorfragenentscheidung gegeben ist, ist über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. August 2022