

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Holzer Kofler Mikosch Kasper Rechtsanwälte OG, Bahnhofstraße 51 Tür DG, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerden vom 16. Juni 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Mai 2020 mit denen die Anträge vom 11.05.2020 auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 – 2017 Steuernummer, ***BF1StNr1***, zu Recht:

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. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (BF) ist Polizist.

Die erklärungsgemäß an den BF ergangenen Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 (ausgefertigt am 11. März 2016), 2016 (ausgefertigt am 7. März 2017) und 2017 (ausgefertigt am 2. Mai 2018) sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schriftsätzen jeweils vom 7.5.2020 beantragte der BF die Wiederaufnahme der angesprochenen Verfahren. Begründet wurde dies damit, dass bezogene EU-Taggelder (A) durch den Dienstgeber der Steuer unterworfen worden seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe nunmehr mit Erkenntnis vom 11.12.2009, Ro 2018/13/0008, entschieden, dass derartige EU Taggelder keiner Besteuerung unterlägen.

Das Finanzamt wies die Anträge ab. Begründet wurde dies damit, dass gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien. Als Tatsachen könnten ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände eingestuft werden. Keine Tatsachen stellten hingegen spätere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes dar.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Rechtsmittel beanstandet der BF vorweg die Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Finanzamt in den Ausgangsverfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen. Das Finanzamt habe keinerlei Beweisaufnahme vorgenommen insbesondere den BF selbst nicht gehört. Damit habe das Finanzamt das Recht des BF auf Parteiengehör negiert oder zumindest eingeschränkt, den Grundsatz der materiellen Wahrheit gemäß § 37 AVG nicht eingehalten und gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung gemäß § 45 Abs. 2 AVG verstoßen.

Zudem sei vom Finanzamt die Frage des Dienstortes, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung beantwortet habe, überhaupt nicht tangiert worden. Ganz offenkundig sei im Ausgangsverfahren zu Ro 2018/13/0008 davon ausgegangen worden, dass auch bei A - Einsätzen der Dienstort in Österreich liege, weswegen Steuerpflicht im Inland gegeben sei. Tatsächlich habe der Verwaltungsgerichtshof nunmehr aber festgehalten, dass der Dienstort eben nicht in Österreich, sondern aufgrund der Fiktion des §§ 39 Abs. 2 BDG im Ausland liege. Dieser Umstand sei als im Verfahren neu hervorgekommen neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, einzustufen.

Bei der Frage, welcher Dienstort als gegeben anzunehmen sei, handle es sich zudem auch um eine nach § 116 BAO relevante Vorfrage, die das Finanzamt im Rahmen des Ermittlungsverfahrens zu beantworten gehabt hätte. Hiezu sei die Einvernahme des BF erforderlich gewesen.

Der Einräumung von Parteiengehör hätte es zudem bedurft, wenn das Finanzamt annehme, dass das in Rede stehende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausreiche, um die Wiederaufnahme des Verfahrens zu begründen. Der BF hätte dann im Rahmen des Parteiengehörs bzw. seiner Einvernahme darstellen können, dass die Finanzämter die Einkommensteuerbefreiung bei allen Beamten, deren Arbeitnehmerveranlagungsverfahren nicht in Rechtskraft erwachsen seien, akzeptiert hätten. Im Fall des BF trete eine Ungleichbehandlung ein, als das Finanzamt die Wiederaufnahme verweigere. Das Verfahren sei daher insoweit mangelhaft geblieben.

In inhaltlicher Sicht bemängelt der BF, dass die neu hervorgekommene Tatsache in der Beantwortung der Frage liege, welchem Dienstort ein in A - Einsätzen tätiger Polizist unterworfen sei. Der Verwaltungsgerichtshof gehe Rahmen der zitierten Entscheidungen

gestützt auf § 39a BDG davon aus, dass für die Dauer der Entsendung ins Ausland der im A – Einsatz befindliche Beamte seine Dienststelle und damit seinen Dienstort im Ausland habe und somit als Auslandsbeamte im Sinne des §§ 26 Abs. 3 BAO anzusehen sei. Die empfangenen Zahlungen würden daher als Zulagen gelten, die der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG unterworfen wären.

Die Tatsache, dass die für die Dauer der Entsendung ein "Auslandsbezug" bestehe, sei weder in den Veranlagungsverfahren, noch in den gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren durch das Finanzamt geklärt oder berücksichtigt worden. Es gehe somit nicht primär um die neue rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes, sondern um die Tatsache der Beurteilung des Dienstortes und letztlich um die Klärung der Frage, ob eine auslandsbeantragte Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 in Anspruch nehmen könne.

Das bislang unberücksichtigt gebliebene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019 stelle in rechtlicher Hinsicht auch eine Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar. Insoweit das Finanzamt auf diese Bestimmung nicht eingegangen sei, hafteten den bekämpften Bescheiden auch Begründungsmängel an.

Es gehe um die Vorfrage, welche Dienststelle der Beamte während des Auslandseinsatzes habe. Ganz offenkundig sei das Finanzamt schon bei den Arbeitnehmerveranlagungen von einem österreichischen Dienstort ausgegangen. Da der Verwaltungsgerichtshof nachträglich über die Vorfrage des Dienstortes im Zusammenhang mit einem identischen Sachverhalt anders entschieden habe, wären richtigerweise die Arbeitnehmerveranlagungsverfahren auch nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO wiederaufzunehmen gewesen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit einer umfangreichen Begründung ab.

In den Vorlageanträgen verwies der BF auf die Beschwerdeausführungen und beanstandete nochmals ausdrücklich, dass das Finanzamt kein ausreichendes Ermittlungsverfahren abgeführt habe und von einer unrichtigen Annahme des Dienstortes ausgegangen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist aktenkundig und unbestritten:

Der BF reichte (jeweils via FinanzOnline) am 10.03.2016 (für das Jahr 2015) am 07.03.2017 (für das Jahr 2016) und am 02.05.2018 (für das Jahr 2017) Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt ein.

Mit den erklärungsgemäß an den BF ergangenen Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 (ausgefertigt am 11. März 2016), 2016 (ausgefertigt am 7. März 2017) und 2017 (ausgefertigt am 2. Mai 2018) wurden bezogene EU-Taggelder (A) in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einbezogen. Die angesprochenen Einkommensteuerbescheide sind in Rechtskraft erwachsen. In diesen Verfahren wurde weder der Bezug von EU-Taggeldern, noch deren Steuerfreiheit dargelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schließlich mit Erkenntnis vom 11.12.2009, Ro 2018/13/0008, entschieden, dass diese EU Taggelder keiner Besteuerung unterliegen.

Unter Hinweis auf dieses Erkenntnis begehrte der BF daher mit Schriftsätzen jeweils vom 07. Mai 2020 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren. Diese Schriftsätze haben den folgenden Inhalt:

"...

Im betreffenden Jahr wurden von mir bezogene EU-Taggelder (A) durch meinen Dienstgeber versteuert. Bei den versteuerten Baugeldern handelte sich um einen Gesamtbetrag von Euro

Als Nachweis übersende ich die Gehaltszettel ... Jeweils als Beilage. Am 11.12.2019, Geschäftszahl Ro 2018/13/008, erging ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, dass derartige EU-Taggelder keiner Besteuerung unterliegen - das Erkenntnis ebenfalls als Beilage. Ich erlangte erst jetzt Kenntnis vom höchstrichterlichen Urteil, eine Verständigung durch meinen Dienstgeber oder auf anderem Wege erfolgte nicht.

Ich beantrage, den Einkommensteuerbescheid ... Aufzuheben und unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019 einen neuen Einkommensteuerbescheid zu erlassen.

Ich beantrage die Wiederaufnahme des Arbeitnehmerveranlagungsverfahrens ... bzw. rege eine Wiederaufnahme von Amts wegen an."

2.1 Rechtliche Beurteilung

zu Spruchpunkt I. - Abweisung

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

...

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 den wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder i.V.m. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

zu § 303 Abs. 1 lit. b)

Tatsachen (oder Beweismittel) 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 (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064).

Keine neuen Tatsachen (oder Beweismittel) und somit keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhalten. Dabei ist nicht entscheidend, ob die späteren rechtlichen Beurteilungen durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung erfolgt. Gleiches gilt für vorgehende eigenständige Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Rechtslage. (BFG 10.8.2015, RV/6200003/2014; VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215); Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (UFSW 03.05.2011, RV/3690-W/09; VwGH 20.4.1995, 92/13/0076; 27.11.2000, 96/17/0373; 26.6.2003, 2002/16/0286-0289), das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118), unterschiedliche Beweismittelwürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037; 15.7.1998, 97/13/0269, 0270; 25.3.1999, 96/15/0108) oder aber höchstgerichtliche Erkenntnisse (VwGH 8.9.1988, 88/16/0157-0161; 29.9.1997, 97/17/0257-0279; 25.2.1998, 98/14/0015; 25.9.2012, 2008/13/0175).

Daraus ergibt sich, dass das vom Bf. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt.

zu § 303 Abs. 1 lit. c)

Eine Vorfrage im Sinne des §§ 116 BO ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (Ritz, BAO⁶, Anmerkung 1 zu § 116).

Eine Wiederaufnahme beim Vorfragentatbestand setzt jedenfalls voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde **gegenüber der Partei** des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend (rechtskräftig) geworden ist. Die in den Wiederaufnahmeantrag angesprochene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht gegenüber dem BF ergangen, und stellt somit bereits aus diesem Grund keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Im gegenständlichen Fall hat das Bundesfinanzgerichts über vom Finanzamt vorgelegte Beschwerden gegen Bescheide, mit denen Anträge des BF auf Wiederaufnahme von Verfahren abgewiesen worden sind, zu befinden. Bei dieser Entscheidung ist auf 303 Abs. 2 BAO (und nicht auf die um Beschwerdeschriftsatz angesprochenen Bestimmungen des AVG) Bedacht zu nehmen.

Nach der zitierten Gesetzesstelle hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

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

Im gegenständlichen Fall stützt der BF seine Wiederaufnahmeanträge ausdrücklich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, Ro 2018/13/0008. Dieses Erkenntnis stellt wie bereits oben ausgeführt, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Angesichts des Inhaltes des § 303 Abs. 2 BAO geht die Rüge des BF, dass das Bescheid erlassende Finanzamt Verfahrensvorschriften verletzt habe, ins Leere: Überbindet die zitierte Gesetzesstelle doch die Behauptung und Beweispflicht für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes dem Wiederaufnahmewerber (Ritz, BAO⁶, Anm. 55 z. § 303, m.w.N.).

Der Vollständigkeit halber wird zudem noch angemerkt, dass Umstände, die der Partei bekannt worden, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen (siehe beispielsweise VwGH, 29.03.2017, Ro 2016/15/0036).

Der BF meint noch, im bezogenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei eine neue Tatsache gelegen, weil der Gerichtshof die Frage des Dienstortes geklärt habe. Dem ist zu entgegen, dass der Gerichtshof keineswegs die (Tat-)Frage des Dienstortes geklärt, sondern einer rechtlichen Würdigung unterzogen hat. (Andere) Rechtliche Würdigungen stelle jedoch – wie bereits ausgeführt – keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Der BF weist zudem auch darauf hin, dass die Finanzämter die streitgegenständliche Einkommensteuerbefreiung allen Beamten, deren Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) nicht in Rechtskraft erwachsen seien, gewährt habe. Gegenstand der vorliegenden Verfahren ist jedoch nicht eine etwaige Einkommensteuerbefreiung, sondern die Beantwortung der Frage des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen. Eine allfällige Steuerfreiheit der EU – Taggelder wurde vom BF in den Erstverfahren im Übrigen nicht einmal behauptet. Auf die Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes, die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2019, 2018/13/0008, ebenfalls keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund sehen, wird im Übrigen hingewiesen (siehe beispielsweise BFG, 27.01.2021, RV/7104905/2020, BFG, 14.05.2021, RV/7101098/2021, BFG, 17.08.2021, RV/2100395/2021).

Das Bundesfinanzgericht folgt daher der Ansicht und auch der ausführlichen Begründung des Finanzamtes in den Beschwerdeentscheidungen, auf deren Inhalt verwiesen wird.

Auf die Ausführungen in den Beschwerden betreffend die Rückzahlung allenfalls zu Unrecht eingehobener Abgaben nach § 240 Abs. 3 BAO hatte das Bundesfinanzgericht nicht einzugehen. Derartige Beschwerden gegen diesbezügliche Bescheide (die nach den Ausführungen des Finanzamtes mangels entsprechenden Antrages durch den BF auch gar nicht erlassen worden sind; siehe die Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen) wurden dem Bundesfinanzgericht nämlich nicht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach all dem ist 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, da die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in einer geänderten Rechtsansicht bzw. einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes keinen Wiederaufnahmegrund sieht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. August 2022