

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2009 in der Sitzung am 11.3.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im streitgegenständlichen Zeitraum bei einer niederländischen Firma beschäftigt und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Unter anderem mit Schreiben vom 8.1.2007 wurde dem niederländischen Arbeitgeber des Bf. mitgeteilt, dass das Finanzamt einen Nachweis über die geleisteten Zahlungen an den Bf. benötige, um eine eventuelle Steuerpflicht des Bf. in Österreich beurteilen zu können. Der ausländische Arbeitgeber werde daher gebeten, eine Jahresaufstellung für die Jahre "2001+2002+2003+2004+2005+2006" betreffend den Bf. zu übermitteln. Diese Jahresaufstellung solle die Jahresbeträge hinsichtlich Bruttolohn und Reisekostenersätze (Diäten) sowie die einbehaltenen Steuer- und Versicherungsbeiträge (Kranken- und Unfallversicherung) beinhalten. Sollte die Übermittlung einer Jahresaufstellung für die angeführten Jahre nicht möglich sein, werde gebeten, eine Ablichtung der monatlichen Abrechnungen vom 1.1.2001 bis 31.12.2006 zu übermitteln.

Der niederländische Arbeitgeber des Bf. übermittelte eine Aufstellung, in der die in den einzelnen Monaten der Jahre 2001 bis 2005 ausbezahlten Beträge und der jeweilige Jahresgesamtbetrag angeführt sind.

Der Bf. wurde mehrmals, unter anderem mit Schreiben vom 29.6.2007, aufgefordert Steuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2006 beim Finanzamt einzureichen, um bei den Veranlagungen alle relevanten Tatsachen berücksichtigen zu können. Im genannten Schreiben wurde ihm mitgeteilt, dass die vom Bf. von der niederländischen Firma bezogenen Einkünfte in Österreich steuerpflichtig seien. Um die allfälligen Zahlungen an die Sozialversicherung steuermindernd berücksichtigen zu können, werde ein Nachweis über die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge für 2001 bis 2006, getrennt nach Jahren, benötigt. Weiters wäre es für die ordnungsgemäße Versteuerung wichtig, jene Tage bekanntzugeben, in denen der Bf. ab dem Jahr 2001 in Holland tätig gewesen sei. Für 2005 liege dieser Nachweis bereits vor, und wäre für die restlichen Jahre eine entsprechende Aufstellung - getrennt nach Jahren - nachzureichen. Sollte der Bf. noch Aufwendungen haben, die er steuerlich absetzen wolle (Kirchensteuer, Versicherungen, Aufwendungen für Wohnraumschaffung, ...) wären entsprechende Nachweise beizubringen.

Mit 29.11.2007 wurde der Bf. für die Jahre 2001 bis 2006 zur Einkommensteuer veranlagt. Das Finanzamt zog für die Jahre 2001 bis 2005 die vom niederländischen Arbeitgeber mitgeteilten Auszahlungsbeträge zur Besteuerung heran. Im Jahr 2005, für welches eine Aufstellung des Arbeitgebers über die in Holland und im restlichen Ausland geleisteten Arbeitstage vorgelegt wurde, wurde die auf die in Holland geleisteten Arbeitstage (16,3% der Gesamtarbeitstage) entfallende Entlohnung nicht der österreichischen Besteuerung unterzogen, sondern nur bei der Progression berücksichtigt. Im Jahr 2006 wurden von geschätzten Einnahmen von € 31.600,00 nachgewiesene Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 3.755,56 in Abzug gebracht und daher € 27.844,44 der Besteuerung unterzogen.

Für die Jahre 2007 (€ 30.000,00), 2008 (€ 30.000,00) und 2009 (€ 30.000,00) wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nach mehrmaligen Versuchen des Finanzamtes, den Bf. zur Mitwirkung bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu bewegen (siehe AV des Finanzamtes vom 24.8.2010, E-Akt S 3/2007), geschätzt und mit Bescheiden vom 24.8.2010 der Bf. zur Einkommensteuer für die genannten Jahre veranlagt.

Mit Schriftsatz vom 28.11.2012 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2009, die Jahre 2001 bis 2006 veranlagt mit Bescheiden vom 29.11.2007, zugestellt am 30.11.2007, sowie die Jahre 2007 bis 2009 veranlagt mit Bescheiden vom 24.8.2010, ein.

Begründend wird ausgeführt, der Bf. habe der nunmehrigen steuerlichen Vertretung mit 5.10.2012 nach einer Besprechung seiner steuerlichen Lage die steuerliche Vertretung

übertragen. Im Zuge der Aufarbeitung seiner steuerlichen Verhältnisse seien neue Tatsachen im Sinne des § 300 BAO hervorgekommen.

Zur Fristwahrung des Antrages werde Folgendes ausgeführt: Nach § 303 (2) BAO sei ein Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, zu stellen. Wie oben angeführt, seien die steuerlichen Grundlagen des Bf. ab 5.10.2012 von Seiten der steuerlichen Vertretung bearbeitet worden. Im Zuge dessen sei festgestellt worden, dass diese nicht mit den oben angeführten Bescheiden zugrunde gelegten Besteuerungsgrundlagen übereinstimmten. Der Antrag sei daher fristgerecht.

Der Bf. habe sich im Bemühen um eine Rechtsauskunft über die Versteuerung seiner ausländischen Einkünfte 2006 an das zuständige Finanzamt in Österreich gewandt. Aufgrund seiner Vereinbarungen im Dienstvertrag sei der Bf. davon ausgegangen, dass alle abgabenrechtlichen Pflichten, wie bei unselbständigen Beschäftigungsverhältnissen üblich, vom Dienstgeber erfüllt würden. Auch aufgrund der Höhe seiner Einkünfte (seine Einkünfte seien im Bereich dessen gelegen, was ein inländischer Arbeitnehmer für vergleichbare Tätigkeiten netto verdiene) sei der Bf. davon ausgegangen, dass allfällige Abgaben bereits abgeführt worden seien. Über allfällige steuerliche Pflichten sei er seitens des Dienstgebers nie aufgeklärt worden.

Vom Dienstgeber sei sodann eine Zusammenfassung der Einkünfte von 2001 bis 2005 an das Finanzamt übermittelt worden. Auf Grundlage dessen seien mit 29.11.2007 Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2006 erlassen worden. Die Einkommensteuern 2006, 2007, 2008 und 2009 seien vom Finanzamt geschätzt worden. Einkommensteuererklärungen seien vom Bf. nicht eingereicht worden, da er davon ausgegangen sei, dass die abgabenrechtlichen Pflichten von seinem Dienstgeber erledigt worden seien und er deshalb keine Pflicht zu Abgabenerklärungen hätte. Im Jahr 2006 habe das Finanzamt (vgl. Beilage) vom Dienstgeber eine Aufgliederung der Einkünfte des Bf. von 2001 bis 2005 erhalten. Diese Aufgliederung habe zusätzlich lediglich die Arbeitsorte des Jahres 2005 enthalten. Die Art und der Ort der Beschäftigung seien vom Finanzamt für 2001 bis 2004 und 2006 bis 2009 nicht erhoben worden. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt daher auch nicht vorgelegen.

Zur Tätigkeit des Bf. wird ausgeführt, dass er bei der niederländischen Firma XY. beschäftigt sei. Er werde laut Auskunft des Dienstgebers und seinen Angaben europaweit auf verschiedene Baustellen dieser Gesellschaft entsendet. Sein Dienstverhältnis mit dieser Gesellschaft habe im Wirtschaftsjahr 2001 begonnen und bestehe bis dato. Die Tätigkeit habe bisher in Montagetätigkeiten im Rahmen der Anlagenerrichtung dieses Unternehmens im Ausland (nicht in Österreich) bestanden. Der Begriff Ausland umfasse hierbei Tätigkeiten in Ländern außerhalb Österreichs und den Niederlanden (Sitz des Arbeitgebers). Begünstigte Auslandstätigkeiten seien die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen

sowie Planung, Beratung und Schulung, soweit sich diese Tätigkeit auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehe.

Die einzelnen Tätigkeiten seien immer für dasselbe Unternehmen erbracht worden, ein Wechsel des Arbeitsorts aufgrund von Tätigkeiten an verschiedenen Vorhaben desselben Arbeitgebers sei nach ständiger Rechtsprechung nicht schädlich für die Anwendung der Begünstigung. Da die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland länger als ein Monat gedauert habe, seien auch Urlaube und Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen.

Allen Aufenthalte im Stammhaus in den Niederlanden hätten Aufenthalte betroffen, die im Interesse des ausländischen Monatgevorhabens notwendig gewesen seien. In Österreich werde keinerlei Tätigkeit ausgeübt.

Aufgrund dieses Sachverhaltes falle die Tätigkeit des Bf. unter die Befreiungsbestimmung des § 3 (1) Z 10 EStG 1988: Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien von der Einkommensteuer befreit, Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für ihre begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern bezogen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehe.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe wird wie folgt ausgeführt:

"Wiederaufnahmegründe

### 1) Dauersachverhalt

Es handelt sich damit um einen Dauersachverhalt, der für einen längeren Zeitraum bestand. Zum Dauersachverhalt als Wiederaufnahmegrund möchten wir folgendes ausführen:

Dauersachverhalte bilden je Besteuerungszeitraum einen für sich maßgeblichen Sachverhalt. Erfolgt die Besteuerung erklärungsgemäß und stellt sich nachträglich ein anderer Sachverhalt heraus, liegt ein Wiederaufnahmegrund vor, der je Bescheideinheit aufgegriffen werden kann. Dauersachverhalte sind für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen, auch wenn diese vorhergehend sind.

2) Schätzungen als Grundlage für die bescheidmäßige Festsetzung der Einkommensteuer Aufgrund der uns vorliegenden Unterlagen konnte der Behörde im Jahr 2007 zum Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheide 2001 bis 2006 der Sachverhalt nicht bekannt sein, da nur für 2005 Tätigkeitsbeschreibungen und Arbeitsorte des Dienstgebers vorlagen. Für die übrigen Jahre war lediglich bekannt, dass Herr Bf. in einem Beschäftigungsverhältnis mit der niederländischen Gesellschaft steht. Für die übrigen Jahre wurden die Besteuerungsgrundlagen daher geschätzt.

### 3) Neu hervorgekommene Tatsachen

Zusätzlich möchten wir anführen, dass seitens des Finanzamtes erst ab dem Geschäftsjahr 2010 die Ermittlung der steuerlichen Sachverhalte der österreichischen Dienstnehmer der Firma XY., Niederlande begonnen wurde. Die abgabenrechtliche Prüfung dieser Dienstnehmer wurde im September 2010 mit der Feststellung, dass die Voraussetzungen für die Befreiung des § 3 (1) Z 10 ESTG in allen Fällen vorliegen, abgeschlossen. Die steuerlichen Sachverhalte der überprüften Dienstnehmer stimmen

mit denen des Herrn Bf. überein. Da diese Sachverhalte von der Behörde von 2010 bis 2012 erhoben wurden, konnte zum Zeitpunkt der Veranlagung des Herrn Bf. 2001-2009 (Bescheide vom 29.11.2007 und vom 24.8.2010) die erhobenen Tatsachen der Behörde nicht bekannt sein. Es handelt sich daher um neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO. Zudem wurden den veranlagten Einkommensteuern Schätzungen zugrundegelegt. Im Sinne der Rechtsrichtigkeit aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen ist daher eine Wiederaufnahme zulässig.

Die Partei trifft damit keine grobes Verschulden, dass diese Tatsache nicht bereits im abgeschlossenen Verfahren geltend gemacht werden konnte."

Mit Bescheid vom 12.2.2013 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2009 abgewiesen. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig sei und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht hätten geltend gemacht werden können, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme sei abzuweisen gewesen, da keine neuen Tatsachen vorlägen. Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten.

Keine Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien dagegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung veranlasst oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würden (VwGH vom 27.1.2011, 2007/15/0262; 26.7.2000, 95/14/0094; 23.4.1998, 95/15/0108; 17.9.1990, 90/15/0118; 2.12.1985, 84/15/0217). Es lägen daher keine wie im Pkt 3) im Antrag auf Wiederaufnahme vom 28.11.2012 angeführte, neu hervorgekommene Tatsachen vor.

Selbst wenn man den in Pkt 1 u. Pkt 2) des Antrages auf Wiederaufnahme vom 28.11.2012 angeführten Wiederaufnahmegründe folge, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b zu versagen, da ein grobes Verschulden der Partei vorliege, welches wie folgt als erwiesen gelte:

Mit 30.1.2006 habe das Finanzamt dem Bf. eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt. Es sei bestätigt worden, dass der Bf. in Österreich ansässig sei und seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich einer Besteuerung unterzogen würden. Zur Klärung des Ausmaßes der Besteuerung sei der Bf. mit Schreiben vom 9.6.2006 aufgefordert

worden, die beiliegende Einkommensteuererklärung 2005 ausgefüllt und unterschrieben beim Finanzamt einzureichen. Darauf seien mit Schreiben vom 16.10.2006 und 7.12.2006 zwei Urgenzen erfolgt. Am 3.1.2007 habe der Bf. 2 Lohnzettel (für 1/2005 und für 1/2006) mit dem Hinweis, er könne keine Jahreslohnzettel übermitteln, da es in Holland keine Jahreslohnzettel gäbe, übermittelt.

Mit Schreiben vom 8.1.2007 ersuchte das Finanzamt den holländischen Arbeitgeber für den Bf. die Bruttolöhne, Reisekostenersätze (Diäten), einbehaltene Steuer- und Versicherungsbeiträge (Kranken- und Unfallversicherung) der Jahre 2001 bis 2006 bekanntzugeben. Die holländische Firma übermittelte eine Aufstellung über die ausbezahlten Gehälter.

Mit Schreiben vom 28.6.2007 wurde der Bf. über die Steuerpflicht in Österreich in Kenntnis gesetzt und ersucht, die beiliegenden Steuererklärungen für 2001 bis 2004 und 2006 ausgefüllt dem Finanzamt zu übermitteln. Weiters wurde er auch aufgefordert die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge nachzuweisen. Am 3.9.2007 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2004 und 2006 beim Finanzamt ein.

Mit 29.11.2007 seien die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2006 entsprechend der übermittelten Erklärungen, ergänzt um die Gehaltsbestätigung der Firma XY. erlassen worden. Die Einkommensteuerbescheide seien in Rechtskraft erwachsen. Die Einkünfte der Jahre 2007 und 2008 seien geschätzt worden. Die Schätzung sei erforderlich gewesen, da der Bf. bei der persönlichen Vorsprache am 1.7.2010 die Unterlagen nicht vorlegen konnte und weitere Termine nach wiederholter Absage durch den Bf. nicht mehr zustande gekommen seien. Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 ergingen am 24.8.2010 und erwuchsen in Rechtskraft. Der Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b "grobes Verschulden der Partei" sei demnach erfüllt.

Mit Schriftsatz vom 11.3.2013 wurde Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Veranlagung der Einkommensteuer 2001 bis 2009 erhoben. Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Begründend wird ausgeführt, der Bf. habe sich im Bemühen um eine Rechtsauskunft über die Versteuerung seiner ausländischen Einkünfte 2006 an das zuständige Finanzamt gewandt. Aufgrund der Vereinbarungen in seinem Dienstvertrag sei der Bf. davon ausgegangen, dass alle abgabenrechtlichen Pflichten, wie bei unselbstständigen Beschäftigungsverhältnissen üblich, vom Dienstgeber erfüllt würden. Auch aufgrund der Höhe seiner Einkünfte (seine Einkünfte seien im Bereich dessen, was ein inländischer Arbeitnehmer für vergleichbare Tätigkeiten verdiene, gelegen), sei der Bf. davon ausgegangen, dass allfällige Abgaben bereits abgeführt worden seien. Über allfällige steuerliche Pflichten sei er seitens des Dienstgebers nie aufgeklärt worden. Vom Dienstgeber sei sodann eine Zusammenfassung der Einkünfte von 2001 bis 2005

an das Finanzamt übermittelt worden. Auf Grundlage dessen seien mit 29.11.2007 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 erlassen worden. Die Einkommensteuern 2006, 2007, 2008 und 2009 seien vom Finanzamt geschätzt worden. Einkommensteuererklärungen seien vom Bf. nicht eingereicht worden, da er davon ausgegangen sei, dass die abgabenrechtlichen Pflichten von seinem Dienstgeber erledigt werden würden und er deshalb keine Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen hätte. Im Jahr 2006 habe das Finanzamt vom Dienstgeber eine Aufgliederung der Einkünfte des Bf. von 2001 bis 2005 erhalten. Diese Aufgliederung enthielte zusätzlich lediglich die Arbeitsorte des Jahres 2005. Die Art und der Ort der Beschäftigung seien vom Finanzamt für 2001 bis 2004 und 2006 bis 2009 nicht erhoben worden. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt daher auch nicht vorgelegen.

Die Berufung richte sich daher gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, es gäbe keine neu hervorgekommenen Tatsachen. Insbesondere sei die Tätigkeit des Bf. im Zuge der Festsetzung der Einkommensteuer ab 2001 bis 2009 nicht erhoben worden. Grobes Verschulden des Bf. liege nicht vor, da ihm als steuerfachlich nicht ausgebildeten Arbeitnehmer nicht zuzumuten sei, komplizierte steuerliche Sachverhalte richtig zu beurteilen. Es werde daher die Aufhebung des Bescheides über die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2009 beantragt. Weiters werde eine Frist zur Ergänzung der Berufung bis zum 15.4.2013 beantragt.

In der Ergänzung der Berufung vom 15.4.2013 wird ausgeführt, nach herrschender Rechtsmeinung der Höchstgerichte sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben. In den gegenständlichen Ermittlungen des Finanzamtes seien die genauen Einsatzorte zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht erhoben und daher auch nicht berücksichtigt worden. Lediglich für 2005 sei eine grobe Einsatzortliste vom Dienstgeber des Bf. übersendet worden. Es handle sich daher um die Ermittlung der bisherigen Abgabengrundlagen durch Schätzungen.

Laut Rechtsansicht des BMF AÖF 2006/1992, Abschnitt 3.2, sei die Wiederaufnahme bei geklärtem entscheidungswesentlichem Sachverhalt auch zu Gunsten der Partei zu verfügen. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrages oder zur Einbringung einer Berufung versäumt habe, stehe einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen. Eine sich zu Gunsten der Partei nicht nur geringfügig auswirkende Wiederaufnahme dürfe nur in Ausnahmefällen unterbleiben, etwa wenn die Partei bewusst und gewollt überhöhte Besteuerungsgrundlagen vorgetäuscht habe. Amtswegige Wiederaufnahmen seien (als Folge nachträglich, nämlich nach Rechtskraft der Bescheide eingereichter Unterlagen) im Allgemeinen auch dann zu verfügen, wenn im abgeschlossenen Verfahren mangels Einreichung der Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlage durch Schätzung ermittelt worden sei.

Im gegenständlichen Fall seien dem Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen erst seit den ab dem Jahr 2010 durchgeföhrten steuerlichen Prüfungen von Dienstnehmern der Firma XY. lückenlos vorgelegen. Dem Finanzamt seien diesbezüglich genaue Arbeitspläne

vorgelegt worden, die auch die Tätigkeit des Bf. neben den anderen Dienstnehmer umfasst habe. Ebenso sei vom Finanzamt erstmals die genaue Art der Tätigkeit anhand von Projektplänen und Auftragsschreiben des Dienstgebers erhoben worden. Zur Zeit der Veranlagung des Bf. seien diese Unterlagen dem Finanzamt nicht vorgelegen. Es könne sich daher beim Ansatz der Besteuerungsgrundlagen für die Jahr 2001 bis 2009 nur um Schätzungen handeln.

Zum unterstellten Tatbestand des groben Verschuldens wird ausgeführt, dass grundsätzlich an rechtsunkundige und bisher noch nie an einem gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen ein weniger strenger Maßstab anzulegen sei. Im gegenständlich Fall könne daher von einem groben Verschulden einer rechtsunkundigen Partei nicht gesprochen werden.

In der mündlichen Verhandlung - zu der der Beschwerdeführer trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen ist - verwies der Finanzamtsvertreter zunächst auf die schriftlichen Ausführungen im Vorlagebericht und führte weiters aus, dass grobes Verschulden vorliege und keine neuen Tatsachen gegeben seien, sondern der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sich im Ergebnis auf eine geänderte rechtliche Beurteilung stütze.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 303 der Bundesabgabenordnung idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann 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.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

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

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessungsberechtigung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

Gemäß § 304 idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Hingegen sah § 304 lit. a BAO idF vor dem FVwGG 2012 vor, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, oder vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Gemäß § 323 Abs. 37 treten die §§ 303 und 304 BAO jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

§ 303 idF FVwGG 2012 ist eine Verfahrensbestimmung und gilt, zumal keine besonderen Übergangsbestimmungen normiert wurden, daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren.

Unstrittig wurde der hier in Rede stehende Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens im November 2012 gestellt, somit zu einem Zeitpunkt, der unter dem Aspekt der damals anwendbaren Bestimmung des § 304 BAO auch für die Jahre 2001 und folgende im Hinblick auf § 304 lit. b BAO offenbar noch als rechtzeitig zu betrachten war, so dass die belangte Behörde in der Sache zu entscheiden hatte. Der Umstand, dass ab dem 1. Jänner 2014 der § 304 idF FVwGG 2012 wirksam geworden ist, hat zunächst zur Folge, dass für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens, die nach dem 31.12.2013 eingebracht wurden, § 304 BAO idF FVwGG 2012 von Bedeutung ist. Eine Anwendung dieser Vorschrift auf Anträge, die vor diesem Datum gestellt wurden, ist dem Wortlaut nach nicht zwingend. Sie verbietet sich - im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation der Rechtslage - dann, wenn sie dazu führt, dass zulässige Anträge nachträglich unzulässig werden, weil dem Abgabepflichtigen in diesem Fall der Weg zur Wiederaufnahme des Verfahrens versperrt wird und es daher zu einer Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf (Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union) kommt (vgl. VfGH 28.9.2011, B 1129/10 ua zu Fristen nach § 216 BAO).

Anders verhält es sich hingegen bei der Anwendung des § 303 BAO idF FVwGG 2012, da diese Bestimmung nach den Gesetzesmaterialien (RV 2007 BlgNR 24. GP) die "Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens" vor Augen hatte und gerade diese Harmonisierung aus verfassungsrechtlichen Aspekten geboten erschien.

Den Wiederaufnahmegrund bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betroffene Partei. Sie gibt im Wiederaufnahmeantrag an, aus welchen Gründen sie eine Wiederaufnahme des Verfahrens als notwendig erachtet. Es berechtigen nur solche Tatsachen oder Beweismittel zur Wiederaufnahme, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, jedoch mangels

Kenntniserlangung durch die Abgabenbehörde oder die Partei (§ 78 BAO) nicht berücksichtigt werden konnten. Ob diese Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen" sind, ist demnach aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Partei (§ 78 BAO) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013), § 303 Anm. 6).

Nach Ritz, (BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 47) sei durch die Vereinheitlichung der Wiederaufnahmsvoraussetzungen der Judikatur (zu § 303 Abs. 1 BAO aF), wonach für die Wiederaufnahme auf Antrag die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssen (zB VwGH 26.2.2003, 97/13/0081) als Folge der Gesetzesänderung "der Boden entzogen". Diese Judikatur sei vom BMF abgelehnt worden. Die Gesetzesmaterialien (RV 2007 BlgNR 24. GP) enthielten keinen Hinweis, dass die Bundesregierung von der "offiziellen" Rechtsauffassung des BMF abweichen wollte bzw. dass sie die bisherige Rechtslage für die Wiederaufnahme auf Antrag (abgesehen vom Wegfall des Rechtsanspruches und der kürzeren Frist des § 304) dadurch parteifeindlicher gestalten wollte, dass sie die Wiederaufnahme auf Antrag de facto abschaffen wollte. Die Umstände seien der Partei idR an sich bekannt, sie unterlasse lediglich (ua versehentlich oder im Vertrauen auf die Rechtsrichtigkeit von Erlaussagen des BMF) ihre Geltendmachung.

Dazu ist zu bemerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngsten Rechtsprechung (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199) klarstellte, dass es nach österreichischem Verfassungsrecht nicht der Exekutive obliegt, Gesetze im formellen Sinn zu erlassen. Nach Art. 24 B-VG werde die Gesetzgebung des Bundes vom Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat ausgeübt. Im Schoß der Exekutive gepflogene Überlegungen könnten nicht der Legislative zugerechnet werden.

Für die Erläuterungen in einer Regierungsvorlage gelte freilich Besonderes: "Gemäß Art. 41 Abs. 1 B-VG gelangen Gesetzesvorschläge an den Nationalrat als Anträge seiner Mitglieder, des Bundesrates oder eines Drittels der Mitglieder des Bundesrates sowie als Vorlagen der Bundesregierung. Soweit die Erläuterungen einer Regierungsvorlage, die zu einem Gesetzesbeschluss des Gesetzgebers geführt hat, Darlegungen zur inhaltlichen Bedeutung der von der Regierung vorgeschlagenen verba legalia enthalten, können diese Darlegungen insofern der Interpretation des Gesetzestextes dienen, als sich (regelmäßig) aus den Umständen ergibt, dass der Gesetzgeber von diesem Verständnis des von ihm beschlossenen Gesetzestextes ausgegangen ist. Demgegenüber sind vor bzw. außerhalb der Regierungsvorlage iSd Art. 41 B-VG angestellte Überlegungen der Exekutive in der Regel nicht geeignet, den Inhalt des von Nationalrat und Bundesrat herbeigeführten Gesetzesbeschlusses auszuloten. In Bezug auf den Ministerialentwurf eines Gesetzes kommt dem Parlament verfassungsrechtlich nicht mehr als Beobachterstatus zu."

Die Gesetzesmaterialien (RV 2007 BlgNR 24. GP) führen Folgendes aus:

"Zu Z 52 bis Z 56 (§§ 303, 303a, 304, 305 und 306 BAO)

Die Änderung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens dient nicht nur der Vereinfachung des Verfahrensrechtes. Sie trägt auch rechtspolitischen (bzw. sogar verfassungsrechtlichen) Bedenken gegen die Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen Rechnung. Ebenso wie auch bei den anderen Verfahrenstiteln der BAO (insbesondere bei den §§ 293, 293b, 295, 295a und 299 BAO) ist eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht.

Diese Harmonisierung betrifft auch die sich aus Verjährungsbestimmungen ergebende Befristung der Verfügung bzw. Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Eine die Ermessensübung determinierende Verordnung des BM für Finanzen soll die Rechtssicherheit bzw. die Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen erhöhen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben.

Der Wegfall des § 306 BAO erfolgt, weil dieser Bestimmung keine normative Bedeutung zukommt."

Gerade die Gesetzesmaterialien sprechen davon, dass die Novellierung des § 303 BAO den "rechtspolitischen (bzw. sogar verfassungsrechtlichen) Bedenken gegen die Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen Rechnung" trägt. Diese Ausführungen bedeuten aber nicht, dass der Gesetzgeber der bisherigen vom BMF abgelehnten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegentreten wollte.

Zur "offiziellen" Rechtsauffassung des BMF zu dieser Rechtsprechung verschweigen sich die Materialien, sodass daraus nichts zu gewinnen ist.

Die von den Gesetzesmaterialien angesprochene "Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens" ist eher gegeben, wenn Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger in ihren Eingriffsmöglichkeiten in die Rechtskraft von Bescheiden gleichgestellt werden. Somit ist diese nach dem Willen des Gesetzgebers angestrebte Harmonisierung dann eher erreicht, wenn einerseits der Behörde bei der amtswegigen Wiederaufnahme Versäumnisse bei der Verwertung von im abgeschlossenen Verfahren ihr bekannten Beweisen und Tatsachen entgegen stehen und andererseits die beantragte Wiederaufnahme insbesondere bei unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber der Behörde verschiegerten relevanten Beweise und Tatsachen nicht möglich ist.

Wenn Ritz davon spricht, dass eine derartige Sichtweise die Wiederaufnahme "parteifeindlicher gestalte" oder "die Wiederaufnahme auf Antrag de facto abschaffen wollte", übersieht er, dass das Ziel des Gesetzgebers offenbar die Harmonisierung zwischen amtswegiger und beantragter Wiederaufnahme war. Es gibt auch Tatsachen und Beweismittel, von denen der Abgabepflichtige im abgeschlossenen Verfahren keine Kenntnis hatte. Derartige Tatsachen und Beweismittel würden jedenfalls zur Wiederaufnahme auf Antrag berechtigen. Die von Ritz vertretene Rechtsauffassung läuft hingegen de facto darauf hinaus, dass der die Wahrheits- und Offenlegungspflicht verletzende Abgabepflichtige bis zum Eintritt der Verjährung jederzeit die Möglichkeit hat, in die Rechtskraft von Bescheiden einzugreifen. Dies bedeutet de facto eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum Ablauf der Verjährung. Eine derartige Erweiterung der Eingriffsmöglichkeiten in die Rechtskraft von Bescheiden erscheint auch verfassungsrechtlich bedenklich, zumal dadurch das rechtsstaatliche Prinzip, dessen Ausfluss die Rechtskraftwirkung von Bescheiden ist, einseitig zu Gunsten des Abgabepflichtigen untergraben wird. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem 1.1.2014, wonach für die Wiederaufnahme auf Antrag die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssen (zB VwGH 26.2.2003, 97/13/0081), ist nach Ansicht des Senates entgegen der Auffassung von Ritz trotz der Novellierung der Wiederaufnahmestimmungen im Abgabenverfahrensrecht nach wie vor im Wortlaut des neuen § 303 Abs. 1 BAO gedeckt, sodass sich das Gericht der Sichtweise von Ritz nicht anschließen kann.

Der erkennende Senat folgt der sich an der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes orientierenden Rechtsauffassung Fischerlehners, wonach Umstände, die der Partei (§ 78 BAO) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) bilden (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013), § 303 Anm. 6).

Im konkreten Fall macht der Bf. als Wiederaufnahmegrund geltend, dass aufgrund der dem steuerlichen Vertreter vorliegenden Unterlagen der Behörde im Jahr 2007 zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 der Sachverhalt nicht bekannt habe sein können, da nur für das Jahr 2005 Tätigkeitsbeschreibungen und Arbeitsorte des Dienstgeber vorgelegen seien. Für die übrigen Jahre - offenbar gemeint die Jahre 2007 bis 2009 - sei lediglich bekannt gewesen, dass der Bf. in einem Beschäftigungsverhältnis mit der niederländischen Gesellschaft stehe und seien für die übrigen Jahre die Besteuerungsgrundlagen daher geschätzt worden.

Taugliche Wiederaufnahmegründe sind etwa neu hervorgekommene Aufzeichnungen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 22) und Belege. Es ist festzustellen, dass dem Bf. in den streitgegenständlichen Jahren 2001 bis 2009 die von ihm ausgeübten Tätigkeiten und die Orte an denen er sie ausgeübt hat (Arbeitsorte) bekannt waren. Der Bf. wurde in den

Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die einzelnen Jahre wiederholt aufgefordert Mitteilungen über die ausgeübten Tätigkeiten und die Arbeitsorte zu machen. Der Bf. legte der Behörde keine der geforderten Unterlagen vor. Das Finanzamt ermittelte für die Jahre 2001 bis 2005 beim niederländischen Arbeitgeber des Bf. die in den angeführten Zeiträumen zugeflossenen Beträge und für das Jahr 2005 Angaben über die Tätigkeit und die Arbeitsorte des Beschwerdeführers. In freier Beweiswürdigung geht der erkennende Senat daher davon aus, dass die von ihm ausgeübten Tätigkeiten und die Orte an denen er sie ausgeübt (Arbeitsorte) dem Bf. bekannt waren, er diese lediglich in Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dem Finanzamt nicht bekanntgegeben hat.

Der erkennende Senat folgt - wie bereits ausgeführt - der sich an der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes orientierten Rechtsauffassung Fischerlehners, wonach Umstände, die der Partei (§ 78 BAO) im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch auf Grund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) bilden (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013), § 303 Anm. 6).

Aus diesen Gründen liegen mit dem Hinweis auf dem Finanzamt nicht bekannte Tätigkeitsbeschreibungen und Arbeitsorte des Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum keine tauglichen Wiederaufnahmegründe für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) vor.

In der Folge wird aber dargelegt werden, warum streitgegenständlich der Frage, ob bei der Wiederaufnahme auf Antrag die Wiederaufnahmsgründe für die Partei neu hervorkommen müssen (vgl. abermals VwGH 26.2.2003, 97/13/0081) keine Bedeutung zukommt.

Wenn die steuerliche Vertretung weiters anführt, seitens des Finanzamtes sei erst ab dem Geschäftsjahr 2010 mit der Ermittlung der steuerlichen Sachverhalte der österreichischen Dienstnehmer der Firma XY., Niederlande begonnen worden, diese Sachverhalte also von der Behörde in den Jahren 2010 bis 2012 erst erhoben worden seien, die dabei erhobenen Tatsachen zum Zeitpunkt der Veranlagung des Bf. für die Jahre 2001 bis 2009 (Bescheide vom 29.11.2007 und vom 24.8.2010) der Behörde nicht bekannt sein konnten, und es sich daher um neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO handle, ist dem entgegenzuhalten, dass neu hervorgekommenen Tatsachen das jeweilige Verfahren betreffen müssen und nicht mit hervorgekommenen Tatsachen in anderen Verfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens für das streitgegenständliche Verfahren begründet werden kann.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens (Neuhervorkommen im jeweiligen Verfahren) zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 31).

Soweit im Wiederaufnahmeantrag vorgebracht wird, die Tätigkeit des Bf. falle unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wonach Einkünfte, die

Arbeitnehmer inländischer Betriebe für ihre begünstigte Auslandstätigkeit von ihrem Arbeitgeber bezogen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehe, ist auf die durch das Erkenntnis des VfGH vom 30.9.2010, G 29/10 geänderte Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 hinzuweisen, nach der im Lichte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes (Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer) die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auch Arbeitnehmern zustehe, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im Gebiet des EWR (oder der Schweiz) beschäftigt seien, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 erfüllt seien.

Keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind aber neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung veranlasst oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten 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 vom 27.1.2011, 2007/15/0262; 26.7.2000, 95/14/0094; 23.4.1998, 95/15/0108; 17.9.1990, 90/15/0118; 2.12.1985, 84/15/0217).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel dient nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185 u. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 24).

Die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes geänderte Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 10 stellt daher keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO dar.

Der Sachverhalt für das Jahr 2005 war dem Finanzamt bekannt und trotzdem wurde die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht angewendet, weil vom Finanzamt die mit dem Gesetzeswortlaut übereinstimmende Rechtsauffassung vertreten wurde, dass von der Einkommensteuer nur Einkünfte, die Arbeitnehmer **inländischer Betriebe** für ihre begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, befreit sind.

Damit hätte das Finanzamt für die vom Sachverhalt mit dem Jahr 2005 übereinstimmenden Jahre 2001 bis 2004 und 2006 bis 2009 nicht anders entschieden, auch es wenn die vom Bf. nunmehr vorgebrachten Sachverhaltselemente bei Bescheiderlassung gekannt hätte.

Dass diese Bestimmung verfassungswidrig ist, hat der Verfassungsgerichtshof erst im Jahr 2010 (vgl. VfGH vom 30.9.2010, G 29/10) ausgesprochen. Damit läuft der Wiederaufnahmsantrag eigentlich darauf hinaus, diese geänderte rechtliche Beurteilung im Wege der Wiederaufnahme zu berücksichtigen. Dass eine geänderte rechtliche Beurteilung keinen Wiederaufnahmegrund darstellt, wurde bereits dargelegt.

Auch das Vorbringen im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens, wonach der Bf. aufgrund der Vereinbarungen in seinem Dienstvertrag davon ausgegangen sei, dass alle abgabenrechtlichen Pflichten, wie bei unselbständigen Beschäftigungsverhältnissen üblich, vom Dienstgeber erfüllt würden, weiters aufgrund der Höhe der Einkünfte - die Einkünfte seien im Bereich dessen gelegen, das ein inländischer Arbeitnehmer für vergleichbare Tätigkeiten netto verdiene - der Bf. davon ausgegangen sei, allfällige Abgaben seien bereits abgeführt worden und über allfällige steuerliche Pflichten der Bf. vom Dienstgeber nicht aufgeklärt worden sei, ist nicht geeignet, die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens zum Erfolg zu führen.

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 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Erkenntnis wird die Rechtsmeinung vertreten, dass eine geänderte rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes keinen Wiederaufnahmegrund darstellt und ist dies ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass damit keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 12. März 2015