

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache Gerhard A., A-Straße 1, 1XXX Wien, über die Beschwerde vom 19.März 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 8.März 2017, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der Fa. A-KG.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2015 vom 10.März 2016 wurde die Einkommensteuer mit - 2.115,00 € festgesetzt. Der Gutschrift lag der Lohnzettel der A-KG zugrunde, mit dem dem Finanzamt lohnsteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 11.084,01 € für den Zeitraum 1.Jänner 2015 bis 31.Dezember 2015 gemeldet worden waren.

In weiterer Folge wurden dem Finanzamt gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988 einkommensteuerbefreite Bf.-Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz (=HGG) 2001 für den Zeitraum 2.März 2015 bis 1.September 2015 von der Personalabteilung C des BMLVS (=Bundesministerium für Landesverteidigung und Sport) gemeldet.

Mit Bescheid vom 8.März 2017 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 gemäß § 303 Abs. 1 BAO damit begründet, dass dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt geworden waren, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wurde auf die nachfolgend zitierte Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen

Einkommensteuerbescheides 2015, mit dem die bisherige Gutschrift von 2.115 € im Bescheid vom 10.März 2016 auf 1.206,00 € herabgesetzt wurde, verwiesen:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif daher nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von 13.831,16 € angewendet.

Beachten Sie bitte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben:

Spenden, Kirchenbeiträge und Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung und den Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung, die sie an einen inländischen Empfänger leisten, werden ab 2017 nur mehr auf Grund eines elektronischen Datenaustausches als Sonderausgaben berücksichtigt. Der übermittelte Jahresbetrag wird automatisch in die Veranlagung übernommen. Dazu ist erforderlich, dass Sie der empfangenden Organisation Ihren Vor- und Zunamen und ihr Geburtsdatum bekannt geben.

Beachten Sie bitte: Der Vor- und Zuname wird mit der Schreibweise im Zentralen Melderegister verglichen. Daher ist wichtig, dass die Daten richtig bekannt gegeben werden, insbesondere, dass der (erste) Vorname und der Zuname so angegeben werden, wie sie im Zentralen Melderegister gespeichert sind. Sie sehen das auf Ihrem Meldezettel oder dem Ausdruck Ihrer gespeicherten Daten auf Grund der Anmeldung.

Ihre Daten werden bei der Übermittlung datenschutzgerecht verschlüsselt und können nur beim zuständigen Finanzamt für die Steuerveranlagung verwendet werden.

....

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten die steuerpflichtigen Bezüge (245) nachfolgend angeführter Lohnzettel:

<i>Bezugsauszahlende Stelle:</i>	<i>Bezugszeitraum:</i>
<i>A-KG</i>	<i>1.01.2015 bis 31.12.2015</i>
<i>Beträge in</i>	<i>EUR</i>
<i>Bruttobezüge (210)</i>	<i>15.442,74</i>
<i>Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beträge (220)</i>	<i>1.918,30</i>
<i>SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)</i>	<i>2.440,43</i>
<i>Steuerpflichtige Bezüge (245)</i>	<i>11.084,01</i>
<i>Einbehaltene Lohnsteuer</i>	<i>1.894,80</i>

Anrechenbare Lohnsteuer (260)

1.894,80

SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)

277,33

Nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden folgende Bezüge berücksichtigt:

Bezugsauszahlende Stelle: BMLVS/ Personalabteilung C

Heeresgebühren 2.939,15

Die Bezüge waren gemäß § 84 bzw. § 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden."

Gegen den "Wiederaufnahmebescheid vom 8.März 2017 das Veranlagungsjahr 2015 betreffend" wurde in der Berufung, die von der belangten Behörde als Beschwerde zu werten war, eingewandt:

- "+ Anhand der Kontrolle des seinerzeitigen Bescheides vom 10.März 2016 zu den nunmehr neu ausgestellten Bescheid vom 8.März 2017 zur ANV 2015 musste festgestellt werden, dass nunmehr Heeresgebühren (!), also eine Ersatzleistung (!), die ich während meiner verpflichtenden Wahrzeit für mein Heimatland Österreich ausbezahlt bekam, nunmehr als aktives und steuerpflichtiges Einkommen in die Berechnung der Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden.
- + Diese mit einberechneten 2.939,15 € sollen für mich nun einen Rückforderungstatbestand in Höhe von 909 € darstellen, was für mich keinesfalls nachvollziehbar ist!
- + Zu bedenken möchte ich in diesem Zusammenhang auch noch geben, dass während der Zeit des Wehr- oder Zivildienstes auch keine beitragspflichtigen Versicherungsmonate, sondern lediglich Ersatzmonate erworben werden; also man auch pensionsversicherungsrechtlich noch für diesen Zeitraum Einbußen In Kauf nehmen muss.
- + Ich nahm inzwischen bereits auch mit einem Verteidigungsministerium telefonisch Kontakt auf, dem ebenso von einer solchen (neuen?) Regelung nichts wusste. Auch Ich wurde vor Antritt des Wehrdienstes von einer solchen Neuregelung nicht informiert!
- + (Anm. des Referenten: Seite 1, letzter Punkt:) Ich ersuche Sie daher höflich um nochmalige Überprüfung und Übermittlung einer ausführlichen und leicht nachvollziehbaren Stellungnahme,
 - Seit wann diese Regelung des Einbezuges von Entschädigungsleistungen des Bundesheeres als aktives Einkommen gewertet wird.
 - Auf welcher gesetzlichen Grundlage diese Änderung basiert.
 - Wie es argumentiert werden kann, dass Grundwehrdiener ab einem bestimmten Zeitpunkt schlechter gestellt werden können als sämtliche bisherigen Wehrpflichtigen (Bedenken Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes).

- *Wie der Informationspflicht des Finanzamtes gegenüber den Wehrpflichtigen nachgekommen wird, sollte es tatsächlich eine solche neue gesetzliche Regelung (ab einem mir nicht bekannten bestimmten Zeitpunkt geben).*

Ich benötige diese detaillierten Informationen deshalb, da ich auch noch überlege, mich diesbzgl. an die Volksanwaltschaft (Bürgeranwalt) zu wenden, sollte tatsächlich ihre Entscheidung der Wiederaufnahme AVN 2015 aufrecht bleiben.

...."

Mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO vom 11. August 2017 hielt die belangte Behörde dem Bf. wie folgt vor:

"§ 3 Abs. 2 EStG 1988

Erhält ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 22 lit a EStG 1988 (Bezüge der Soldaten nach dem 2., 3., 5. und 7. Hauptstück des Heerengebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Damit wird eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen - in ihrem Fall die Bezüge als Grundwehrdiener- zurückzuführende Progressionsmilderung ausgeschlossen. Der Bescheid wurde überprüft und dabei sowohl dessen rechtliche, als auch rechnerische Richtigkeit festgestellt.

Zudem wird bemerkt, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sowohl der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes (wie Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 94/13/0024), als auch der des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90-8) standgehalten hat."

Mit dem Vorlageantrag vom 10. August 2017 wandte der Bf. ein, dass diese fiktive Hochrechnung nicht korrekt sein könne und noch weniger nachvollziehbar sei, da der Bf. als Heerespflichtiger eben lediglich eine bestimmte Monatsdauer zum Heer eingezogen werde.

Die Entscheidungen durch den Verwaltungsgerichtshof aus dem Jahr 1999 sowie dem Verfassungsgerichtshof des Jahres 1990, auf die die belangte Behörde Bezug nehme, seien nach Meinung des Bf. bereits aquiriert und bedürften einer neuerlichen Vorlage. Dem Bf. seien diese damaligen Entscheidungen bescheidmäßig nicht beigelegt worden, womit der Bf. auf diese Argumentation leider nicht gesondert reagieren könne.

Abschließend stellte der Bf. fest, dass auf das Schreiben vom 20. März 2017 nur teilweise reagiert worden wäre. Beispielsweise sei auf den letzten Punkt auf Seite 1 und der letzten Nachfrage auf Seite 2 überhaupt nicht reagiert worden.

Mit dem Vorlagebericht wurde die Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Mit der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme der

belangten Behörde zum Vorlageantrag bezeichnete das Finanzamt ist die Hochrechnung der entsprechenden Einkünfte als gesetzeskonform.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bf.-Einkommensteuer 2015 erstmals mit Bescheid vom 10. März 2016 festgesetzt worden ist. Die Erlassung des angefochtenen Bescheides gemäß § 303 Abs. 1 BAO war Folge der in Zusammenhang mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens 2015 stehenden Meldung der Personalabteilung C des BMLVS von gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988 steuerfreien Bf.-Bezügen nach dem HGG 2001 für den Zeitraum 2. März 2015 bis 1. September 2015 an das Finanzamt.

Bestätigt wird der Sachverhalt durch den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid iVm dem neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015, auf den in der Begründung für den angefochtenen Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO verwiesen wird.

Strittig ist das Vorliegen eines neuen Sachverhaltselements im Sinn des § 303 BAO, das die Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 und damit die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 begründet.

Rechtslage

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO 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.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Tatsachen im Sinn des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26. Jänner 1999, 98/14/0038; 26. Juli 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 (z.B. VwGH 19. November 1998, 96/15/0148; 26. Juli 2000, 95/14/0094; 21. November 2007, 2006/13/0107; 26. Februar 2013, 2010/15/0064).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23. Februar 2010, 2006/15/0314; 29. Juli 2010, 2006/15/0006; 31. Mai 2011, 2009/15/0135; 19. September 2013, 2011/15/0157).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9. Juli 1997, 96/13/0185).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG idF vor BGBl. I Nr 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. April 2014, 2010/15/0159 und 12. April 1994, 90/14/0044, Slg 6882/F).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Nach Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 303, Rz. 62 ff., liegt die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen (z.B. VwGH 26. November 2002, 99/15/0176; 17. Dezember 2003, 99/13/0131; 4. Juni 2009, 2004/13/0083; 20. Jänner 2010, 2006/13/0015). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu.

Nach Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 303, Rz 67, ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6. Dezember 1990, B 783/89; VwGH 2. April 1990, 89/15/0005; VfGH 30. September 1997, B 2/96; VwGH 22. März 2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096; 28. Mai 1997, 94/13/0032; 30. Jänner 2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. z.B. BMF, AÖF 2006/192, Abschn 3.2).

Nach Ritz, BAO, 5.Aufl. 2014, § 303, Rz. 71, werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl. zu §303 Abs 4 aF VwGH 25.März 1992, 90/13/0238; 12.April 1994, 90/14/0044; 28.Mai 1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe (UFS 25.Jänner 2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.Dezember 1995, 94/15/0003; 4.März 2009, 2006/15/0079).

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

Mit Bescheid vom 10.März 2016 wurde die Einkommensteuer 2015 festgesetzt. Die an das Finanzamt adressierte Meldung der Personalabteilung C des BMLVS von Bf.-Bezügen nach dem HGG 2001 (§ 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988) für den Zeitraum 2.März 2015 bis 1.September 2015 war ein Sachverhaltselement, das bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid vom 10. März 2016 zum Ausdruck gebracht) geführt hätte, und stellte daher eine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO dar.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm ist von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Da bei Ausübung des Ermessens alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, ist festzuhalten, dass der Bf. - abgesehen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften bei der A-KG - gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988 einkommensteuerfreie Bezüge im Jahr 2015 erhalten hat [infolge dieser § 3 Abs. 2 EStG 1988 Anwendung findet]. Diese - im Rahmen einer Meldung des BMLVS neu hervorgekommene - Tatsache war die Ursache für die Verkürzung der Gutschrift von 2.115,00 € auf 1.206,00 € im neuen Einkommensteuerbescheid vom 8.März 2017. Mit einem Differenzbetrag von 909,00 € war die steuerliche Auswirkung des dargestellten Wiederaufnahmegrundes nicht als geringfügig zu werten und damit die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2015 zu rechtfertigen.

Mit den Ausführungen in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag war eine Änderung des Spruchs des angefochtenen Bescheids nicht zu begründen.

Hinsichtlich den verfassungsrechtlichen Bedenken (Verletzung des Art. 7 B-VG) bezüglich der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist zunächst auf die für die Entscheidung des

Bundesfinanzgerichts relevanten Bestimmungen des Bundesverfassungsgesetzes (=B-VG) näher einzugehen:

Nach Art. 7 Abs. 1 B-VG BGBl. Nr.1/1930, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.114/2013, sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen.

Nach Art. 18 Abs. 1 B-VG BGBl. Nr.1/1930, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.51/2012, darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Nach Art. 49 Abs. 1 B-VG BGBl. Nr.1/1930, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.114/2013, sind die Bundesgesetze vom Bundeskanzler im Bundesgesetzblatt kundzumachen.

Soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, treten sie mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung in Kraft und gelten für das gesamte Bundesgebiet.

Nach Art. 49 Abs. 3 B-VG BGBl. Nr.1/1930, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.114/2013, müssen Verlautbarungen im Bundesgesetzblatt allgemein zugänglich sein und in ihrer kundgemachten Form vollständig und auf Dauer ermittelt werden können.

Nach Art. 49 Abs. 4 B-VG BGBl. Nr.1/1930, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.114/2013, werden die näheren Bestimmungen über die Kundmachung im Bundesgesetzblatt durch Bundesgesetz getroffen.

Seit 1. Jänner 2004 erfolgt die rechtswirksame Kundmachung des geltenden Rechts ausschließlich über das Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS). Das Rechtsinformationssystem der Republik Österreich ist eine im Rahmen des e-Government der Allgemeinheit unentgeltlich und ohne Registrierung zugängliche Online-Dokumentation der Rechtsetzung Österreichs. Betreut wird das RIS vom Bundeskanzleramt. Die inhaltliche Verantwortung liegt beim Verfassungsdienst.

Am oberen Bildschirmrand des vom österreichischen Bundeskanzleramt seit 1997 im Internet unter ris.bka.gv.at abrufbaren RIS sind folgende Gruppen ersichtlich:



Durch einen Klick auf die Gruppe ist eine Liste von jenen Anwendungen, die zu dieser Gruppe gehören, erhältlich. Die Gruppe "Bundesrecht" umfasst u.a. die Punkte "Bundesrecht konsolidiert", das „Bundesgesetzblatt authentisch ab 2004“, "Staats- und Bundesgesetzblatt 1945-2003" und "Reichs-, Staats- und Bundesgesetzblatt 1848-1940". Das RIS dient der Kundmachung der im Bundesgesetzblatt (seit 2004) und in den Landesgesetzblättern der Länder (Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg und Vorarlberg ab 2015, Kärnten, Steiermark, Tirol und Wien ab 2014) zu verlautbarenden Rechtsvorschriften sowie der Amtlichen Verlautbarungen der Sozialversicherung und der Amtlichen Veterinärnachrichten, der Information über das Recht von Bund und Ländern und bietet einen Zugang zum EU-Recht, zur Rechtsprechung, zu ausgewählten Rechtsnormen von Gemeinden und zu ausgewählten Erlässen von Bundesministerien. Das RIS umfasst das aktuelle und -zum Teil- das historische österreichische Bundes- und Landesrecht sowie die Judikatur der Höchstgerichte (Verwaltungsgerichtshof,

Oberster Gerichtshof, Verfassungsgerichtshof) und anderer Gerichte und Spruchkörper, wie etwa der Unabhängigen Verwaltungssenate, des Unabhängigen Finanzsenats, des Unabhängigen Bundesasylsenats, der Datenschutzbehörde und anderer, sowie weitere Rechtsquellen und Entwürfe.

Das RIS-Service "Bundesgesetzblätter authentisch ab 2004" bietet das verbindliche, kundgemachte Recht in Form von elektronisch signierten Dokumenten. Über entsprechende Suchmasken im RIS können jedoch auch alle Bundesgesetzblätter von 1945 bis 2003 als HTML-Datei oder PDF abgefragt werden, ältere finden sich im Bestand der Österreichischen Nationalbibliothek (Webseite ALEX Online). Das Landesrecht wird nur wiedergegeben, die authentischen Fassungen betreuen die Länder, die auch ihre eigenen Rechtsinformationssysteme betreiben.

In Hinblick darauf, dass das Einkommensteuergesetz (=EStG) 1988 Bestandteil des RIS ist, verschafft das RIS nicht nur Gewißheit über die Kundmachung des EStG 1988 mit dem Bundesgesetzblatt **Nr. 400/1988** und das Inkrafttreten dieses Gesetzes am 30. Juli 1988, sondern auch über die Bestimmungen des EStG 1988 in der Stammfassung und die EStG-Novellen.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht war daher für das Streitjahr 2015 festzustellen, dass die Bezüge der Soldaten nach dem 2., 3., 5. und 7. Hauptstück des HGG 2001, BGBl. I Nr 31, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück bezieht, gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind. Nach § 3 Abs. 1 Z. 22 lit. b EStG 1988 sind Geldleistungen gemäß 4 Abs. 2 des Auslandseinsatzgesetzes 2001, BGBl. I Nr 55 von der Einkommensteuer befreit. Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z. 5 lit. a oder c, Z. 22 lit. a (5. Hauptstück des HGG 2001), lit. b oder Z. 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 4 und 5 ZDG 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; **die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.**

Nach dem im RIS unter ris.bka.gv.at abrufbaren Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juli 2007, 2006/15/0065, handelt es sich bei § 3 Abs. 2 EStG 1988 um eine Bestimmung zur Ermittlung des Steuertarifs. Sie dient der Berechnung des Steuersatzes beim Bezug bestimmter steuerfreier Leistungen, um den rechtspolitisch unerwünschten Effekt der Milderung der Steuerprogression auszuschließen, der sich ergibt, wenn in einem Kalenderjahr steuerfreie Zahlungen mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammen treffen (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 3, Tz. 35).

Hinsichtlich der Literatur zum § 3 EStG 1988 sei auf Jakom EStG, 10.Auflage 2017, verwiesen, wo Laudacher unter § 3, Rz.103 ausführt, dass Leistungen nach dem HGG 2001, BGBI I 31, und zwar Bezüge, Sachleistungen und Aufwandsersatz, Familienunterhalt und Wohnkostenbeihilfe steuerbefreit sind. Das gilt auch für Bezüge der Zeitsoldaten mit einem Verpflichtungszeitraum von mindestens einem Jahr nach dem 7.Hauptstück (§§45f HGG), mit Ausnahme des Härteausgleichs. Die Bezüge führen zur Hochrechnung.

Nach Laudacher in Jakom EStG, 10.Aufl.2017, § 3, Rz.120, hat der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 beabsichtigt, eine unverhältnismäßige Absenkung der Steuerprogression durch die Miteinbeziehung der steuerfreien Bezüge in das Jahreseinkommen zu vermeiden (zur Historie s Ryda/Langheinrich, FJ 13, 14). Über die Steuerfreiheit hinausgehende Vorteile für die steuerfreien Leistungen sollen vermieden werden. Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 28.Juni 1990, G71/90 zu § 3 Z. 4 Abs. 2 EStG 1972).

Nach Laudacher in Jakom EStG, 10.Auflage 2017, § 3, Rz.122, sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3, Z. 1 bis 3, und die zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (Beispiel LStR 118). Nach dem Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen werden die Jahressteuer und die prozentuelle Durchschnittsbelastung berechnet. Die Steuerabsetzbeträge werden (ab 1994) bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt, da in § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf § 33 Abs. 10 EStG 1988 verwiesen wird (EStR 117; VwGH 26.Mai 1998,97/14/0067). Der Durchschnittssteuersatz wird auf das zu versteuernde Einkommen (BFG 2.April 2014, RV/7103487/2011 – auf die primäre Steuerfestsetzung) angewendet (EStR 116).

Tatsache ist, dass der 3.Abschnitt des Einkommensteuergesetzes 1988 die für die Festsetzung der Einkommensteuer maßgeblichen Tarifvorschriften umfasst. § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass die Einkommensteuer jährlich bis zu einem Einkommen von 11.000 € 0 € beträgt. Für Einkommensteile über 11.000 € bis 25.000 € ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

$$\frac{\text{Einkommen} - 11000}{14000} \times 5110$$

Das Bf.-Einkommen in Höhe von 13.831,16 € war somit das Ergebnis dieser Berechnung:

Bezugsauszahlende Steile	stpfl. Bezüge (245)
A-KG	11.084,01 €

Aufgrund der Kontrollrechnung nach §3 Abs.2 EStG anzusetzende Einkünfte	2.939,15 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.891,16 €	13.891,16 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €	
Einkommen		13.831,16 €

Beim Bf. war der Pauschbetrag von 132 € für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 abzusetzen.

Der Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von 60 € ist ein Pauschbetrag, der gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 jährlich für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ohne besonderen Nachweis abzusetzen ist.

Von dem sich nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Betrag sind gemäß § 33 Abs. 2 EStG 1988 die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Die Berechnung der Bf.-Einkommensteuer für das Jahr 2015 ist der nachfolgenden Tabelle ersichtlich:

$(13.831,16 - 11.000) \times 5.110 / 14.000,00$	1.033,37 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.033,37 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	688,37 €
Einkommensteuer	688,37 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 1.894,80 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,43 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.206,00 €

Gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 € jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen, sowie ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 € jährlich zu.

Von den Fragen in der Beschwerde betreffend

- den Zeitpunkt, ab dem diese Regelung des Einbezuges von Entschädigungsleistungen des Bundesheeres als aktives Einkommen gewertet wird,
- die gesetzliche Grundlage, auf der diese Änderung basiert,
- die Argumente dafür, dass Grundwehrdiener ab einem bestimmten Zeitpunkt

schlechter gestellt werden können als sämtliche bisherigen Wehrpflichtigen (Bedenken Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes),

d) die Art und Weise, wie der Informationspflicht des Finanzamtes gegenüber den Wehrpflichtigen nachgekommen wird, sollte es tatsächlich eine solche neue gesetzliche Regelung (ab einem mir nicht bekannten bestimmten Zeitpunkt) geben, ist zu den Punkten a und b darauf hinzuweisen, dass das EStG 1988 mit dem Bundesgesetzblatt Nr. 400/1988 kundgemacht worden ist und am 30. Juli 1988 in Kraft getreten ist. Die ersten beiden Sätze des § 3 Abs. 2 EStG 1988 in der Stammfassung lauten:

"Erhält der Steuerpflichtige Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z. 5 lit. a oder c, Z. 22 lit. a (Abschnitte V und VI des HGG 1985) und lit. b sowie Z. 23 (ausgenommen Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 7, 8, 8a, 9 ZDG 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 und laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 41 Abs. 4 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde."

Die Hochrechnung bei Entschädigungsleistungen des Bundesheeres, die gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 steuerfrei sind, erfolgte somit bereits gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 in der Stammfassung.

Den unter Punkt c angesprochenen Bedenken betreffend Verstoß gegen Art. 7 B-VG ist zu erwidern, dass die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ein grundlegendes Prinzip des Verfassungsrechts und zentrales Element einer Steuerrechtsordnung ist, die rechtsstaatlichen Grundsätzen verpflichtet ist. Der Gleichheitsgrundsatz im Art. 7 B-VG bedeutet daher einerseits für den einfachen Gesetzgeber das Verbot einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorzugung oder Benachteiligung von bestimmten Personen(gruppen), andererseits für die Verwaltung und die Gerichte, dass sie die Rechtsnormen sachlich und ohne Willkür zu vollziehen haben. In Hinblick darauf, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf **alle** Abgabepflichtigen Anwendung findet, die neben beispielsweise lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte für einen Teil des Kalenderjahres bezogen haben, ist eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes in Form der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auszuschließen.

Gewißheit über die Verfassungskonformität der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 verschafft das VfGH-Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90-8, mit dessen Leittext *"Keine Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses der Progressionsmilderung beim Zusammentreffen von steuerfreiem Arbeitslosengeldbezug und steuerpflichtigem Arbeitseinkommen"*.

Zum Punkt d betreff Erfüllung der abgabenbehördlichen Informationspflicht gegenüber Wehrpflichtigen im Falle einer Gesetzesnovelle ist auf die ordentliche Verlautbarung des EStG 1988 zu verweisen, aufgrund dieser § 3 EStG 1988 verbindlich wurde.

Diese Verlautbarung erfolgte durch Kundmachung des EStG 1988 im Bundesgesetzblatt (BGBl). Seit 1. Jänner 2004 werden die Bestimmungen des EStG 1988 in geänderter Fassung rechtlich verbindlich ausschließlich im RIS kundgemacht. Nur die elektronisch signierte Fassung des Bundesgesetzblattes ist rechtlich verbindlich, die anderen Fassungen (beispielsweise im Dateiformat PDF) sind rechtlich unverbindlich. Im Falle einer Änderung des § 3 EStG 1988 tritt die geänderte Bestimmung des EStG 1988 grundsätzlich am Tag nach der Veröffentlichung (Kundmachung) im Bundesgesetzblatt in Kraft und ist daher von der Abgabenbehörde anzuwenden.

Aufgrund der Tatsache, dass das RIS eine im Rahmen des e-Government der Allgemeinheit unentgeltlich und ohne Registrierung zugängliche Online-Dokumentation der Rechtsetzung Österreichs ist, kann sich nach der ordnungsgemäßen Kundmachung des § 3 EStG 1988 niemand damit entschuldigen, dass ihm die Bestimmung des § 3 leg. cit. nicht bekannt gemacht worden ist.

Mit der Beschwerde und dem Vorlageantrag wurde das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO zwar bestritten, jedoch wurde dabei außer Acht gelassen, dass die belangte Behörde die Bf.-Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 stets als von der Einkommensteuer befreit behandelt hatte und aufgrund des Bf.-Bezugs dieser steuerfreien Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres dazu verpflichtet war, die für das restliche Kalenderjahr zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/ 2014 und BGBl. I Nr. 118/2015). Dabei war das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen war mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergeben hatte; die festzusetzende Steuer durfte jedoch nicht höher sein, als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 steuerfreien Bezüge nach dem HGG 2001 in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten. Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat der Gesetzgeber entschieden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem die Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Leistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Fall der Vollbesteuerung der Bezüge im Sinn des § 3 Abs. 2 EStG 1988 als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz. 34).

Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der steuerfreien Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). **Maßgebend ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung.**

Der Bf. ist also im Recht mit der Rechtsauffassung, dass seine Bezüge als Zeitsoldat steuerfrei sind. Zur Ermittlung des Steuersatzes werden aber nicht die Bezüge für die Tätigkeit als Zeitsoldat mitgerechnet, sondern es werden die nichtselbständigen Einkünfte, die tatsächlich nur für einen Teil des Jahres bezogen wurden, fiktiv auf das ganze Jahr hochgerechnet und so der Steuersatz ermittelt, der anzuwenden wäre, wenn die nichtselbständigen Einkünfte ganzjährig bezogen worden wären. Dieser Steuersatz wird dann auf das tatsächlich bezogene Einkommen angewendet und so die Einkommensteuer ermittelt. Sodann wird mittels einer Kontrollrechnung festgestellt, ob die so errechnete Einkommensteuer höher ist, als die Steuer, die sich ergeben würde, wenn die Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 besteuert würden. Festzusetzen ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Im gegenständlichen Fall ist die Einkommenssteuerbelastung geringer, wenn die Bezüge als Zeitsoldat "normal" besteuert würden, womit die Hochrechnung der nichtselbständigen Einkünfte auf ein fiktives Jahreseinkommen unterbleibt. Das bedeutet aber nicht, dass die steuerfreien Bezüge "plötzlich steuerpflichtig sind". Tatsächlich ist laut Gesetz die zuvor geschilderte Hochrechnung der steuerpflichtigen Bezüge vorzunehmen. Dies führt im Einzelfall zu einem gänzlich anderen Ergebnis.

Zur Verdeutlichung des Geschilderten wird in der Folge die Berechnung der Einkommensteuer dargestellt, die sich bei einer Hochrechnung der steuerpflichtigen Einkünfte auf das ganze Jahr ergeben würde und in der Folge das Ergebnis des angefochtenen Bescheides dargestellt:

Steuerpflichtige Bezüge A-KG	11.084,01 €
Gesamt	11.084,01 €
Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988	2.939,15 €
Anrechenbare Lohnsteuer	1.894,80 €

1) Hochrechnung

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:	22.351,73 €
Steuerpflichtige Bezüge/Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen x Tage des Jahres = $11.084,01/181 \times 365=$	
- Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
- Sonderausgaben	- 60,00 €
Hochgerechnetes Einkommen	22.159,73 €

Steuer	4.073,30 €
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
-Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Jahressteuer	3.728,30 €
Durchschnittsteuersatz: Jahressteuer/Einkommen x 100 = 3.728,30€/22.149,73 € x 100	16,83%
Berechnung der Einkommensteuer:	
Steuerpflichtige Bezüge	11.084,01 €
- Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
- Sonderausgaben	- 60,00 €
Einkommen	10.892,01 €
Einkommensteuer 16,83% von 10.892,01 €	1.833,12 €
- anrechenbare Lohnsteuer	-1.894,80 €
Gutschrift	61,68 €

2) Kontrollrechnung

Steuerpflichtige Bezüge	11.084,01 €
+Bezüge gemäß § 3 Abs.1 Z 22 EStG 1988	2.939,15 €
- Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Einkommensteuer	13.831,16 €
Tarifsteuer	1.033,37 €
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
- Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Einkommensteuer	688,37 €
- anrechenbare Lohnsteuer	1.894,80 €
Gutschrift gerundet	1.206,00 €

Bei Vergleich beider Berechnungen zeigt sich, dass die laut Einkommensteuerbescheid vom 8.März 2017 festgesetzte Einkommensteuer niedriger ist, als die Einkommensteuer laut Hochrechnung.

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag war eine Unkorrektheit der Hochrechnung anhand der Aktenlage nicht festzustellen.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, mit dem die Entscheidungen durch den Verwaltungsgerichtshof aus dem Jahr 1999 sowie den Verfassungsgerichtshof des Jahres 1990, auf die die belangte Behörde Bezug genommen hatte, als bereits aquiriert und einer neuerlichen Vorlage bedürftig gewertet worden waren, war zu erwidern, dass der Bf. im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen gestellt hatte, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts weicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Die zu lösende Rechtsfrage - Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 steuerfreie Bezüge - wurde in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet. Auf das die Verfassungskonformität der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 bestätigende Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 28. Juni 1990, G 71/90 zu § 3 Z. 4 Abs. 2 EStG 1972, sei verwiesen.

Zu den Entscheidungen durch den Verwaltungsgerichtshof sowie den Verfassungsgerichtshof, auf die die belangte Behörde Bezug nimmt, ist auf das RIS zu verweisen, zumal dieses das aktuelle und - zum Teil - das historische österreichische Bundes- und Landesrecht sowie die Judikatur der Höchstgerichte (Oberster Gerichtshof, Verwaltungsgerichtshof, Verfassungsgerichtshof) umfasst. Da das RIS eine im Rahmen des e-Government der Allgemeinheit unentgeltlich und ohne Registrierung zugängliche Online-Dokumentation ist, wäre es dem Bf. möglich gewesen, sich Kenntnis über den Inhalt der in Rede stehenden Entscheidungen der Höchstgerichte durch RIS-Abfragen zu verschaffen. Der Vorwurf, wonach dem Bf. diese damaligen Entscheidungen bescheldmäßig nicht beigelegt worden seien, womit er auf diese Argumentation leider nicht gesondert reagieren könne, erweist sich somit als unbegründet.

Hinsichtlich des Ermessens war die ursprüngliche Einkommensteuergutschrift aufgrund der Meldung des BMLVS betreffend von der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z. 22 EStG 1988 befreiten Bezügen nach dem HGG 2001 für den Zeitraum 2. März 2015 bis 1. September 2015 rückgängig zu machen, weil diese Meldung erst nach dem Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2015 beim Finanzamt eingelangt war und diese Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 verpflichtend zur Hochrechnung führten.

Mit der Verminderung der Einkommensteuergutschrift im neuen Bescheid im Vergleich zum Erstbescheid war die steuerliche Auswirkung des neuen Abgabenbescheides nicht als geringfügig zu werten. Gegenständlich war bei Übung des Ermessens dem Rechtsgut der Rechtsrichtigkeit und dem verfassungsrechtlich geschützten Gleichheitsgrundsatz Vorrang vor jenem der Rechtssicherheit zu geben. Die Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Einkommensteuer für das Jahr 2015 erweist sich auf Grund der spruchrelevanten nova reperta und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen als dem Grunde nach zulässig und in gesetzeskonformer Ermessensübung geboten. Die dagegen erhobene Beschwerde war daher unbegründet und abzuweisen.

Zusammenfassend liegt daher keine Rechtswidrigkeit darin begründet, dass mit Bescheid vom 8. März 2017 die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die dargelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zum einen klaggestellt, dass sich das „Neuhervorkommen von Tatsachen“ auf jenen Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und der Beilagen) bezieht, den die zuständige Abgabenbehörde (die abgabenfestsetzende Stelle) im konkret geführten Verfahren hatte. Zum anderen kann das Vorliegen einer neuen Tatsache als Folge der Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf die dem Finanzamt nach dem Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2015 gemeldeten Bezüge des § 3 Abs. 1 Z 22 EStG 1988, also aus der Berechnung der Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 abgeleitet werden. Mit diesem Erkenntnis wird von der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Auf die durch das Urteil des Verfassungsgerichtshofs vom 28. Juni 1990, G 71/90 bestätigte Verfassungskonformität der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sei verwiesen.

Wien, am 13. November 2017