

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Ri und die weiteren Senatsmitglieder N, K und L in der Beschwerdesache Mag. A B, Straße_1, Ort, über die Beschwerde vom 26.05.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs zu Steuernummer StNr. vom 08.05.2015, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2013 in der Sitzung am 30.7.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteivorbringen

Der Bf. war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2013 bei der I W GmbH, Straße_2, Ort_2 unselbstständig beschäftigt und bezog im Zeitraum 01.09.2013 bis zum 31.12.2013 zusätzlich zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für 122 Tage Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 und § 11 a Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz in der Höhe von insgesamt € 1.112,64 über das AMS.

Der belangten Behörde wurde am **30.01.2014** eine **Meldung des AMS** für den Zeitraum **01.09.2013 bis 31.12.2013** über den Bezug von **Bildungsteilzeitgeld** wie folgt übermittelt:

[...]

Am **05.02.2014** wurde der belangten Behörde folgender **Jahreslohnzettel 2013** der I W GmbH übermittelt:

[...]

[...]

In der **Einkommensteuererklärung 2013** vom **18.02.2014** erklärte der
Beschwerdeführer (Bf.):

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten)	
Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen	1
Werbungskosten, Pendlereuro	-
Genaue Bezeichnung Ihrer beruflichen Tätigkeit	(Berufsbezeichnung)
Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge, ausgenommen Betriebsratsumlage	150,00
Arbeitsmittel	234,50
Fachliteratur	692,53
Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten	1.819,72
Sonstige Werbungskosten	698,00
Sonderausgaben	
Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden	5.924,26
Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften	400,00
Geldspenden an mildtätige Organisationen, begünstigte Spendensammelvereine u.a.	87,00
Geldspenden an freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände	10,00
Kinderfreibetrag, Unterhaltsabsetzbetrag und außergewöhnliche Belastung für Kinder	
Kinderfreibetrag für 1. haushaltszugehöriges Kind (220 Euro)	Ja
Außergewöhnliche Belastungen	
Ausgaben für Kinderbetreuung	230,00
Kinderfreibetrag, Unterhaltsabsetzbetrag und außergewöhnliche Belastung für Kinder	
Kinderfreibetrag für 2. haushaltszugehöriges Kind (220 Euro)	Ja
Außergewöhnliche Belastungen	
Ausgaben für Kinderbetreuung	345,00

Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 11.03.2014 lautete wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang:		
Bezugsauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge	
I W GmbH	39.977,65 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-3.444,75 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-150,00 €	36.382,90 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		36.382,90 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)		-730,00 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988		-97,00 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen		
Kinderbetreuungskosten		-584,00 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988		-440,00 €
Einkommen		34.131,90 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.382,90 €	
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	-39.977,65 €	
Umrechnungsbasis	-3.594,75 €	
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		34.131,90 €
$(34.131,90 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$		9.056,29 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		9.056,29 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Pendlereuro		-38,04 €

Steuer für den Durchschnittssteuersatz		8.673,25 €
Durchschnittssteuersatz (8.673,25 / 34.131,90 x 100)		25,41%
Durchschnittssteuersatz 25,41% von	34.131,90	8.672,92 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €
6% für die restlichen 6.214,95		372,90 €
Einkommensteuer		9.045,82 €
Anrechenbare Lohnsteuer		-11.489,38 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer		-2.444,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)		0,00 €
Abgabengutschrift		2.444,00 €

Im Zuge der Bearbeitung einer Beschwerde des Bf. zur Einkommensteuer 2014, welche unter anderem die Hochrechnung von Bezügen aufgrund von Bezügen von Bildungsteilzeitgeld zum Gegenstand hatte, wurde seitens der belangten Behörde auch das Jahr 2013 überprüft, da 2013 ebenfalls Bildungsteilzeitgeld über das AMS zur Auszahlung gekommen war. Zur Klärung der Bezüge außerhalb des Zeitraumes der AMS-Bezüge wurde der Bf. mit **Ergänzungsersuchen vom 08.04.2015** zur Ergänzung von Informationen bezüglich der Einkommensteuer 2013 und 2014 wie folgt ersucht:

"Zur Hochrechnung führen das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen nach § 6 A1VG 1977 (Arbeitslosenversicherungsgesetz). Ersatzleistungen sind beispielsweise das Weiterbildungsgeld oder Überbrückungsgeld (Jakom/Laudacher EStG 2012, Rz 16 zu § 3). Das Bildungsteilzeitgeld ist ebenfalls eine an Stelle des Arbeitslosengeldes tretende Ersatzleistung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988.

Zur Überprüfung, ob in den bisherigen Bescheiden die gesetzlichen Bestimmungen korrekt angewendet wurden, ist eine Aufgliederung der Bezüge Ihres Dienstgebers notwendig. Übermitteln Sie daher bitte eine Gehaltsbestätigung von Ihrem Dienstgeber (TeilJahreslohnzettel) für folgende Zeiträume (außerhalb des Zeitraumes der AMS-Bezüge):

*1.1. bis 31.8.2013 und
17.12. bis 31.12.2014."*

Mit **Schreiben vom 23.04.2015**, bei der **belangten Behörde am 24.04.2015**

eingelangt, übermittelte der Bf. folgende Bezugsnachweise des Dienstgebers:

- Lohnzettel 2013
- Lohnkonto 01-08/2013
- Lohnkonto 09-12/2013
- Lohnzettel 2014
- Lohnkonto 01-11/2014
- Lohnkonto 12/2014 mit Angabe des Bezugsanteils, der auf den Zeitraum nach Ende der Bildungsteilzeit entfällt

[...]

[...]

Mit **Bescheid vom 08.05.2015** erfolgte die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend **Einkommensteuer 2013**. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolge, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 und den in diesem Zusammenhang erfolgten Ermittlungen (Ergänzungsersuchen vom 08.04.2015, beantwortet 24.04.2015) sei für das Finanzamt neu hervorgekommen, dass der Bf. im Jahr 2013 außerhalb des AMS-Bildungsteilzeitgeldes Aktivbezüge in Höhe von € 29.319,36 gehabt habe.

Ebenfalls am 08.05.2015 erging ein **neuer Einkommensteuerbescheid 2013**:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang:		
Bezugsauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge	
I W GmbH	39.977,65 €	

Auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte	1.112,64 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-3.444,75 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-150,00 €	37.495,54 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		37.495,54 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 37.495,54) * (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$		-698,90 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988		-97,00 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen		
Kinderbetreuungskosten		-584,00 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988		-440,00 €
Einkommen		35.275,64 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(35.275,64 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$		9.550,54 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		9.550,54 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Pendlereuro		-38,04 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		9.167,50 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €
6% für die restlichen 6.214,95		372,90 €
Einkommensteuer		9.540,40 €
Anrechenbare Lohnsteuer		-11.489,38 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,02 €
Festgesetzte Einkommensteuer		-1.949,00 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	2.444,00 €
Abgabennachforderung	495,00 €

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) zuerst die 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 das Einkommen des Bf. angewendet (Umrechnungsvariante) worden seien. Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im Fall des Bf. zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von 35.275,64 € angewendet worden. Die Topf-Sonderausgaben seien ab 1996 nur zu einem Viertel zu berücksichtigen und bei einem Gesamtbetrag von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel einzuschleifen.

Aufgrund des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld seien gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 29.319,36 € für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen gewesen.

Mit rechtzeitiger **Beschwerde vom 25.05.2015**, bei der belangten Behörde eingelangt am 26.05.2015, wurden

- der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 vom 08.05.2015 sowie
- der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 08.05.2013

bekämpft und dies wie folgt begründet:

Im **Wiederaufnahmebescheid** werde als Begründung angeführt, dass im Zuge der Ermittlungen betreffend die Einkommensteuer 2014 neue Tatsachen hervorgekommen seien, nämlich konkret, dass der Bf. im Jahr 2013 außerhalb des Bezugszeitraums des AMS-Bildungsteilzeitgeldes Aktivbezüge in Höhe von EUR 29.319,36 gehabt habe. Dem sei entgegenzuhalten, dass diese Information über zusätzliche Aktivbezüge außerhalb des Bezugszeitraums des BTZ-Geldes der Behörde bereits zum Zeitpunkt der Einbringung der Steuererklärung im Jahr 2014 bekannt gewesen seien, weil die entsprechenden Lohnzettel für die Zeiträume Jan. – Dez. 2014 einerseits (I W) und Sept. – Dez. 2014 andererseits (AMS) zur Verfügung gestanden seien (gemeint wohl: die Zeiträume Jan. – Dez. 2013 und Sept. – Dez. 2013; Anmerkung). Die Behörde könne sich daher nachträglich nicht darauf berufen, von den außerhalb des Bezugszeitraums des Bildungsteilzeitgeldes zugeflossenen Bezügen keine Information gehabt zu haben. Die Wiederaufnahme sei daher in diesem Fall nicht zulässig. Der Bf. wies darauf hin, dass es sich bei den AMS-Bezügen um steuerfreie Einkünfte handle.

Gegen die Berechnung der **Einkommensteuer** wurde seitens des Bf. eingewendet, die gemäß § 3 Abs. 2 vorhergesehene Hochrechnung der Einkünfte dürfe sich nur auf die außerhalb des Bildungsteilzeitbezugs erhaltenen Bezüge beziehen, sodass nur die Bezüge von Jänner bis August mit dem hochgerechneten Steuersatz zu versteuern seien. Dem sei aber ohnehin im Rahmen des Lohnsteuerabzugs in diesen Zeiträumen bereits Rechnung getragen worden. Die im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben müssten sich daher entsprechend mindernd auf die Steuerbelastung auswirken.

Der Bf. beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 (1) BAO und die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 (2) Z 1 BAO.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 05.06.2015** wurde die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend die Einkommensteuer 2013 vom 25.05.2015 abgewiesen. Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In seiner Beschwerde habe der Bf. argumentiert, dass die Informationen über zusätzliche Aktivbezüge außerhalb des Bezugszeitraumes des Bildungsteilzeitgeldes der Behörde bereits zum Zeitpunkt der Einbringung der Steuererklärung im Jahr 2014 bekannt gewesen seien, weil die entsprechenden Lohnzettel für die Zeiträume Jänner - Dezember 2014 (gemeint offenbar 2013) einerseits und September - Dezember 2014 (gemeint offenbar 2013) andererseits zur Verfügung gestanden seien. Richtig sei, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bekannt war, dass AMS-Bezüge neben Aktivbezügen vorliegen würden. Nicht bekannt sei jedoch die für eine korrekte Bescheiderstellung notwendige Aufteilung der Aktivbezüge einerseits, auf jene Zeit in der auch Leistungen des AMS bezogen wurden und andererseits, auf jene Zeit, in der keine AMS-Leistungen bezogen wurden, gewesen. Dies sei auch der Grund des Ergänzungsersuchens vom 08.04.2015 (beantwortet am 24.04.2015) gewesen.

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; vll. Ritz, BAO⁵ § 303 Tz 24).

Nachdem der Sachverhalt dem Finanzamt nicht vollständig bekannt gewesen sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgt.

Mit (separater) **Beschwerdevorentscheidung vom 05.06.2015** wurde die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2013** vom 08.05.2013 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"§ 3 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.....

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Laut oben zitierter Bestimmung, sind in Ihrem Fall die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Aufgrund der eindeutigen Rechtslage kann der in Ihrer Beschwerde vertretenen Rechtsansicht, dass für die Umrechnung das entsprechende Einkommen (nach Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben) heranzuziehen sei, nicht gefolgt werden."

Mit (rechtzeitigem) **Vorlageantrag vom 07.07.2015** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerden gegen

- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 vom 08.05.2015 sowie
- den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 08.05.2013

an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat. Betreffend der Begründung des Vorlageantrages verwies der Bf. auf die Ausführungen in den genannten Beschwerden und auf die Ausführungen in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014. Letztere lauteten wie folgt:

"Die auf meine Einkünfte 2014 angewendete Umrechnungsmethode führt in der Form wie sie angewendet worden ist generell zu einem sachlich nicht zu rechtfertigenden Ergebnis.

Die Umrechnung gemäß § 3 Abs 2 soll grundsätzlich vermeiden, dass Einkünfte aus einem Besteuerungszeitraum vor oder nach Bezug von bestimmten Transferleistungen nicht deshalb mit einem niedrigeren Steuersatz belastet werden, weil die während des übrigen Jahres bezogenen Transferleistungen nicht besteuert werden. Es ist aber NICHT Zweck dieser Gesetzesstelle, auch während des Bezugs von Transferleistungen erzielte laufende Einkünfte diesem erhöhten (hochgerechneten) Steuertarif zu unterwerfen!

Daher hätte bei Anwendung der Umrechnungsmethode der auf Basis der Hochrechnung resultierende Steuersatz nur auf jenen Teil des Einkommens angewendet werden dürfen, der dem Zeitraum nach Bezug des Bildungsteilzeitgelds entspricht (quasi Teilung des Veranlagungszeitraums in zwei getrennte Veranlagungszeiträume; diesbezüglich verweise ich auch auf die Ausführungen in Rz 116 LStR). Das hätte zur Folge gehabt, dass der Durchschnittssteuersatz für das gesamte Jahr wesentlich niedriger wäre und dieser Durchschnittssteuersatz zur Anwendung gekommen wäre. Ein dann vorgenommener Günstigkeitsvergleich hätte ergeben, dass die Besteuerung unter Berücksichtigung der Umrechnungsmethode noch wesentlich günstiger ist als die Anwendung des normalen Steuertarifs auf das gesamte Einkommen samt steuerfreier Transferleistungen.

Weitere möchte ich auf die aufgrund der angewendeten Berechnungsmethode sachlich nicht zu rechtfertigende Benachteiligung von Beziehern von Transferleistungen hinweisen, die sich aus der zeitlichen Lagerung der Bildungsteilzeit ergeben:

Hätte ich während des gesamten Jahres 2014 Bildungsteilzeitgeld erhalten, so wäre es zu keiner Hochrechnung gekommen und ich hätte das gesamte Einkommen mit einem wesentlich niedrigeren Tarif versteuert.

Da meine Bildungsteilzeit allerdings am 24.12.2014 endete, wurden meine Einkünfte aus dem nur sieben Tage dauernden Zeitraum vom 25.12. bis 31.12. hochgerechnet und unter Anwendung eines sachlich nicht gerechtfertigten Berechnungsverfahrens das gesamte Einkommen samt den steuerfreien Bezügen aus der Bildungsteilzeit dem Einkommensteuertarif nach § 33 EStG unterworfen!

Die Umrechnungsmethode, so wie sie in diesem Fall angewendet wurde, würde fast immer zu einer Vollversteuerung des grundsätzlich steuerfreien Bildungsteilzeitgeldes führen!

Ergänzend möchte ich auf folgendes hinweisen:

In der Begründung des Bescheides wurde auf § 3 (2) EStG Bezug genommen, der eine besondere Ermittlung des Steuersatzes für steuerfreie Einkünfte nach § 3 (1) Z 5 lit a bzw. c, Z 22 lit a und b sowie Z 23 vorsieht. Dabei handelt es sich um folgende Einkünfte:

- Z 5 lit a.: Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen*
- Z 5 lit c.: Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete und gleichartige Bezüge*
- Z 22 lit a.: Bezüge von Soldaten*
- Z 22 lit b.: Geldleistungen nach dem Auslandseinsatzgesetz*

• Z 23: Zivildienster

Das vom AMS als steuerfreie Beihilfe zur Weiterbildung ausbezahlte Bildungsteilzeitgeld wird von den oben angeführten, dem besonderen Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften, nicht umfasst.

Bei den von § 3 (2) umfassten Einkünften handelt es sich um Geldleistungen, die in der Regel als Ersatz oder Leistungsentgelt für Perioden geleistet werden, in denen eine Person ansonsten KEINE Einkünfte erzielt und nicht um Beihilfen, die zusätzlich zu einem steuerpflichtigen Einkommen gewährt werden.

Betreffend Einkünfte gemäß § 3 (1) Z 5 lit. a ist anzumerken, dass im Gesetz ausdrücklich nur Arbeitslosengeld (geregelt in Artikel II Abschnitt 1 AIVG) und Notstandshilfe (geregelt in Artikel II Abschnitt 3 AIVG), nicht aber die in Artikel II Abschnitt 2 AIVG geregelten „Leistungen zur Beschäftigungsförderung“, unter welche auch das Bildungsteilzeitgeld fällt, genannt sind. Als an Stelle des Arbeitslosengeldes oder Notstandshilfe tretende Ersatzleistungen können meines Erachtens lediglich tatsächliche Ersatzleistungen für diese spezifischen Einkünfte, wie beispielsweise das während der Arbeitslosigkeit bezogene Krankengeld verstanden werden, nicht aber das Bildungsteilzeitgeld!

Das Bildungsteilzeitgeld wird vom AMS auf Basis des § 11a AVRAG als Beihilfe ausbezahlt. Dass die Mittel dafür aus der Arbeitslosenversicherung kommen, ist irrelevant.

Das Bildungsteilzeitgeld ist daher nicht als Ersatzleistung für Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe sondern vielmehr als Beihilfe im Sinne der §§ 34 bis 38 Arbeitsmarktservicegesetz zu sehen, insbesondere § 34 (2) Z 2 (Beihilfen zum Zweck „einer beruflichen Aus- oder Weiterbildung...“)

Ich beantrage daher die Erlassung eines berichtigten Bescheids unter korrekter Anwendung von § 3 (2) EStG auf die steuerfreien Bildungsteilzeitgeld-Bezüge bzw. zur Gänze steuerfreie Behandlung des Bildungsteilzeitgelds."

Mit **Vorlagebericht vom 17.09.2015** führte die belangte Behörde aus, dass der Bf. im Jahr 2013 neben Aktivbezügen auch AMS-Bildungsteilzeitgeld bezogen habe. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung für das Folgejahr ESt 2014 sei aufgefallen, dass die ganzen Aktivbezüge aus der Hochrechnung herausgenommen worden waren. Tatsächlich hätten nur die Aktivbezüge von 01.09. - 31.12.2013 herausgenommen werden dürfen. Da die Aufteilung der Aktivbezüge auf jene Zeit, in der auch Leistungen des AMS bezogen worden seien und in jene Zeit, in der keine AMS-Leistungen bezogen worden seien, bei der Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt gewesen sei, sei am 08.04.2015 ein Vorhalt zur diesbezüglichen Aufschlüsselung ergangen. Erst aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2015 seien dem Finanzamt die maßgeblichen Aktivbezüge (Aufschlüsselung) erstmals bekannt gewesen und das Finanzamt in die Lage versetzt worden, das Verfahren wiederaufzunehmen und einen rechtlich richtigen Einkommensteuerbescheid 2013 zu erlassen. Dabei seien die zum

laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag umzurechnen gewesen. Die belangte Behörde beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dem Bf. wurde mit **Beschluss vom 31.08.2017** Gelegenheit gegeben,

1. zu den Feststellungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie
2. zur Gegenüberstellung der Hochrechnung und Kontrollrechnung

eine Stellungnahme abzugeben und

sich zur aktuellen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes sowie zur Aufrechterhaltung des Antrages auf Entscheidung durch den Senat und der Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu äußern:

"Feststellungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

In der Stellungnahme vom 10.08.2017 hat die belangte Behörde ausgeführt, in der Einkommensteuererklärung 2013 sei eine Aufteilung der Aktivbezüge einerseits, auf jene Zeit in der auch Leistungen des AMS bezogen wurden und andererseits, auf jene Zeit in der keine AMS-Leistungen bezogen wurden, nicht vorgesehen gewesen.

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich nicht, dass der Beschwerdeführer (Bf.) eine derartige Aufteilung im Zuge des Verfahrens betreffend den wiederaufgenommenen Bescheid vom 11.3.2014 vorgenommen hat.

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich, dass dem den wiederaufgenommenen Bescheid vom 11.3.2014 neben der Abgabenerklärung, folgende Informationen zu Grunde gelegen sind:"

Die AMS-Meldung vom 30.01.2014 und der Jahreslohnzettel 2013 vom 05.02.2014 (welche bereits weiter oben angeführt wurden) waren angefügt. Weiters wies das erkennende Gericht auf Folgendes hin:

"Aus den vorgelegten Akten ergibt sich nicht, dass der belangten Behörde im Zuge des Verfahrens betreffend den wiederaufgenommenen Bescheid vom 11.3.2014 eine Aufteilung der Aktivbezüge einerseits, auf jene Zeit in der auch Leistungen des AMS bezogen wurden und andererseits, auf jene Zeit in der keine AMS-Leistungen bezogen wurden, vorgelegen ist. Diese Aufteilung ist erst auf Grund der Stellungnahme des Bf. vom 23.4.2015 hervorgekommen.

Zu dieser Feststellung ist dem Bf. Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben."

Weiters wurde folgende Gegenüberstellung der Hochrechnung und der Kontrollrechnung übermittelt:

Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für 2013

Einkünfte aus nichtselbständiger
Arbeit

Übermittelte Lohnzettel (KZ 245)	39.977,65 €	39.977,65 €
Progressionseinkünfte (Kontrollrechnung)	-----	1.112,64 €
Werbungskosten mit Abzug des Pauschbetrages	-3.444,75 €	-3.444,75 €
Werbungskosten ohne Abzug des Pauschbetrages	-150,00 €	-150,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.382,90 €	37.495,54 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 88):

Topf-Sonderausgaben	-730,00 €	0,00 €
Topf-Sonderausgaben Einschleifregelung § 18 (2) EStG 88	0,00 €	-698,90 €
Zuwendungen gem. §18 (1) Z.7 EStG 1988	-97,00 €	-97,00 €
Kirchenbeitrag	-400,00 €	-400,00 €
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs 1 EStG 1988	-440,00 €	-440,00 €
Einkommen	34.131,90 €	35.275,64 €

Bemessungsgrundlage

Übermittelte Lohnzettel (KZ 245)	39.977,65 €
Werbungskosten mit Abzug des Pauschbetrages	-3.444,75 €
Werbungskosten ohne Abzug des Pauschbetrages	-150,00 €
Einkünfte ohne Umrechnung	-39.977,65 €
Hochzurechnende Einkünfte	0,00 €

Hochgerechnete Einkünfte:

$$0,00 / (365 - 122) * 365 = 0 \quad -3.594,75 €$$

Einkünfte ohne Umrechnung	39.977,65 €	
Sonderausgaben (§ 18 EStG 88):		
Sonderausgaben mit Abzug des Pauschbetrages	-730,00 €	
Zuwendungen gem. §18 (1) Z.7 EStG 1988	-97,00 €	
Kirchenbeitrag	-400,00 €	
Kinderfreibetrag	-440,00 €	-440,00 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	34.131,90 €	35.275,64 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	9.056,29 €	9.550,54 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €	-54,00 €
Pendlereuro	-38,04 €	-38,04 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.673,25 €	9.167,50 €
Ermittlung Prozentsatz für Hochrechnung		
$8.673,25 * 100 / 34.131,90 =$	25,41 %	
25,4109791719769		
Gem. § 33 EStG 1988 25,41 % von 34.131,90	8.672,92 €	
Steuer sonstige Bezüge KZ 220	372,90 €	372,90 €
Einkommensteuer	9.045,82 €	9.540,40 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-11.489,38 €	-11.489,38 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,44 €	-0,02 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.444,00 €	-1.949,00 €

Zudem wurde auf folgende Judikatur hingewiesen:

"Die belangte Behörde hat in der Stellungnahme vom 10.8.2017 auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes hingewiesen (BFG 16.2.2017, RV/7100500/2017, BFG 13.10.2016, RV/7104596/2016). Demnach sei der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr"

bezogen wurden, nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024). In diesem Erkenntnis sprach der Gerichtshof aus, es wäre mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen.

Diese vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Auslegung des Gesetzes sei auch auf das Bildungsteilzeitgeld anzuwenden. Auch dabei seien die neben dem Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen Einkünfte geringer, weshalb der Bezugszeitraum im Wege der Hoch-/Kontrollrechnung zu neutralisieren sei."

Mit **Stellungnahme des Bf. vom 24.9.2017** führte dieser aus wie folgt:

1.) Zu Feststellungen betreffend Wiederaufnahme

Der Behörde sei bereits zum Zeitpunkt der Einbringung der Steuererklärung im Jahr 2014 bekannt gewesen, dass für das gesamte Jahr 2013 Einkünfte von der I W GmbH und für den Zeitraum September bis Dezember 2013 Bildungsteilzeitgeld vom AMS bezogen worden seien. Dies gehe aus den entsprechenden Lohnzetteln für die Zeiträume Jan - Dez 2013 einerseits (I W) und Sep - Dez 2013 andererseits (AMS), welche der Behörde bereits im ursprünglichen Verfahren zur Verfügung gestanden haben, eindeutig hervor.

Dass für den Bezug von Bildungsteilzeitgeld eine Arbeitszeitreduktion mit entsprechender Entgeltreduktion Voraussetzung sei, ergebe sich aus den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen des Bildungsteilzeitgeldes.

Die Behörde habe daher bereits im ursprünglichen Verfahren alle erforderlichen Informationen über die Bezüge in den verschiedenen Zeiträumen erheben können und müssen. Die nachträgliche Abänderung des Bescheides widerspreche dem Grundsatz der Rechtssicherheit. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher nicht zulässig gewesen.

2.) Zur Gegenüberstellung Hochrechnung / Kontrollrechnung

Gemäß § 3 (2) EStG „... sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt“ (Anmerkung: Hochrechnung) „die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.“ (Anmerkung des Bf.: Kontrollrechnung)

Die Behörde führe in der Stellungnahme in der ersten Spalte eine Hochrechnung an, die eine Einkommensteuer von EUR 9.045,82 ergeben würde und in der zweiten Spalte eine Kontrollrechnung mit einer Steuersumme von EUR 9.540,40.

Gemäß § 3 (2) sei das Einkommen grundsätzlich entsprechend der Hochrechnung zu versteuern und die Steuer nur für den Fall, dass der so errechnete Steuerbetrag höher wäre als die Steuer bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (Kontrollrechnung), zu korrigieren.

Es sei daher nicht klar, warum die Behörde in vorliegenden Fall die Ergebnisse der Hochrechnung herangezogen habe.

3.) Zur Judikatur

Bezugnehmend auf die von der Behörde in ihrer Stellungnahme zitierte Rechtsprechung (insb. BFG RV/7100500/2017 vom 16.02.2017) könne die Argumentation des Finanzgerichts nicht ganz nachvollzogen werden, wonach die vom VwGH hinsichtlich des Progressionsvorbehalts bei Bezug von Arbeitslosengeld vertretene Auslegung des Gesetzes auch auf das Bildungsteilzeitgeld anzuwenden sei.

Auszug aus dem Erkenntnis: *" Der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024). In diesem Erkenntnis sprach der Gerichtshof aus, es wäre mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildenden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen."*

Die vom VwGH angesprochene typisierende Betrachtungsweise, wonach während der Dauer des Arbeitslosengeldes keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen, sei auf den Bezug von Bildungsteilzeitgeld gerade nicht zutreffend.

Die gemäß § 3 Abs. 2 vorgesehene Hochrechnung der Einkünfte dürfe sich daher nur auf die außerhalb des Bildungsteilzeitbezugs erhaltenen Bezüge beziehen, sodass im vorliegenden Fall nur die Bezüge von Jänner bis August 2013 mit dem hochgerechneten Steuersatz zu versteuern seien. Dem sei aber ohnehin im Rahmen des Lohnsteuerabzugs in diesen Zeiträumen bereits Rechnung getragen worden. Die im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben müssten sich daher entsprechend mindernd auf die Steuerbelastung auswirken.

Die Anträge auf eine Entscheidung durch den Senat und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden durch den Bf. vorerst aufrecht erhalten.

Mit Zustimmung des Beschwerdeführers vom 27.01.2018 wurde das **Verfahren gem. § 271 Abs. 1 BAO mit Beschluss vom 30. Jänner 2018** bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof zu Ra 2018/13/0024 damals anhängigen außerordentlichen Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.11.2017, RV/7104175/2015, **ausgesetzt**, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage,

ob und inwieweit im Falle des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld und gleichzeitigem Bezug von (während der Bildungsteilzeit verminderten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Hochrechnung der Einkünfte für das restliche Kalenderjahr vorzunehmen ist, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache ist.

Nach **Erlassung des Erkenntnisses des VwGH vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024**, wurde das gegenständliche **Beschwerdeverfahren** nunmehr **von Amts wegen fortgesetzt**.

In der **mündlichen Verhandlung vom 30.07.2019** wurde den Parteien und dem Senat ergänzend zur bisherigen Aktenlage die von der belangten Behörde am 11.08.2017 übermittelte **"Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für 2013"** betreffend den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vorgelegt. Demnach beträgt die Einkommensteuer laut Hochrechnung Euro 10.714,87, sowie die festgesetzte Einkommensteuer unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer und der Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 Euro -775,00 Euro. Die Einkommensteuer laut Kontrollrechnung beträgt 9.540,40, sowie die festgesetzte Einkommensteuer unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer und der Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 Euro -1.949,00. Demnach ergibt sich aus der Kontrollrechnung eine günstigere Besteuerung für den Beschwerdeführer. Diese wurde auch für den angefochtenen Bescheid herangezogen.

[...]

Seitens der belangten Behörde wurde die ergänzend festgestellte Aktenlage bestätigt und wurden keine ergänzenden Ausführungen gemacht.

Der Beschwerdeführer nahm die Ergänzung des Sachverhaltes zur Kenntnis und ging davon aus, dass diese Hoch-/Kontrollrechnung richtig sei. Seitens des Beschwerdeführers wurde vorgebracht, dass dem Finanzamt bereits aufgrund der abgegebenen Abgabenerklärung klar sein musste, dass der Beschwerdeführer neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Einkünfte aufgrund des Bildungsteilzeitgeldes erhalten hat. Das Finanzamt hätte ergänzende Ermittlungen durchführen müssen. Der Beschwerdeführer, der selbst als Steuerberater tätig sei, sehe nicht ein, dass das Finanzamt nachträglich eine Kontrolle durchführte und zu einer anderen Besteuerung gekommen sei.

Die belangte Behörde verwies auf das schriftliche Vorbringen. Nach Ansicht der belangten Behörde, welche sich auf bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützte, schließe ein Verschulden der belangten Behörde bei der Ermittlung des Sachverhaltes eine amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Der Beschwerdeführer sehe einen Widerspruch zu § 115 BAO, wonach die Behörde eine amtswegige Ermittlungspflicht hätte und brachte vor, dass seiner Ansicht nach die Art der Besteuerung dem Sachlichkeitsgebot widerspreche. Er habe verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge bei der Berechnung der Progression. Diese sei nicht im ursprünglichen Sinn des Gesetzgebers. Der

Beschwerdeführer bezweifelte die Vergleichbarkeit des Bildungsteilzeitgeldes mit dem Arbeitslosengeld, sodass er die Gesetzmäßigkeit der Anwendung der Bestimmungen betreffend Kontroll- und Hochrechnung als nicht dem Sinne des Gesetzgebers entsprechend erachtete.

Rechtslage

Nach § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 112/2012 sind von der Einkommensteuer befreit:

- a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen
- b) (...)
- c) die Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete nach den besonderen gesetzlichen Regelungen sowie gleichartige Bezüge, die auf Grund besonderer landesgesetzlicher Regelungen gewährt werden
- d) und e) (...)

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung BGBl. I 112/2012 lautet:

"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. 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. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muß. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen."

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) in der Fassung BGBl. I 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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.

Erwägungen

1. Wiederaufnahme

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich nicht, dass der belangten Behörde im Zuge des Verfahrens betreffend den wiederaufgenommenen Bescheid vom 11.3.2014 eine Aufteilung der Aktivbezüge einerseits, auf jene Zeit in der auch Leistungen des AMS bezogen wurden und andererseits, auf jene Zeit, in der keine AMS-Leistungen bezogen wurden, vorgelegen ist. Eine korrekte Berechnung der Einkommensteuer 2013 war ohne einer Aufteilung der Aktivbezüge, insbesondere einer Aufschlüsselung, welche Bezüge von der I W GmbH in den Zeitraum 01-08/2013 und in den Zeitraum 09-12/2013 fallen, nicht möglich.

Die konkrete Aufteilung dieser Bezüge in Zeiträume von Jänner bis August 2013 einerseits und September bis Dezember 2013 andererseits lag der belangten Behörde erst mit der Übermittlung der entsprechenden Lohnzettel mit Schreiben des Bf. vom 23.04.2015 im Zuge der Überprüfung der Einkommensteuer 2014 vollständig vor. Diese Aufteilung ist somit erst auf Grund der Stellungnahme des Bf. vom 23.04.2015 (neu) hervorgekommen.

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel (im Erstverfahren) schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0094; VwGH 23.02.2005, 2001/14/0007; VwGH 22.03.2006, 2002/13/0029; VwGH 06.07.2006, 2003/15/0016) und ist allenfalls unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. Auch der Umstand, dass sich aus einer Steuererklärung die Verpflichtung zur Überprüfung einer bestimmten Angabe ergebe, ändert nichts daran, dass die diesbezügliche Kenntnis noch nicht vorlag und ein solches Verschulden der Abgabenbehörde einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht entgegenstehen würde (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114).

Nach ständiger Rechtsprechung würde selbst ein behördliches Verschulden am Unterbleiben einer Feststellung der maßgeblichen Tatsachen im seinerzeitigen Verfahren die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließen (VwGH 10.08.2005, 2005/13/0082, mwN). Es hinderte daher die Abgabenbehörde nicht an der amtswegigen Wiederaufnahme, dass sie trotz der Kenntnis, dass der Bf. in einem bestimmten Zeitraum Bildungsteilzeitgeld bezogen hatte, zunächst keine weiteren Ermittlungsschritte gesetzt hatte, um einen korrekten Bescheid erlassen zu können.

Die steuerliche Auswirkung dieses gegenständlichen Wiederaufnahmegrundes ist mit einer Nachforderung von € 495,00 als nicht geringfügig einzustufen, sodass auch dieser Grund für die Unterlassung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorliegt.

Die Vornahme der amtswegigen Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Wiederaufnahme ergibt sich bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 303 BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285). Die belangte Behörde übte daher das ihr zustehende Ermessen rechtmäßig aus.

Da die genannten Beweismittel (Aufteilung der Bezüge des Bf. von der I W GmbH auf die Zeiträume Jänner bis August 2013 einerseits und September bis Dezember 2013 andererseits) im mit Bescheid vom 11.03.2014 abgeschlossenen Verfahren zur Einkommensteuer 2013 erst im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Einkommensteuer 2014 mit der Stellungnahme des Bf. vom 23.04.2015 neu hervorgekommen waren und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Einkommensteuer 2013 herbeiführte, war die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2013 zu Recht erfolgt und die dagegen gerichtete Beschwerde abzuweisen.

2. Einkommensteuer 2013

Aus den vorgelegten Lohnkonten 01-08/2013, 09-12/2013 und dem Lohnzettel 2013 der I W GmbH ergibt sich, dass der Bf. vom 01.01.2013 bis 31.12.2013 bei dieser GmbH als Dienstnehmer beschäftigt war und die betreffenden Bezüge im Zeitraum 01.09.2013 bis 31.12.2013 verringert waren.

Aus dem Vorbringen des Bf. und der Mitteilung des AMS vom 31.01.2014 über den Bezug von Bildungsteilzeitgeld von 01.09. bis 31.12.2013 geht - insoweit unstrittig - hervor, dass der Bf. eine Bildungsteilzeit gemäß § 11 a Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz für diesen Zeitraum in Anspruch genommen hatte und zusätzlich zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Arbeitsmarktservice für 122 Tage Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 in der Höhe von insgesamt € 1.112,64 bezogen hatte.

Aus den Lohnkontoauszügen 01-08/2013 und 09-12/2013 der I W GmbH ergibt sich die Aufteilung der Bezüge auf den Zeitraum Jänner bis August 2013 einerseits und dem Zeitraum September bis Dezember 2013 andererseits.

Die belangte Behörde hat in ihrer Stellungnahme vom 10.08.2017 auf Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes hingewiesen (BFG 16.02.2017, RV/7100500/2017; BFG 13.10.2016, RV/7104596/2016). Demnach sei der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich

nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024). In diesem Erkenntnis sprach der Gerichtshof aus, es wäre mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, ausgesprochen, dass, wenn das steuerfreie Weiterbildungsgeld an die Stelle davor (und danach) enthaltener Bezüge tritt, eine Hochrechnung der Bezüge zu erfolgen habe. Mit Erkenntnis vom 28.05.2019, Ra 2018/15/0028 hat der VwGH in einem vergleichbaren Fall und ausdrücklich mit Bezug auf Bildungsteilzeitgeld wiederum auf die Begründung des zuvor erwähnten Erkenntnisses vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, verwiesen.

Der Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung am 30.07.2019 verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Berücksichtigung der steuerfreien Bezüge bei der Berechnung der Progression vor: Diese würde dem Sachlichkeitsgebot widersprechen und sei nicht im ursprünglichen Sinn des Gesetzgebers. Die Vergleichbarkeit des Bildungsteilzeitgeldes mit dem Arbeitslosengeld sei zu bezweifeln, sodass die Gesetzmäßigkeit der Anwendung der Bestimmungen betreffend Kontroll- und Hochrechnung als nicht dem Sinne des Gesetzgebers entsprechend zu erachten sei. Der Bf. hat diese Bedenken jedoch nicht näher konkretisiert. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu vergleichbaren Sachverhalten in den jüngst ergangenen Erkenntnissen vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024 und 28.05.2019, Ra 2018/15/0028 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gehegt und § 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 auch konkret auf das Bildungsteilzeitgeld angewandt. Der erkennende Senat vermag keine Verfassungswidrigkeit dieser Besteuerung erkennen und teilt die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf. daher nicht.

Im gegenständlichen Verfahren tritt das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld im Zeitraum September 2013 bis Dezember 2013 an die Stelle eines Teiles der (von in diesem Fall davor) erhaltenen Bezüge von der I W GmbH. Die obenstehende, vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Auslegung des Gesetzes ist somit auch auf das Bildungsteilzeitgeld anzuwenden. Es hat daher eine Hochrechnung der Bezüge zu erfolgen. Die neben dem Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen Einkünfte sind im Vergleich zum Zeitraum vor dem Bezug des Bildungsteilzeitgeldes reduziert und der Bezugszeitraum ist daher im Wege der Hoch-/Kontrollrechnung zu neutralisieren.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 der belangten Behörde hat sich somit als rechtmäßig erwiesen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 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 der 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 Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 31. Juli 2019