

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. Dezember 2019 gegen den Bescheid des FA vom 14. November 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Der BF wurde mit Bescheid vom 14.11.2019 zur Einkommensteuer für 2014 veranlagt. Dabei setzte das FA neben den Pensionsbezügen der PVA weitere Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines weiteren Lohnzettels des BMLV i.H.v. € 1.192,25 an und begründete dies damit, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF fristgerecht Beschwerde und begründete dies im Wesentlichen damit, dass ein derzeit anhängiges grundsatzentscheidendes Verfahren des BMLV beim Finanzamt A noch nicht abgehandelt sei. In dieser Sache werde entschieden, ob es sich bei der Naturalwohnung um eine Sachleistung nach dem EStG handle oder um einen Sachbezug nach dem BDG i.V.m. dem GehaltsG. Es handle sich bei ihm um eine Naturalwohnung und nicht um eine Dienstwohnung. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.05.2020 wies das FA die Beschwerde des BF als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass - unabhängig von der Behandlung nach den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes - steuerrechtlich zu beurteilen sei, ob wegen der verbilligten Überlassung von Wohnungen an Dienstnehmer steuerlich ein Sachbezug zu berücksichtigen sei. Die Richtlinien

des GehaltsG hätten dafür keine Bindungswirkung entfaltet. Dabei handle es sich um eine dienstrechtliche und keine steuerrechtliche Regelung. Die (steuerliche) Bewertung von Sachbezügen werde durch die hierzu ergangene SachbezugswerteVO geregelt. Sofern keine Sonderregelungen vorliegen würden, seien geldwerte Vorteile mit den üblichen Mietpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Dabei seien die bezahlten Vergütungen für diese Wohnung den Sachbezügen gegengerechnet worden. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung stelle nur dann keinen geldwerten Vorteil dar, wenn der Arbeitnehmer sie im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nehme.

Darauf beantragte der BF fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus dem Vorbringen der Verfahrensparteien den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt.

Der BF ist Dienstnehmer des BMLV im Ruhestand und bezieht als solcher Pensionsbezüge. Das BMLV stellt ihm auch im Ruhestand eine Naturalwohnung in ***Bf1-Adr*** im Ausmaß von € 107,07 m² zur Verfügung und stellte dafür einen Lohnzettel nach § 84 EStG aus.

Für die Wohnung leistete der Dienstnehmer die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebenen Vergütungen in Höhe von € 472,40 pro Monat.

Für diese Mietwohnung verrechnete die Eigentümerin, eine gemeinnützige Bauträgerin, Betriebskosten von € 354,45. Diese wurden durch den BF beglichen.

Dies ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens des BF sowie aus der GPLA Prüfung des BMLV über das Jahr 2014 und ist im gegenständlichen Verfahren nicht strittig.

Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung an den BF, der sich im Ruhestand befindet, liegt nicht vor.

Dies ergibt sich aus Sicht des BFG bereits aus dem Umstand, dass der BF sich im Ruhestand befindet.

Der Richtwert für Mietwohnungen im Bundesland X (Miete/m²) betrug ab 01.04.2012 bis 31.03.2014 € 7,12/m².

Dies ergibt sich aus dem RichtwerteG in der von 01.04.2012 bis 31.03.2014 geltenden Fassung.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. ...

Gemäß § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige, in dessen Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Da für den BF neben einem Lohnzettel für seine Pensionsbezüge durch die PVA ein weiterer Lohnzettel durch das BMLV ausgestellt wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 39 Abs. 1, 2. Satz vor.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a) EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 ... zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1. EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, ...) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Beamten im Ruhestand liegt ein Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis iSd oben Gesagten vor.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2. EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 der SachbezugswerteVO ist als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gemäß § 5 des Richtwertgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2008, bezogen auf das Wohnflächenausmaß gemäß Abs. 5 anzusetzen, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

Gemäß § 2 Abs. 2 der SachbezugswerteVO ist der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 auf einen Wohnraum anzuwenden, der hinsichtlich der Ausstattung ... unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche ... der mietrechtlichen Normwohnung gemäß § 2 des Richtwertgesetzes entspricht.

Gemäß § 2 Abs. 4 der SachbezugswerteVO (4) ist für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Endpreis des Abgabeortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 5 der SachbezugswerteVO ist die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes im Sinne des § 17 Abs. 2 und 3 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2006 vorzunehmen.

Gemäß § 2 Abs. 6 der SachbezugswerteVO beinhalten die Quadratmeterwerte auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

Gemäß § 2 Abs. 7 der SachbezugswerteVO sind bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Gemäß § 24 Abs. 1 GehaltsG hat ein Beamter, dem neben seinem Monatsbezug Sachleistungen gewährt werden, dafür eine angemessene Vergütung zu leisten, die im Wege der Aufrechnung hereingebracht werden kann. Bei der Festsetzung der Höhe der Vergütung ist auf die örtlichen Verhältnisse sowie auf die dem Bund erwachsenden Gestehungskosten Bedacht zu nehmen. Die Höhe der Vergütung wird allgemein von der Bundesregierung durch Verordnung oder im Einzelfall vom zuständigen Bundesministerium im Einvernehmen mit der Bundesministerin oder dem Bundesminister für öffentlichen Dienst und Sport festgesetzt.

Gemäß § 24a Abs. 1 GehaltsG hat der Beamte für eine Wohnung oder eine sonstige Räumlichkeit, die ihm nach § 80 BDG 1979 oder nach vergleichbaren gesetzlichen Bestimmungen überlassen oder zugewiesen worden ist, eine monatliche Vergütung zu leisten. Die Vergütung besteht aus der Grundvergütung und den auf die Wohnung oder die sonstige Räumlichkeit entfallenden Anteilen an den Betriebskosten und den öffentlichen Abgaben sowie an den Nebenkosten.

Gemäß § 24a Abs. 2 Z. 1 lit. a) GehaltsG ist Bemessungsgrundlage für die Grundvergütung bei vom Bund gemieteten Wohnungen der Hauptmietzins, den der Bund zu leisten hat.

Gemäß § 24a Abs. 3 Z. 1 lit. a) GehaltsG beträgt die Grundvergütung für Beamte des Dienststandes für Naturalwohnungen 75% der Bemessungsgrundlage. Aus wichtigen

dienstlichen Gründen kann mit Zustimmung der Bundesministerin oder des Bundesministers für öffentlichen Dienst und Sport die Grundvergütung mit einem niedrigeren Hundertsatz bemessen werden.

Der BF begründet seine Beschwerde im Wesentlichen damit, dass in einem grundsatzentscheidenden Verfahrens des BMLV beim FA A in der Sache entschieden werde, ob es sich bei der Naturalwohnung um eine Sachleistung nach dem EStG oder um einen Sachbezug nach dem BDG i.V.m. dem GehaltsG handle.

Mit dieser Rechtsansicht irrt der Beschwerdeführer, da er zwei unterschiedliche Regelungen mit unterschiedlichen Zielsetzungen vermengt. Die Bestimmungen des BDG bzw. des GehaltsG legen Berechnungsmethoden für Kostenbeiträge fest, die ein Beamter seinem Dienstgeber für die Überlassung einer Naturalwohnung bzw. einer Dienstwohnung zu leisten hat. Diese gesetzlichen Bestimmungen legen lediglich die Rechte und Pflichten aus dem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis, die Bezüge in Geld oder in Sachleistungen sowie die dafür zu leistenden Kostenersätze nach § 24 GehaltsG fest. Darüber hinausgehende Rechte, insbesondere ein Recht auf eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung derartiger Sachleistungen, können aus den Bestimmungen des BDG bzw. des GehaltsG nicht abgeleitet werden.

Dies ergibt sich auch aus den Beilagen zu BGBl. 387/1986, aus denen ersichtlich ist, dass lediglich eine Neuregelung der Vollziehung der Bestimmungen des § 24 GehaltsG über die Festlegung der Kostenersätze angestrebt wurde. Steuerrechtliche Aspekte werden dazu nicht angesprochen.

Wie das FA in der Beschwerdeentscheidung richtig und ausführlich angeführt hat, sind für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, lediglich die einkommensteuerlichen Regelungen von Bedeutung. Die diesbezüglichen Regelungen ergeben sich - für Angestellte in privatrechtlichen Dienstverhältnissen genauso wie für öffentlich Bedienstete - aus den oben zitierten Bestimmungen des § 15 bzw. § 25 EStG sowie aus § 2 der SachbezugswerteVO. Für eine abweichende Behandlung einer Naturalwohnung eines öffentlich Bediensteten im Ruhestand kann das BFG keine rechtliche Grundlage und keine sachliche Rechtfertigung erkennen. Die Überprüfung durch das FA, ob beim BF aufgrund der konkreten Verhältnisse unter Berücksichtigung seiner Kostenbeiträge noch ein Sachbezug nach den Bestimmungen des EStG verbleibt, erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Aus den o.a. Rechtsgrundlagen ergibt sich für eine Wohnung, die dem BF von seinem ehemaligen Dienstgeber auch im Ruhestand gegen Kostenersätze überlassen wurde, folgender Berechnungsansatz:

Der Richtwert für den Preis von Mietwohnungen im Bundesland X im Oktober 2013 betrug € 7,12/m². Dieser ist auf die Wohnung des BF im Ausmaß von 107,07 m² anzuwenden und ergibt

einen (exakten) Wert von € 762,3384. Dieser Wert ist – da der BF die Betriebskosten bezahlt - um 25% zu kürzen. Damit verbleibt ein (exakter) Wert von € 571,7538 p.m.. Stellt man diesen Wert den geleisteten Kostenbeiträgen des BF von € 472,40 p.m. gegenüber, verbleibt ein (exakter) Mehrbetrag (d.i. der Sachbezug im Sinne des EStG) von € 99,3538 p.m. oder € 1.192,2456, gerundet € 1.192,25 p.a. für das Jahr 2014. Dies entspricht dem vom FA auf Grund des vom BMLV erstellten Lohnzettels angesetzten Sachbezug von € 1.192,25 für das Jahr 2014. Der Ansatz des Lohnzettels für die Überlassung der Wohnung erfolgte daher auch der Höhe nach zu Recht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis fußt hinsichtlich der Frage der Bewertung von Sachleistungen eines (ehemaligen) Dienstgebers auf den oben zitierten Bestimmungen des EStG 1988 sowie auf der dazu ergangenen SachbezugswerteVO. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 3. August 2020