

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterMag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals: Finanzamt ***1***) vom 2. Juli 2019 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2013, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2013 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 bis 2013 sowie vom 3. Juli 2019 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 30.6.2011 wurde der Beschwerdeführer (im Folgenden: „Bf.“) aufgrund seiner am 7.3.2011 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 zur Einkommensteuer 2010 veranlagt. Auch für die Jahre 2011 bis 2015 erfolgte eine solche Veranlagung laut nachstehender Tabelle:

[...]

Mit Bescheiden vom 2.7.2019 (für 2010 bis 2013) sowie 3.7.2019 (für 2014 und 2015) nahm das Finanzamt ***1*** (im Folgenden: Finanzamt) die Einkommensteuer 2010 bis 2015 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ jeweils am selben Tag, dh. für die Jahre 2010 bis 2013 am 2.7.2019 und für die Jahre 2014 und 2015 neue Sachbescheide zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2015.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung wiederaufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

In den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden finden sich hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2010 bis 2015 gleichlautend folgende Ausführungen:

„Am ***17***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***2*** mittels Lohnzettelermittlung bekanntgegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“

Mit diesen neuen Sachbescheiden zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2015 setzte das Finanzamt neben den von der ***3*** ausbezahlten Pensionsbezügen des Bf. auch Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund von Lohnzetteln des ***4*** in Höhe von € ***5*** (2010 und 2011), € ***6*** (2012), € ***7*** (2013), € ***8*** (2014) und € ***9*** (2015) an.

Aufgrund dieser neuen Sachbescheide zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2014 wurden am 2.7.2019 (für 2010 bis 2013) bzw. am 3.7.2019 (für 2014) Anspruchszinsenbescheide gemäß § 205 BAO erlassen.

Gegen alle diese Bescheide (Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 bis 2015, Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015 sowie Anspruchszinsen 2010 bis 2014) erhob der Bf. mit Schreiben vom 19.7.2019 (beim Finanzamt eingelangt am 23.7.2019) fristgerecht Beschwerde und beantragte die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2010 bis

2015 ersatzlos aufzuheben sowie die Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2010 bis 2015 wieder auf Basis der durch die eingeleiteten Wiederaufnahmeverfahren außer Kraft gesetzten Einkommensteuer festzusetzen und somit den ursprünglichen Rechtszustand wiederherzustellen.

Betreffend die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015 wurde die Beschwerde wie folgt begründet:

Die angeführten Wiederaufnahmebescheide vom 2.7.2019 und 3.7.2019 würden allesamt eklatante Begründungsmängel aufweisen. In den Wiederaufnahmebescheiden seien - jeweils gleichlautend - mehrere der in § 303 BAO angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt - ohne konkrete Bezeichnung, auf welchen dieser Gründe sich das FA ***1*** bei den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden stützen würde.

Auch wenn die Abgabenbehörde bezüglich „näherer Begründung“ auf die - ebenfalls völlig gleichlautende - Begründung in den neu erlassenen Einkommenssteuerbescheiden verweise, könne der Begründungsmangel in den Wiederaufnahmebescheiden dadurch nicht beseitigt werden, weil aus den neu erlassenen Einkommenssteuerbescheiden in keinsten Weise hervorgehen würde, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***2*** dem Finanzamt am ***17***2019 bekanntgegeben habe und warum diese Mitteilung für längst rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungszeiträume irgendeine Relevanz haben könnte.

Ob es sich um bei dieser Mitteilung des ***4*** um eine rechtlich relevante „neue Tatsache“ im Sinne des § 303 BAO handelt, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen rechtfertigen würde, könne mangels Kenntnis des Inhaltes dieser Mitteilung nicht beurteilt werden.

Die Wiederaufnahme dieser Verfahren wäre von Amts wegen eingeleitet worden. Daher hätte das FA ***1*** auch ihre Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründen müssen:

Gemäß § 20 BAO habe die Abgabenbehörde Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Diese Ermessensentscheidung sei aber völlig einseitig zum Nachteil der Rechtsunterworfenen und - im Hinblick auf die Höhe der völlig unerwarteten Nachforderungen - auch in einem für den Bf. wirtschaftlich existenzbedrohenden Ausmaß erfolgt. Die gemäß § 20 BAO bei Ermessensentscheidungen von der Behörde vorzunehmende Abwägung aller Interessen sei nicht einmal ansatzweise erkennbar.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.3.96 (GZ 94/15/0085) sei bei einer zu Ungunsten der Partei sich auswirkenden Wiederaufnahme nach § 303 BAO in der „Begründung...darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde“.

Das Fehlen jeglicher Begründung der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde würde umso schwerer wirken, als das Finanzamt ***1*** - unter Außerachtlassung des Gebotes der Abwägung aller Interessen - offensichtlich zu dem Schluss gelangt sei, dass eine Neuberechnung der Lohnsteuer für Veranlagungszeiträume, die mehr als 5 Jahre (und damit bereits außerhalb der in § 207 BAO normierten Verjährungszeiten) zurückliegen, wichtiger wäre als die der Rechtsordnung immanenten Grundsätze von Rechtssicherheit sowie Treu und Glauben.

Eine inhaltliche Überprüfung, ob die von Amts wegen durchgeführte Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Einkommenssteuerverfahren der Jahre 2010 bis 2015 rechtlich zulässig sei, ist aufgrund der dargestellten massiven Begründungsmängel völlig unmöglich, weshalb die Wiederaufnahmeverfahren für die Jahre 2010 bis 2015 rechtswidrig seien.

Die Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide aufgrund fehlender bzw. unzureichender Begründung werde durch die nachstehend angeführte Judikatur bekräftigt:

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3.8.2018 RV/5100300/2012 sei ausgeführt, dass sich eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 BAO nur an den in diesem Bescheid angeführten Wiederaufnahmegründen orientieren kann.

Weiters führe das BFG in dieser Entscheidung aus, dass es für die Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, erforderlich ist, dass sowohl die Wiederaufnahmsgründe als auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden neuen Tatsachen und Beweismittel in der Begründung angeführt und dargestellt werden.

Ähnlich die Begründung in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats Innsbruck vom 8.3.2004 zu RV/0315-1/03, mit der ein Wiederaufnahmebescheid des FA ***10*** ersatzlos aufgehoben wurde, weil es das Finanzamt in der Begründung im Wiederaufnahmebescheid verabsäumt hätte, die „neu hervorgekommenen Tatsachen“ und das „sonstige Ergebnis des Verfahrens“ konkret zu benennen und diese näher auszuführen.

Die Schlussfolgerung, die der UFSI daraus abgeleitet hat, laute: „Da aus dem gegenständlichen Bescheid sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung durch das Finanzamt.“

Betreffend die angefochtenen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015 wurde folgendes Vorbringen erstattet:

Die neu erlassenen Einkommenssteuerbescheide vom 2.7.2019 für die Jahre 2010 bis 2013 sowie jene vom 3.7.2019 für die Jahre 2014 und 2015 würden sich von den ursprünglich erlassenen ESt-Bescheiden lediglich darin unterscheiden, dass unter der Überschrift

„Bezugsauszahlende Stelle" zusätzlich zum Bundesdienst (***11***-Pension) jetzt auch das Bundesministerium für ***2*** angeführt wäre.

Die jeweils angegebenen Beträge seien in keinster Weise nachvollziehbar, weshalb diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten würden.

In den Bescheiden sei zwar angeführt „Übermittelte Lohnzettel laut Anhang" - anstatt diese Unterlagen den Bescheiden beizulegen, habe sich das Finanzamt aber damit begnügt, jeweils auf Seite 5 der neuen ESt-Bescheide („Lohnzettel und Meldungen") die Beträge nochmals anzuschreiben.

Auch hätte der Bf. von seinem früheren Dienstgeber, dem ***4***, keine Lohnzettel für die Jahre 2010 bis 2015 erhalten.

Mit absoluter Gewissheit könne der Bf. ausschließen, dass er neben den Ruhegenussbezügen der ***11*** - Versicherungsanstalt für öffentlich Bedienstete noch irgendwelche weiteren Bezugsauszahlungen durch das BMin für ***2*** erhalten habe.

Zudem würde auch jegliche Begründung fehlen, warum ein am ***17***2019 vom ***12*** an das Finanzamt übermittelter Lohnzettel irgendeine Relevanz für die längst abgeschlossenen und weit in der Vergangenheit liegende Steuerperioden haben sollte.

Aufgrund eines Informationsschreibens des BMin für ***2***, das der Bf. im Dezember 2018 erhalten habe und in dem ausgeführt wurde, dass das Finanzamt ***13*** einen Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG gegen das ***4*** erlassen habe, weil es - in völliger Abkehr von der bisherigen Rechtsmeinung - in der entgeltlichen Überlassung von Naturalwohnungen einen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug annehmen würde, hätte der Bf. die Vermutung, dass in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes ein solcher Sachbezugswert einberechnet worden sei.

Da es aber nicht Aufgabe des Bf. sei, eine fehlende oder unzureichende Begründung der Abgabenbehörde durch Mutmaßungen oder Spekulationen zu ergänzen, möchte der Bf. dazu lediglich ausführen, dass eine neue rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde keine „neu hervorgekommene Tatsache" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b der BAO darstellen würde.

Der Bf. verweise dazu unter anderem auf die Entscheidung des VwGH vom 31.7.2012 GZ 2008/13/0081, worin ausgeführt wird, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind und sich die Folgen einer unzutreffenden Würdigung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme beseitigen lassen.

Da der Bf. - und viele seiner Nachbarn - bereits seit mehreren Jahrzehnten in einer vom ***4*** überlassenen Naturalwohnung leben würden, sich die Rechtslage hinsichtlich Versteuerung von Sachbezügen in dem verfahrensrelevanten Zeitraum ab 2010 auch nicht geändert habe und den Finanzbehörden die Überlassung von Naturalwohnungen aus früheren Prüfungen bekannt gewesen wäre, würden keine neuen Tatsachen vorliegen, weshalb die Wiederaufnahmen der Verfahren und die neu erstellten Einkommenssteuerbescheide für 2010 bis 2015 auch aus diesem Grund allesamt rechtswidrig wären.

Abgesehen von der Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmeverfahren und der neu erlassenen Steuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2015 seien die Abgabennachforderungen für die Jahre 2010 bis 2013 auch verjährt. Die Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO sei nach der Judikatur von Amts wegen zu berücksichtigen. Die Bescheide würden keinerlei Begründung enthalten, warum die Behörde auf die Verjährungsfristen nicht Bedacht genommen habe. Auch aus diesem Grund wären die Wiederaufnahme der Verfahren und die neue Festsetzung der Einkommenssteuer für die Perioden 2010 bis 2013 unzulässig.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.7.2020 wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2010 bis 2013 vom 2.7.2019 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Die ebenfalls die Beschwerden abweisenden Beschwerdeverentscheidungen betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 und 2015 ergingen am 2.9.2020 (für 2014) sowie am 17.11.2020 (für 2015).

Diese Beschwerdeverentscheidungen wurden wie folgt begründet, wobei die Ausführungen zur Verjährung nicht in den Beschwerdeverentscheidungen für 2014 und 2015 enthalten sind:

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

Maßgebend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Entscheidungen ausgesprochen, dass als Begründung für einen Wiederaufnahmebescheid ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend sei, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist und wenn aus dem Bescheid, auf den verwiesen wird, die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 26.4.2012, 2010/15/0040, zu Aufhebungsbescheiden auch ausgesprochen, dass der Begründungspflicht hinreichend entsprochen werde, wenn die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe in Zusammenhang mit dem zugleich ergangenen Sachbescheid ergründet werden können.

Im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer vom 2. Juli 2019 (bzw. 3. Juli 2019) wäre folgende Begründung angeführt:

„Wir haben das Verfahren nach § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung wiederaufgenommen, da es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben hat:

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid."

Die Begründung im Einkommensteuerbescheid ... vom 2. Juli 2019 laute wie folgt:

„Am ***17***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***2*** mittels Lohnzettelübermittlung bekanntgegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar."

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre daher die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (1) BAO zu Recht erfolgt, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt habe.

Die Wiederaufnahme wäre unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiegen. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Bei der Einkommensteuer entstehe der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängere sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr,

wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die Verjährungsfrist wäre im gegenständlichen Fall durch die abgabenbehördliche Prüfung (Lohnsteuerprüfung) vom ***14***2016 bis ***15***2018 entsprechend verlängert worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre somit hinsichtlich der Verjährung gemäß § 304 BAO zulässig gewesen.

Die Beschwerden zu den Sachbescheiden Einkommensteuer 2010 bis 2015 wurden vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.7.2020 bzw. 2.9.2020 als unbegründet abgewiesen, wobei diese Beschwerdeverentscheidungen folgende Begründung enthalten:

Sachverhalt: Der Arbeitgeber habe dem Bf. im Beschwerdezeitraum eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Die Wohnungen wären vom Arbeitgeber von ***16*** angemietet und vom Bund wären hierfür entsprechende Mietzinsvorauszahlungen in erheblicher Höhe geleistet worden.

Der Arbeitgeber sei langfristige vertragliche Bindungen mit dem strategischen Ziel eingegangen, den Bediensteten leistbaren Wohnraum zur Verfügung zu stellen. Die für die Berechnung des Sachbezugs maßgeblichen Daten wären der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Wohnungsdatenbank entnommen worden. Objektbezogene Mietzinsbeschränkungen hätten keine festgestellt werden können. Die Arbeitnehmer hätten eine Grundvergütung (Miete) an den Arbeitgeber geleistet. Die Betriebskosten und Heizkosten wären von den Arbeitnehmern getragen worden.

2. Rechtliche Würdigung

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung zählt zu den geldwerten Vorteilen demonstrativ und ausdrücklich „die Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge“.

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge wird durch die hierzu ergangene SachbezugswerteVO idF BGBl II Nr. 468/2008 geregelt, wie insbesondere im Anlassfall die Wohnraumbewertung iSd § 2 SachbezugswerteVO. Das hieße, sofern die SachbezugswerteVO keine Aussagen treffe, seien geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen wie dies in § 15 Abs. 2 gesetzlich verankert worden sei. Im Beschwerdefall ginge es um die Wohnraumbewertung, die in § 2 SachbezugswerteVO idF BGBl II 468/2008 festgelegt sei. Für die Beurteilung des Vorliegens eines Sachbezuges aus der verbilligten Überlassung von Wohnraum sei daher ausschließlich die SachbezugswerteVO in der für den streitgegenständlichen Zeitraum jeweils geltenden Fassung maßgeblich.

Im Anlassfall wäre Wohnraum begünstigt an viele Dienstnehmer zur Verfügung gestellt worden, weshalb zu untersuchen gewesen wäre, ob dies einen geldwerten Vorteil darstellen

würde. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung würde nur dann keinen geldwerten Vorteil darstellen, wenn der AN sie ausschließlich im Interesse des AG in Anspruch nimmt und seine bisherige Wohnung beibehalten würde. Würde hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, würde ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vorliegen, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird.

Der Arbeitgeber habe Wohnungsdatenbanken zur Verfügung gestellt, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte gebildet haben. Die Höhe des Sachbezuges wäre nach § 2 der Sachbezugswerte-Verordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung durch eine Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode ermittelt worden.

Der sich daraus ergebende günstigere Wert wäre als Sachbezug herangezogen worden.

Die vom Bf. an den Arbeitgeber bezahlte Grundvergütung (Miete) wäre dem ermittelten Sachbezugswert als Kostenbeitrag gegengerechnet worden. Ferner würden die selbst bezahlten Betriebskosten ebenfalls zu einer Verminderung des Sachbezugswertes führen. Der sich daraus ergebende geldwerte Vorteil für die verbilligte Nutzung der Wohnung (Sachbezug) unterliege im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer.

Die Begründung im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid laute wie folgt:

„Am ***17***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***2*** bekanntgegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“

Diese Einkünfte wären bei der Berechnung der Einkommensteuer angeführt und der diesbezügliche übermittelte Lohnzettel in der Beilage dargestellt worden. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Auch die Beschwerden betreffend Anspruchszinsen 2010 bis 2014 wurden vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 23.7.2020 bzw. 3.9.2020 (2014) abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, gemäß § 205 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen sind (Anspruchszinsen).

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen wären an die Höhe der im Bescheidspruch des Grundlagenbescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide würden nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Grundlagenbescheides voraussetzen. Es wären daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Grundlagenbescheid rechtswidrig wäre.

Mit Schreiben vom 13.8.2020 brachte der Bf. betreffend die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 bis 2013, die neuen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2013 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2010 bis 2013 einen Vorlageantrag ein, in dem das folgende Vorbringen erstattet wurde:

Wie bereits in den Beschwerden vorgebracht, würde den Wiederaufnahmebescheiden jede konkrete Begründung fehlen, auf welchen der möglichen Wiederaufnahmsgründe des § 303 BAO die Wiederaufnahme nun eigentlich gestützt werde. Selbst wenn man die nicht einmal vier Zeilen umfassende ergänzende Begründung der Einkommenssteuerbescheide als ausreichende Begründung des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes werten könnte (was nicht der Fall sei), sei festzuhalten, dass - wie ebenfalls bereits in den Beschwerden ausgeführt - auch die getroffene Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründet hätte werden müssen.

Dass sich in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden überhaupt keine Begründung der Ermessensentscheidung finde, werde in den nunmehrigen Beschwerdeentscheidungen gar nicht in Abrede gestellt, sondern werde vielmehr offensichtlich versucht, diese Begründung nachzutragen, um die aus der fehlenden Begründung resultierende Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zu sanieren. Abgesehen davon, dass es nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichtes (RV/5100300/2012) nicht zulässig sei, die fehlende Begründung der Ermessensentscheidung erst in der Beschwerdeentscheidung nachzutragen, würden auch die Ausführungen der Behörde in den Berufungsvorentscheidungen über die Interessensabwägung die Anforderungen an eine gesetzmäßige Begründung sicherlich nicht erfüllen: Die nachgetragene Begründung würde sich darauf beschränken, dass „die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt wurde, dass im vorliegenden Fall das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiegt und dass das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und Auswirkungen als nicht geringfügig angesehen werden könne“ beschränken. Somit wäre der Wortlaut der „Begründung“ in sich widersprüchlich, da die Behörde selbst einräumen würde, dass das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können, ohne auch nur im Ansatz darzulegen, warum ungeachtet dessen das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiegen sollte.

Gehe man dem gegenüber davon aus, dass der Behörde ein Schreibfehler unterlaufen sei und das Wort „nicht“ im letzten Satz auf einem Irrtum beruhen würde, läge eine bloße

Scheinbegründung vor, da weder begründet werde, warum das Interesse der Behörde überwiegen sollte noch dargelegt werde, warum das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und der Auswirkungen als geringfügig angesehen werden können.

Tatsache wäre, dass diese „Begründung“ in der Berufungsvorentscheidung überhaupt keinen Bezug zum konkreten Sachverhalt aufweisen, sondern eine vollkommen inhaltsleere Floskel darstellen würde, aus der sich in Wahrheit überhaupt nicht ergeben würde, welche Interessensabwägung die Behörde vorgenommen habe.

Nicht nachvollziehbar seien auch die Bescheide (und deren Begründung), mit denen Anspruchszinsen aus den neu erlassenen Einkommenssteuerbescheiden für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 festgesetzt wurden:

Besonders problematisch erscheine hier der Umstand, dass die Behörde Bescheide über Anspruchszinsen nur für einige „ausgewählte“ Steuerpflichtige erlassen habe: So wären seinem Nachbarn ***18***, ***19***, ebenfalls Zinsen aus fast allen im Rahmen der amtswegigen Wiederaufnahme neu erlassenen ESt-Bescheiden vorgeschrieben worden (für die Jahre 2010, 2011 und 2013), während andere Nachbarn (***20***/***21***, ***22***/ ***23***, verstorbener ***24***/***25***, alle ***26***) gar keine Zinsenbescheide erhalten hätten, obwohl bei allen angeführten Personen offensichtlich — weil wortgleiche Begründungen der Wiederaufnahme- und neuen Einkommenssteuerbescheide vorliegen - ein identer Sachverhalt als Entscheidungsgrundlage von der Behörde angenommen worden wäre.

Die dem Anschein nach willkürliche Festsetzung von Anspruchszinsen für bestimmte Personen und bestimmte Veranlagungsjahre würde auch massive Begründungsmängel aufweisen:

Die Behörde führe in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen zu den Anspruchszinsenbescheiden für 2010 bis 2013 aus, dass Zinsenbescheide keine „materielle“, sondern nur eine „formelle Richtigkeit des Grundlagenbescheides“ voraussetzen würden. Daher wären „Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Grundlagenbescheid rechtswidrig wäre.“

Diese Begründung wäre nicht nachvollziehbar: Wenn ein Grundlagenbescheid wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben wird und damit auch die im Zuge eines Wiederaufnahmeverfahrens festgesetzte Abgabennachforderung entfiel, könne ein darauf gegründetes Zinsenbegehren nicht unabhängig vom Grundlagenbescheid fortbestehen.

Oder anders ausgedrückt: Reduziere sich die Nachforderung auf den Wert Null, sei auch die Zinsenforderung obsolet.

Somit müsse der Zinsenbescheid an sich bei Wegfall des Grundlagenbescheides automatisch außer Kraft treten. Sollte dies nicht der Fall sein, werde die Außerkraftsetzung bzw. Aufhebung der Zinsenbescheide ausdrücklich beantragt.

Aber selbst wenn das erkennende Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide und die neu erlassenden Einkommenssteuerbescheide abweisen sollte, wird beantragt, die Bescheide über die Anspruchszinsen für die Jahr 2010, 2011, 2012 und 2013 als rechtswidrig aufzuheben, weil Zinsen nicht rückwirkend für Zeiträume verrechnet werden könnten, in denen die zugrundeliegende Forderung noch nicht einmal fällig gestellt gewesen wäre und zum anderen eine offensichtlich willkürliche Auswahl durch die bescheiderlassende Behörde erfolgt sei, welche Steuerpflichtigen Anspruchszinsen aufgrund der neu festgesetzten Einkommenssteuerbeträge bezahlen müssen und welche nicht.

Gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2014 sowie den neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2014 und den Anspruchszinsenbescheid 2014 wurde mit Schreiben vom 30.9.2020 fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt.

In diesem Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass hinsichtlich Rechtzeitigkeit der Einbringung des Rechtsmittels darauf hingewiesen werde, dass das im Briefkopf zu den Bescheiden über die Wiederaufnahme und die Anspruchszinsen angeführte Datum 23.7.2020 irreführend sei und nicht mit dem tatsächlichen Datum der Beschwerdeentscheidungen übereinstimmen würde.

Am Ende der Beschwerdeentscheidungen sowie auf den Rückscheinbriefen sei jeweils das Datum 3.9.2020 angeführt. Alle drei Beschwerdeentscheidungen wären dem Bf. am 9.9.2020 zugestellt worden. Daher sei von der Richtigkeit des Datums 3.9.2020 auszugehen. Dem Finanzamt sei bei der Datierung im Briefkopf offensichtlich ein Irrtum unterlaufen.

In inhaltlicher Hinsicht unterscheidet sich dieser Vorlageantrag von jenem vom 13.8.2020 wie folgt:

Auch sei - entgegen der in der Beschwerdeentscheidung vertretenen Ansicht des Finanzamtes – die Überlassung der Wohnung durch das BMin für ***27*** keinesfalls eine neu hervorgekommene Tatsache. Der Bf. und seine Frau würden - wie bereits in der Beschwerde ausgeführt - schon mehrere Jahrzehnte in dieser Wohnung leben. Das Finanzamt würde auch in der Beschwerdeentscheidung zum EST-Bescheid 2014 in der rechtlichen Würdigung anführen, dass „im Anlassfall Wohnraum an viele Dienstnehmer zur Verfügung gestellt wurde“. Es sei geradezu undenkbar, dass die Finanzbehörden bei früheren Steuerprüfungen des BMin für ***27*** - als Arbeitgeber für ***28*** Beamte und Vertragsbedienstete - keine Kenntnis von den Dienstwohnungen erlangt hätten. Neu sei daher lediglich die offenbar erstmalig 2019 vorgenommene rechtliche Beurteilung des Finanzamtes, dass durch die Verrechnung einer begünstigten Miete ein lohnwerter Sachbezug vorläge, der zusätzlich zum Pensionseinkommen des Bf. zu versteuern wäre.

Gemäß den in der Beschwerde vom 23.7.2019 zitierten Entscheidungen könne die Finanzbehörde eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens aber nicht auf eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes stützen.

So sei unter anderem in der Entscheidung des VwGH vom 31.7.2012 GZ 2008/13/0081 ausgeführt, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind und sich die Folgen einer unzutreffenden Würdigung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme beseitigen lassen.

Nicht nachvollziehbar sei auch, dass das Finanzamt bislang keinem einzigen der Wiederaufnahmebescheide und Einkommenssteuerbescheide (für die Jahre 2010 bis 2015) und auch keiner der Beschwerdeverentscheidungen das angeblich am ***17***2019 vom ***12*** übermittelte Schreiben beigelegt hätte, mit dem steuerpflichtige Bezüge bekanntgegeben worden seien. Und das nicht nur im Fall des Bf., sondern auch bei seinen Nachbarn, die gleichlautende Bescheide und Beschwerdeverentscheidungen erhalten hätten.

In der Beschwerdeverentscheidung zum Sachbescheid ESt 2014 (Seite 2 Mitte) würde das Finanzamt zuerst die Begründung des gegenständlichen Einkommenssteuerbescheides 2014 wie folgt zitieren:

„Am ***17***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***2*** bekanntgegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“

Und führe dann in ihrer Verentscheidung aus: „Diese Einkünfte wurden bei der Berechnung der Einkommenssteuer angeführt und der diesbezüglich übermittelte Lohnzettel in der Beilage dargestellt.“ Der letzte Halbsatz sei schlichtweg falsch: Der besagte „Lohnzettel“ wäre bislang - wie oben ausgeführt - keinem einzigen Bescheid und auch keiner Beschwerdeverentscheidung beigelegt worden.

Dass gerade dieses Dokument, auf welches sich das Finanzamt ***29*** in ihren extrem knapp gehaltenen 4-Zeilen-Begründungen zu den Wiederaufnahmeverfahren stützen würde, so beharrlich unter Verschluss gehalten werde, würde nicht nur den Grundsätzen einer transparenten Verwaltung widersprechen, sondern bewirke die Vorenthaltung des Beweismittels auch einen schwerwiegenden inhaltlichen Begründungsmangel: Denn ohne Kenntnis dieses Dokumentes könne weder die Höhe der neu festgesetzten Einkommenssteuer noch die Behauptung der Behörde, es handle sich bei der Bekanntgabe von steuerpflichtigen Bezügen durch das ***12*** um relevante „neue Tatsachen“, in irgendeiner Form überprüft werden.

Mit Schreiben vom 30.9.2020 stellte der Bf. einen Vorlageantrag betreffend den neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2015, mit dem er deren Aufhebung begehrte, weil eine Vorentscheidung gemäß § 262 BAO über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2015 vom 3.7.2019 rechtswidrig unterlassen worden sei.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht die Beschwerde vorentscheidung über den Sachbescheid Einkommensteuer 2015 – aus welchen Gründen auch immer - nicht als rechtswidrig aufheben sollte, beantragte der Bf. zusätzlich zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den Sachbescheid Einkommenssteuer 2015 auch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über seine Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2015 anstelle des Finanzamtes, da die zuständige Behörde mit der Beschwerde vorentscheidung über das Wiederaufnahmeverfahren ESt 2015 bereits mehr als ein Jahr säumig wäre.

Dieser Devolutionsantrag wurde im Folgenden näher begründet.

Im Übrigen deckt sich der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2015 mit dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 30.9.2020.

Mit Schreiben vom 2.12.2020 hat der Bf. einen Vorlageantrag betreffend die am 20.11.2020 zugestellte Beschwerde vorentscheidung zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2015 gestellt. In diesem Schreiben wurde auch neuerlich ein Vorlageantrag betreffend den Sachbescheid Einkommensteuer 2015 vom 3.7.2019 gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 2.3.2021 legte das Finanzamt schließlich die Beschwerden zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 bis 2015, zur Einkommensteuer 2010 bis 2015 sowie zu den Anspruchszinsen 2010 bis 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In diesem Vorlagebericht wurde der entscheidungswesentliche Sachverhalt aus Sicht des Finanzamtes samt nach Ansicht des Finanzamtes vorzunehmender rechtlicher Beurteilung umfassend dargestellt und die Abweisung der Beschwerden als unbegründet beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Dienstnehmer des ***4*** im Ruhestand und bezieht als solcher Pensionsbezüge. Das ***4*** stellte ihm (und stellt) dem Bf. auch im Ruhestand eine Naturalwohnung an der Anschrift ***23***, ***26***, im Ausmaß vom ***30*** m² zur privaten Nutzung zur Verfügung.

Diese Wohnung wird vom Bf. ständig benützt und ist sein Hauptwohnsitz und einzige Wohnung, in der er wohnt.

In den Bescheiden Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 bis 2015, die aufgrund der Erklärungen des Bf. zur Arbeitnehmerveranlagung im Zeitraum 2011 bis 2016 ergangen sind, wurden steuerpflichtige Bezüge aufgrund der Nutzung der Naturalwohnung an der Anschrift ***23***, ***26***, durch den Bf. nicht berücksichtigt.

Für diese Wohnung leistete der Bf. die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebenen Vergütungen (Grundvergütung) in Höhe von monatlich € ***31*** (2010 und 2011), € ***32*** (2012 und 2013) sowie € ***33*** (2014 und 2015).

Die auf diese Wohnung entfallenden Betriebskosten hat der Bf. selbst getragen.

Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung an der Anschrift ***23***, ***26***, an den Bf. lag und liegt nicht vor.

Die Richtwerte für Mietwohnungen im Bundesland ***38*** haben bis 31.3.2010 € ***34***, ab 1.4.2011 € ***35***, ab 1.4.2012 € ***36*** und ab 1.4.2014 € ***37*** betragen.

Im Zeitraum vom ***14***2016 bis ***15***2018 hat eine Lohnsteuerprüfung beim ehemaligen Dienstgeber des Bf. stattgefunden, die auch die beschwerdegegenständlichen Zeiträume umfasst hat und deren Gegenstand unter anderem die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Dienstnehmer des ***4*** und sohin auch die Überlassung einer Naturalwohnung an den Bf. betroffen hat.

Am ***17***2019 wurde das Finanzamt ***1*** über die Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung – soweit diese den Bf. betrifft – mittels Übermittlung von dem Prüfergebnis entsprechender Lohnzetteln des ***4*** in Kenntnis gesetzt. Diese Lohnzetteln haben den in den Jahren 2010 bis 2015 steuerpflichtigen Vorteil aus der Nutzung der Naturalwohnung an der Anschrift ***23***, ***39***, ***26***, durch den Bf. betroffen (€ ***5*** für 2010 und 2011, € ***6*** für 2012, € ***7*** für 2013, € ***8*** für 2014 und € ***9*** für 2015).

2. Beweiswürdigung

Dass sich der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Ruhestand befunden hat, ergibt sich aus den diesbezüglichen Lohnzetteln und wird vom Bf. auch nicht in Abrede gestellt. Die Tatsache, dass dem Bf. vom ***4*** auch im Ruhestand eine Naturalwohnung an der Anschrift ***23***, ***26***, im Ausmaß vom ***30*** m² zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt hat und noch stellt, wurde vom Bf. nicht in Abrede gestellt (arg in der Beschwerde auf S. 4 „...in der entgeltlichen Überlassung von Naturalwohnungen ...“) und wurde auch in den Beschwerdevorentscheidung zur Einkommensteuer 2010 bis 2015 festgestellt (Der Arbeitgeber stellte dem Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung).

Der Umstand, dass die Wohnung in ***26***, ***23***, vom Bf. ständig benützt wird und sein Hauptwohnsitz und einzige Wohnung ist, in der er wohnt, ergibt sich aus dem ZMR.

Die vom Bf. bezahlten Grundvergütungen gemäß § 24a GehG 1956 ergeben sich aus den Unterlagen der GPLA-Prüfung beim ***4***, die dem Finanzamt ***1*** zur Verfügung gestellt wurden und wird deren Höhe vom Bf. auch nicht in Abrede gestellt. Überdies findet sich im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 2.3.2021 eine genaue Darstellung der durch den Bf. bezahlten Grundvergütungen sowie auch eine detaillierte Ermittlung des Betrages, der als steuerpflichtige Bezüge in den dem Finanzamt am ***17***2019 übermittelten Lohnzetteln des ***4*** ausgewiesen ist.

Die angeführten Richtwerte ergeben sich aus den entsprechenden Verordnungen des BMJ betreffend Änderung der Richtwerte nach dem Richtwertgesetz (BGBl II Nr. 93/2010, BGBl II Nr. 82/2012 und BGBl II Nr. 55/2014).

Der Umstand, dass beim ehemaligen Dienstgeber des Bf. auch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Zeitraum ***14***2016 bis ***15***2018 eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden hat, ergibt sich aus der Mitteilung der Prüferin des Prüfdienstes für Lohnabgaben und Beiträge an das Finanzamt vom 26.2.2021.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Eingangs ist zur Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2014 sowie Anspruchszinsen 2014 auszuführen, dass auch das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die diesbezüglichen Vorlageanträge fristgerecht gestellt wurden, weil das Finanzamt im Vorlagebericht selbst dazu vorbringt, dass die Beschwerdeverentscheidungen zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2014 und Anspruchszinsen 2014 falsch datiert wurden und erst am 9.9.2020 zugestellt wurden. Überdies ist die Beschwerdeverentscheidung zum Sachbescheid Einkommensteuer 2014 erst am 2.9.2020 ergangen.

Hinsichtlich des Jahres 2015 geht das Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit der Darlegung des Finanzamtes im Vorlagebericht davon aus, dass zunächst über die Beschwerde betreffend Sachbescheid Einkommensteuer 2015 vom 3.7.2019 mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.9.2020 entschieden wurde und erst mit Beschwerdeverentscheidung am 17.11.2020 über die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2015.

Soweit im Vorlageantrag vom 30.9.2020 gerügt wird, dass das Finanzamt vorerst - mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.9.2020 - nur über die Beschwerde gegen den neuen

Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 abgesprochen habe, während die Beschwerde gegen den vorgelagerten Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 unberücksichtigt geblieben sei, ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen dem Grunde nach berechtigt ist.

Da rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge aber dazu führen, dass die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt gilt (vgl. Ritz, BAO6, § 264, Tz 3) sowie Beschwerdeentscheidungen mit der abschließenden Beschwerdeerledigung (gegenständliches Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes) außer Kraft treten (vgl. Ritz, aaO, § 264, Tz 3 sowie VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074) und der Bf. sowohl hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2015 als auch hinsichtlich des neuen Sachbescheides (Einkommensteuer 2015) jeweils einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 19.7.2019 gestellt hat, kann dieser Mangel im Verfahren vor dem Bundesfinanzgerichtes saniert werden, indem nun über den Wiederaufnahmebescheid und den neuen Sachbescheid **gleichzeitig** entschieden wird.

Der Umstand, dass das Finanzamt zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdeentscheidung entschieden hat, bewirkt daher keine Rechtswidrigkeit (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

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

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bf. vertritt in der Beschwerde den Standpunkt, dass aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden der konkrete Wiederaufnahmegrund nicht hervorgehen würde, weil einerseits in den Wiederaufnahmebescheiden selbst mehrere der in § 303 BAO angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt seien ohne konkrete Bezeichnung auf welchen dieser Gründe sich das Finanzamt stützt. Auch aus den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden, auf die die Wiederaufnahmebescheide verweisen, würde in keiner Weise hervorgehen, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für *****2***** dem Finanzamt am *****17*****2019 bekanntgegeben habe.

Im beschwerdegegenständlichen Fall kann auch nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus der Begründung, die in den Wiederaufnahmebescheiden selbst enthalten ist, nicht ersehen

werden, auf welchen konkreten Wiederaufnahmegrund sich das Finanzamt gestützt hat. Allerdings muss nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sich die Anführung des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht aus dem Wiederaufnahmebescheid selbst ergeben, sondern kann auch auf die Begründung in anderen Erledigungen des Finanzamtes, die den Abgabepflichtigen betreffen, verwiesen werden (vgl. zB VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280). Daher ist bei der Beurteilung, ob aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden der Wiederaufnahmegrund hervorgeht oder nicht, die Begründung der neu ergangenen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015, auf die in den Wiederaufnahmebescheiden verweisen wird, miteinzubeziehen.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. zB VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Das Finanzamt hat in den neuen Sachbescheiden zur Einkommensteuer 2010 bis 2015 als maßgeblicher Tatsachenkomplex angeführt, dass dem Finanzamt am ***17***2019 steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***2*** mittels Lohnzettelermittlung bekanntgegeben wurden. Außerdem wurde dargelegt, dass es sich dabei um eine neue Tatsache iS des § 303 Abs. 1 BAO handelt.

Daraus ergibt sich, dass vom Finanzamt als neue Tatsache das Bekanntwerden (nach Abschluss der bisherigen Verfahren zur Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2010 bis 2015) von steuerpflichtigen Einkünften, die der Bf. vom Bundesministerium für ***2*** bezogen hat, angesehen hat. Nach Ansicht des erkennenden Richters geht damit aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden im Zusammenhang mit der Begründung der neuen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015 mit hinreichender Deutlichkeit hervor, dass das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund das Hervorkommen von bis dato nicht berücksichtigter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dieser vom ***4*** bezogen hat, als neue Tatsache bezeichnet hat.

Dieser Tatsachenkomplex wurde durch die Ausführungen in den ergangenen Beschwerdeentscheidungen zur Einkommensteuer sowie die in diesem Erkenntnis getroffenen Feststellungen lediglich präzisiert nicht aber ein neuer Wiederaufnahmegrund herangezogen. Eine solche Präzisierung ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zulässig und geboten (vgl. zB VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062, wonach die Anführung im Wiederaufnahmebescheid, dass bisher Einkünfte aus der Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nicht erklärt wurden, den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund ausreichend zum Ausdruck bringt).

Daher ist in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden entgegen der Ansicht in der Beschwerde die neue Tatsache, auf die sich das Finanzamt gestützt hat, hinreichend festgelegt. Aus der vom Bf. angeführten Entscheidung des BFG vom 3.8.2018, RV/5100300/2012, kann nichts für den Standpunkt des Bf. gewonnen werden, weil in dieser Entscheidung sachverhaltsmäßig davon ausgegangen wurde, dass kein Wiederaufnahmegrund im Wiederaufnahmebescheid angeführt war. Genau ein solcher Sachverhalt liegt auch der Entscheidung des UFS Innsbruck vom 8.3.2004, RV/0315-I/03, zugrunde („... Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Bescheid nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 verfügt hat.“).

Im Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2014 wird ferner vorgebracht, dass die Überlassung der Wohnung durch das BMin für ***27*** keinesfalls eine neu hervorgekommene Tatsache wäre, weil der Bf. und seine Gattin schon mehrere Jahrzehnte in dieser Wohnung leben würden. Es wäre geradezu undenkbar, dass die Finanzbehörden bei früheren Steuerprüfungen des BMin für ***27*** - als Arbeitgeber für ***28*** Beamte und Vertragsbedienstete - keine Kenntnis von den Dienstwohnungen erlangt hätten und wäre vom Finanzamt nur eine neue rechtliche Beurteilung eines bereits im abgeschlossenen Verfahrens bekannten Sachverhaltes erfolgt.

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die Nutzung einer Naturalwohnung durch den Bf. und seine Gattin nicht für sich alleine die neue Tatsache darstellt, sondern, dass der Veranlagung vor der Wiederaufnahme der Verfahren keine den gesetzlichen Vorschriften erfolgte Versteuerung der daraus resultierenden Einkünfte erfolgt ist.

Überdies ist das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln immer aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102). Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und **nicht** aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren bzw. bekannt waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO bezieht sich damit immer nur auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. zB VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034). Daher ist entscheidend, ob dem Finanzamt als abgabenfestsetzender Stelle in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren des Bf. der Jahre 2010 bis 2015 der Umstand, dass aus der Nutzung der Naturalwohnung durch den Bf. dieser steuerpflichtige Einkünfte bezogen hat und in welcher Höhe bekannt war. Dies ist zu verneinen und sind entgegen der Ansicht des Bf. Kenntnisse, die Organwalter der Finanzverwaltung, insbesondere Lohnsteuerprüfer aus anderen Verfahren als den Einkommensteuerveranlagungen des Bf. gewonnen haben, für die Beurteilung, ob neue Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO für das

Einkommensteuerverfahren des Bf. gegeben sind, von keiner rechtlichen Relevanz (vgl. zB VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

Der Bf. moniert als schwerwiegenden Begründungsmangel, dass keinem einzigen der Wiederaufnahmebescheide und Einkommenssteuerbescheide (für die Jahre 2010 bis 2015) und auch keiner der Beschwerdevorentscheidungen das angeblich am 9.5.2019 vom ***12*** übermittelte Schreiben beigelegt worden sei, mit dem steuerpflichtige Bezüge bekanntgegeben worden seien.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Bf. offenbar von einem eigenen Schreiben des ***4*** an das Finanzamt ausgeht, mit dem steuerpflichtige Bezüge bekanntgegeben wurden. Wie sich bereits aus den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden selbst ergibt, handelt es sich bei dem „Schreiben“ vom ***17***2019 um durch das Bundesministerium für ***2*** übermittelte Lohnzettel und gibt es kein gesondertes „Schreiben“.

Diese Lohnzettel wurden jeweils mit den angefochtenen Bescheiden Einkommensteuer 2010 bis 2015 angeschlossen. Beispielsweise ist im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 2.7.2019 auf Seite 5 folgendes angeführt:

„Lohnzettel und Meldungen

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten die steuerpflichtigen Bezüge (245) nachfolgend angeführter **Lohnzettel** (Anmerkung: Hervorhebung durch das BFG):

Bezugsauszahlende Stelle:

Bezugszeitraum:

Bundesministerium für ***2***: 01.01. bis 31.12.2013

Beträge in EUR

Bruttobezüge (210)

7

Steuerpflichtige Bezüge (245):

7

Diese Lohnzettel wurden überdies in elektronischer Form über ELDA (dh. den Hauptverband der Sozialversicherungsträger) übermittelt (§ 84 Abs. 1 Z 2 2. Satz EStG 1988).

Die elektronische Übermittlung des gegenständlichen Lohnzettels bildet sich im System der Finanzverwaltung wie folgt ab:

[...]

über: HAUPTVERBAND am: ***40***2019 LZ-DB: ***40***2019 Ablage:

Referenznummer: ***41***“

Alle die für die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen relevanter Umstände wurden dem Bf. bereits in den neuen Sachbescheiden Einkommensteuer 2010 bis 2015, auf deren Inhalt in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden 2010 bis 2015 verwiesen wird, vollständig dargelegt, sodass nach Ansicht des erkennenden Gerichts der vom Bf. monierte schwerwiegenden Begründungsmangel nicht vorliegt.

In der Beschwerde wird die erfolgte Wiederaufnahme auch mit dem Argument bekämpft, dass die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine Begründung der getroffenen Ermessensentscheidung enthalten hätten. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass auch die in den Beschwerdevorentscheidungen zur Wiederaufnahme erfolgte Begründung keinen Bezug zum konkreten Sachverhalt aufweisen, sondern eine vollkommen inhaltsleere Floskel darstellen würde, aus der sich in Wahrheit überhaupt nicht ergeben würde, welche Interessensabwägung die Behörde vorgenommen habe.

Dazu ist auszuführen, dass die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen der Abgabenbehörde liegt und die Ermessensübung entsprechend zu begründen ist (vgl. zB VwGH 24.2.2000, 96/15/0129). Diese Begründung kann aber auch noch in der Beschwerdevorentscheidung nachgeholt werden bzw. da das Verwaltungsgericht betreffend die Überprüfung der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde volle Kognitionsbefugnis hat, kann auch das Bundesfinanzgericht selbst eine andere Gewichtung oder Abwägung vornehmen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung im Sinn des § 20 BAO ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Daher ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (zB VwGH 30.1.2001, 99/14/0067, uam). Nur dann, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und relativ bloß geringfügig sind, wird eine amtswegige Wiederaufnahme in der Regel nicht zu verfügen sein (vgl. zB VwGH 11.7.1995, 91/13/0145). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen, wobei dann, wenn sich die Wiederaufnahme auf mehrere Jahre erstreckt, es auf die steuerliche Gesamtauswirkung ankommt (vgl. zB VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Entgegen der vom Bf. im Vorlageantrag vertretenen Ansicht (S. 3 zweiter Absatz) ist dem Finanzamt in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 bis 2015 im Satz „Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden“ kein Schreibfehler insofern unterlaufen als das Wort „nicht“ in diesem Satz enthalten ist, weil eben nur dann, wenn die Auswirkungen **nicht** geringfügig sind, eine Wiederaufnahme im Rahmen der Ermessensübung vorzunehmen ist.

Angesicht des Umstandes, dass die verfügbaren Wiederaufnahmen insgesamt zu Nachforderungen von mehr als € 5.500,00 geführt haben, kann von einer Geringfügigkeit der Auswirkungen nicht die Rede sein.

Diesbezüglich wird in der Beschwerde auch vorgebracht, dass der Grundsatz von Treu und Glauben eine Ermessensübung zu seinen Ungunsten verbieten würde. Nach ständiger Rechtsprechung kann der Grundsatz von Treu und Glauben bei der Ermessensübung nur dann eine Rolle spielen, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052). Da der Bf. vom Finanzamt zu einer bestimmten Vorgangsweise im Zusammenhang mit der von ihm genutzten Naturalwohnung aufgefordert worden wäre bzw. ihm diesbezüglich eine unrichtige Rechtsauskunft von der Abgabenbehörde erteilt worden wäre, wird vom Bf. aber nicht behauptet, weswegen der Grundsatz von Treu und Glauben im Gegensatz zur Ansicht des Bf. der vorgenommenen Wiederaufnahme nicht entgegensteht.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, dass die Abgabennachforderungen für die Jahre 2010 bis 2013 verjährt seien.

Diesbezüglich ist auszuführen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre, beträgt. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Für die Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist – soweit sie nicht hinterzogen ist – fünf Jahre. § 304 BAO idF BGBl I Nr. 62/2018 normiert, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich nicht zulässig ist, wobei in der lit. a und lit. b Ausnahmen von diesem Grundsatz angeführt werden, die im beschwerdegegenständlichen Verfahren nicht zum Tragen kommen. Daraus folgt, dass auch die erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer nur innerhalb der Verjährungsfrist zulässig war.

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt allerdings, dass wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden, sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Amtshandlungen, die die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängern, sind jedenfalls erstinstanzliche Bescheide (vgl. zB VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Da für das Jahr 2013 am 10.4.2014 ein Einkommensteuerbescheid – aufgrund der eingereichten Erklärung des Bf. zur Arbeitnehmerveranlagung – erlassen wurde, hat sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert, weswegen der für 2013 erlassene Wiederaufnahmebescheid vom 2.7.2019 sowie der neu erlassene Einkommensteuerbescheid vom selben Tag schon aus diesem Grund nicht außerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurden.

Betreffend die Jahre 2010 bis 2012 ist festzuhalten, dass die beim ehemaligen Dienstgeber im Zeitraum ***14***2016 bis ***15***.2018 durchgeführte Lohnsteuerprüfung die Verjährungsfrist auch betreffend die Einkommensteuer des Bf. bis 2019 verlängert hat (vgl. BFG 29.11.2016, RV/6100135/2011), weswegen entgegen der Ansicht des Bf. auch betreffend die Wiederaufnahme und neuen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2012 im Jahr 2019 die Verjährung nicht entgegengestanden ist.

Zur Beschwerde gegen die Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2015 gilt in rechtlicher Hinsicht Folgendes:

Gemäß § 24 Abs. 1 Gehaltsgesetz 1956 hat ein Beamter, dem neben seinem Monatsbezug Sachleistungen gewährt werden, dafür eine angemessene Vergütung zu leisten, 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 Gehaltsgesetz 1956 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) Gehaltsgesetz 1956 ist Bemessungsgrundlage für die Grundvergütung bei vom Bund gemieteten Wohnungen der Hauptmietzins, den der Bund zu leisten hat. Die Grundvergütung beträgt 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 (§ 24a Abs. 3 Z. 1 lit. a)).

Die Bestimmungen des BDG 1979 bzw. des Gehaltsgesetzes 1956 legen Berechnungsmethoden für Kostenbeiträge fest, die ein Beamter seinem Dienstgeber für die Überlassung einer Naturalwohnung bzw. einer Dienstwohnung zu leisten hat. Diese gesetzlichen Bestimmungen haben aber lediglich für die Rechte und Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis Relevanz und nicht für das Steuerrecht.

Dies ergibt sich auch aus den Beilagen zu BGBl. Nr. 387/1986 (45. Gehaltsgesetz-Novelle), aus denen ersichtlich ist, dass lediglich eine Neuregelung der Vollziehung der Bestimmungen des § 24 GehaltsG angestrebt wurde, aber steuerrechtliche Aspekte nicht geregelt wurden.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, sind hingegen nur die einkommensteuerlichen Regelungen von Bedeutung. Die diesbezüglichen Regelungen finden sich genauso wie für Angestellte in privatrechtlichen Dienstverhältnissen für öffentlich Bedienstete in den Bestimmungen des § 15 bzw. § 25 EStG 1988 sowie der zu diesen Bestimmungen ergangenen Sachbezugswerteverordnung, BGBl II Nr. 416/2001 idF BGBl II Nr. 468/20108.

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.

§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen sind. 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.

Daraus folgt, dass die Zurverfügungstellung einer Wohnung durch den Dienstgeber bzw. den ehemaligen Dienstgeber zu einem steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis führen kann.

§ 2 Abs. 1 der SachbezugswerteVO bestimmt einleitend, dass ein steuerlicher Sachbezug in der Überlassung einer Wohnung an den Dienstnehmer durch den Dienstgeber (bzw. an den ehemaligen Dienstnehmer) dann vorliegt, wenn dem Dienstnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird.

Ob eine solche kostenlose bzw. verbilligte Überlassung von Wohnraum gegeben ist bzw. die Höhe des anzusetzenden Sachbezuges wird danach ermittelt, welcher monatliche Quadratmeterwert sich aus dem jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltenden 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 der

SachbezugswerteVO ergibt. Weiters bestimmt § 2 Abs. 1 der SachbezugswerteVO, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert vermindern.

Daraus folgt, dass die vom Bf. aufgrund der Regelung des § 24a Gehaltsgesetz 1956 an den ehemaligen Dienstgeber ***4*** geleisteten Kostenbeiträge den anzusetzenden Sachbezugswert vermindern.

§ 2 Abs. 6 SachbezugswerteVO bestimmt schließlich, dass im Falle dass die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen werden, von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen ist. Dies trifft auf den Bf. zu.

Vom Bf. wird in der Beschwerde vorgebracht, dass die jeweils angegebenen Beträge in den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2015 vom 2. bzw. 3.7.2019, die das Bundesministerium für ***2*** betreffen, in keinsten Weise nachvollziehbar wären, weshalb diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten würden.

Bezüglich der Höhe des in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2015 angesetzten Sachbezuges ist festzuhalten, dass das Finanzamt im Vorlagebericht eine detaillierte Darstellung der Ermittlung des jeweils angesetzten Betrages vorgenommen hat und sich die angesetzten Werte einerseits aus dem Bf. bekannten Grundlagen, nämlich der von ihm bezahlten Grundvergütung gemäß § 24a Gehaltsgesetz 1956, dem Umstand, dass er die Betriebskosten selbst getragen hat und sich aus der in § 2 SachbezugswerteVO getroffenen Regelung, ergeben, wie nachfolgend dargestellt wird:

[...]

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. Da die nach dieser Bestimmung ermittelte tatsächliche Miete geringer ist als der Sachbezug gemäß § 2 Abs. 1 SachbezugswerteVO, ist der in der Tabelle dargestellte Wert gemäß § 2 Abs. 1 SachbezugswerteVO anzusetzen.

Betreffend des Ansatzes des Sachbezuges dem Grunde nach ist auf die Begründung der ergangenen Beschwerdevorentscheidungen 2010 bis 2015 zu verweisen. Da es überdies die einzige Wohnung des Bf. ist, kann am Vorliegen eines Interesses des Bf. an der Benutzung der Wohnung kein Zweifel bestehen (Vgl. VwGH 2.8.2000, 97/13/0100, mwN)

Schließlich ist zu prüfen, ob ein Pflichtveranlagungstatbestand vorgelegen ist.

Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen (§ 39 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988).

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 ***3*** auch ein Lohnzettel durch das ***4*** ausgestellt wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 39 Abs. 1, 2. Satz leg.cit. vor.

Dieser Pflichtveranlagungstatbestand ist unabhängig davon erfüllt, ob dem Bf. diese Lohnzettel des ***4*** für 2010 bis 2015 zugekommen sind oder nicht (ein Zukommen wird vom Bf. in der Beschwerde auf S. 4 oben in Abrede gestellt). Gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung ist vielmehr das tatsächliche Vorliegen von zumindest zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (vgl. zB Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, Tz 16 zu § 41 EStG).

Daher kommt auch den Beschwerden gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 keine Berechtigung zu.

Die Beschwerde bekämpft auch die Festsetzung der Anspruchszinsen 2010 bis 2014.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabeergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des mit dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Anfechtung der Anspruchszinsen lediglich mit dem Vorbringen, dass die diesen Anspruchszinsenbescheiden zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 unrichtig wären, ist nicht mit Aussicht auf Erfolg möglich, weil Anspruchszinsen an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder

Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 seien inhaltlich rechtswidrig (vgl. zB VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039).

Erweist sich nämlich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er im Beschwerdeverfahren entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht daher ein weiterer Zinsenbescheid und es erfolgt keine Abänderung der ursprünglichen angefochtenen Zinsenbescheide (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

Der Bf. bringt im Vorlageantrag weiters vor, dass es besonders problematisch wäre, dass die Behörde Bescheide über Anspruchszinsen nur für einige „ausgewählte“ Steuerpflichtige erlassen habe und daher die Anspruchszinsenbescheide „willkürlich“ festgesetzt seien.

Hierzu ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren nur die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Anspruchszinsenbescheide zu prüfen hat. Diese sind – wie vorstehend dargestellt – zu Recht ergangen.

Schließlich bringt der Bf. vor, dass die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide deswegen rechtswidrig seien, weil Zinsen nicht rückwirkend für Zeiträume verrechnet werden könnten, in denen die zugrunde liegende Forderung nicht einmal fällig gestellt wäre.

Mit der „zugrunde liegenden Forderung“ meint der Bf. offenbar die am 2.7. bzw. 3.7.2019 neu ergangenen Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2014.

Entgegen der Ansicht des Bf. sind Anspruchszinsen nicht erst für Zeiträume ab Fälligkeit der Nachforderung, die sich aus einem Einkommensteuerbescheid ergibt, zu entrichten, sondern sind solche für den Zeitraum ab dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide festzusetzen.

Der Abgabenanspruch auf Einkommensteuer entsteht jeweils mit Ablauf des Jahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a BAO).

Daher sind auch die Beschwerden gegen die Anspruchszinsen 2010 bis 2014 als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Die Bewertung von Sachleistungen eines (ehemaligen) Dienstgebers basiert auf den im Erkenntnis angeführten Bestimmungen des EStG 1988 sowie auf der dazu ergangenen SachbezugswerteVO. Die Beurteilung der gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Festsetzung von Anspruchszinsen steht im Einklang mit der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Linz, am 8. März 2021