

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterMag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1***, ***2***, ***3***, über die Beschwerde vom 20. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals: Finanzamt ***4***) vom 2. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes ***4*** vom 2. Juli 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 8.9.2011 wurde der Beschwerdeführer (im Folgenden: „Bf.“) aufgrund seiner am 7.9.2011 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010, die über Finanzonline eingebracht wurde, zur Einkommensteuer 2010 veranlagt. In dieser Erklärung hat der Bf. einerseits Sonderausgaben für Personenversicherungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Höhe von € 52,44 und andererseits für Spenden in Höhe von € 180,00 geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 2.7.2019 nahm das Finanzamt ***4*** (im Folgenden: Finanzamt) die Einkommensteuer 2010 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010. Der Wiederaufnahmebescheid wurde 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 dem neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2010 finden sich hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2010 folgende Ausführungen:

„Am ***5***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***6*** mittels Lohnzettelübermittlung bekanntgegeben. Die Bekanntgabe dieser steuerpflichtigen Bezüge (Einkünfte) stellen neue Tatsachen für das Finanzamt dar.“

Mit diesem neuen Sachbescheid zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 setzte das Finanzamt neben den von der PVA ausbezahlten Pensionsbezügen des Bf. auch Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines Lohnzettels des ***7*** in Höhe von € ***8*** an.

Sowohl gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 als auch gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2010 erhob der Bf. mit Schreiben vom 20.7.2019 (beim Finanzamt eingelangt am 23.7.2019) fristgerecht Beschwerde und beantragte den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2010 ersatzlos aufzuheben sowie die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2010 wieder auf Basis des durch das eingeleiteten Wiederaufnahmeverfahren außer Kraft gesetzten Einkommensteuerbescheides vom 8.9.2011 festzusetzen und somit den ursprünglichen Rechtszustand wiederherzustellen.

Betreffend den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2010 wurde die Beschwerde wie folgt begründet:

Der angeführte Wiederaufnahmebescheid vom 2.7.2019 würde eklatante Begründungsmängel aufweisen. Im Bescheid seien mehrere der in § 303 BAO angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt - ohne konkrete Bezeichnung, auf welchen dieser Gründe sich das FA ***4*** bei den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden stützen würde.

Auch wenn die Abgabenbehörde bezüglich „näherer Begründung“ auf die - ebenfalls völlig gleichlautende - Begründung im neu erlassenen Einkommenssteuerbescheid verweise, könne der Begründungsmangel im Wiederaufnahmebescheid dadurch nicht beseitigt werden, weil aus dem neu erlassenen Einkommenssteuerbescheid in keinsten Weise hervorgehen würde, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***6*** dem Finanzamt am

9.5.2019 bekanntgegeben habe und warum diese Mitteilung für einen längst rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungszeitraum irgendeine Relevanz haben könnte.

Ob es sich um bei dieser Mitteilung des ***7*** 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 des Verfahrens wäre von Amts wegen eingeleitet worden. Daher hätte das FA ***4*** auch ihre (Anmerkung: richtig wohl: seine) 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 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 ***4*** - unter Außerachtlassung des Gebotes der Abwägung aller Interessen - offensichtlich zu dem Schluss gelangt sei, dass eine Neuberechnung der Lohnsteuer für einen Veranlagungszeitraum, der mehr als 8 Jahre (und damit bereits außerhalb der in § 207 BAO normierten Verjährungszeiten) zurückliege, wichtiger wäre als die der Rechtsordnung immanenten Grundsätze von Rechtssicherheit sowie Treu und Glauben.

Eine inhaltliche Überprüfung, ob die von Amts wegen durchgeführte Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Einkommenssteuerverfahrens für 2010 rechtlich zulässig sei, sei aufgrund der dargestellten massiven Begründungsmängel völlig unmöglich, weshalb das Wiederaufnahmeverfahren für 2010 rechtswidrig sei.

Die Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides 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-I/03, mit der ein Wiederaufnahmebescheid des FA Kufstein 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 den angefochtenen Sachbescheid Einkommensteuer 2010 wurde folgendes Vorbringen erstattet:

Der neu erlassene Einkommenssteuerbescheid vom 2.7.2019 würde sich von dem ursprünglich erlassenen Erstbescheid für 2010 lediglich darin unterscheiden, dass unter der Überschrift „Bezugsauszahlende Stelle“ zusätzlich zum Bundesdienst (BVA-Pension) jetzt auch das Bundesministerium für ***6*** angeführt wäre.

Der in dieser Zeile angegebenen Betrag von € ***8*** sei in keinsten Weise nachvollziehbar, weshalb dieser sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten würde.

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 des neuen ESt-Bescheides („Lohnzettel und Meldungen“) die Beträge nochmals anzuschreiben.

Auch hätte der Bf. von seinem früheren Dienstgeber, dem ***7***, keine Lohnzettel für das Jahr 2010 erhalten.

Mit absoluter Gewissheit könne der Bf. ausschließen, dass er neben den Ruhegenussbezügen der BVA - Versicherungsanstalt für öffentlich Bedienstete noch irgendwelche weiteren Bezugsauszahlungen durch das BMin für ***6*** erhalten habe – weder im Jahr 2010 noch davor oder danach.

Zudem würde auch jegliche Begründung fehlen, warum ein am ***5***2019 vom ***18*** an das Finanzamt übermittelter Lohnzettel irgendeine Relevanz für eine längst abgeschlossene und weit in der Vergangenheit liegende Steuerperiode haben sollte.

Aufgrund eines Informationsschreibens des BMin für ***6***, das der Bf. im Dezember 2018 erhalten habe und in dem ausgeführt wurde, dass das Finanzamt Wien einen Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG gegen das ***7*** 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 dem neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 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 ***7*** 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 des Verfahrens und der neu erstellte Einkommenssteuerbescheid für 2010 auch aus diesem Grund rechtswidrig wäre.

Abgesehen von der Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides und des neu erlassenen ESt-Bescheides für 2010 sei die Abgabennachforderung für 2010 auch verjährt. Die Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO sei nach der Judikatur von Amts wegen zu berücksichtigen. Die beiden Bescheide würden keinerlei Begründung enthalten, warum die Behörde auf die Verjährungsfristen nicht Bedacht genommen habe. Auch aus diesem Grund wären die Wiederaufnahme des Verfahrens und die neue Festsetzung der Einkommenssteuer für 2010 unzulässig.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.7.2020 wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2010 vom 2.7.2019 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Diese Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

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 2010 vom 2. 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 2010 vom 2. Juli 2019 laute wie folgt:

„Am ***5***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***6*** 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 22.12.2016 bis 29.10.2018 entsprechend verlängert worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre somit hinsichtlich der Verjährung gemäß § 304 BAO zulässig gewesen.

Die Beschwerde zum Sachbescheid Einkommensteuer 2010 wurde vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.7.2020 als unbegründet abgewiesen, wobei diese Beschwerdeverentscheidung folgende Begründung enthält:

Sachverhalt: Der Arbeitgeber habe dem Bf. im Beschwerdezeitraum eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Die Wohnungen wären vom Arbeitgeber von gemeinnützigen Wohnbaugenossenschaften 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. Werde 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 auszugsweise wie folgt:

„Am ***5***2019 wurden steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***6*** 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.

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 Verjährung wäre im gegenständlichen Fall durch die abgabenbehördliche Prüfung (Lohnsteuerprüfung) vom 22.12.2016 bis 29.10.2018 nicht eingetreten.

Diese beiden Beschwerdevorentscheidungen wurden dem Bf. am 22.7.2020 mittels Zustellnachweis zugestellt.

Mit Schreiben vom 7.8.2020 (beim Finanzamt eingelangt am 13.8.2020) brachte der Bf. betreffend die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 sowie den neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2010 jeweils vom 2.7.2019 einen Vorlageantrag ein, in dem das folgende Vorbringen erstattet wurde:

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, würde dem Wiederaufnahmebescheid 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 des Einkommenssteuerbescheides als ausreichende Begründung des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes werten könnte (was nicht der Fall sei), sei festzuhalten, dass - wie ebenfalls bereits in der Beschwerde ausgeführt - auch die getroffene Ermessensentscheidung nachvollziehbar und stichhaltig begründet hätte werden müssen.

Dass sich in dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid überhaupt keine Begründung der Ermessensentscheidung finde, werde in der nunmehrigen Beschwerdevorentscheidung gar nicht in Abrede gestellt, sondern werde vielmehr offensichtlich versucht, diese Begründung nachzutragen, um die aus der fehlenden Begründung resultierende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides 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 Beschwerdevorentscheidung nachzutragen, würden auch die Ausführungen der Behörde in der Berufungsvorentscheidung 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.

Mit Vorlagebericht vom 26.2.2021 legte das Finanzamt die Beschwerden zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 sowie zur Einkommensteuer 2010 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 ***7*** im Ruhestand (und zwar seit 1.9.1998) und bezieht als solcher Pensionsbezüge. Das ***7*** stellte (und stellt) dem Bf. auch im Ruhestand eine Naturalwohnung an der Anschrift ***1***, ***3***, im Ausmaß vom ***10*** m² zur privaten Nutzung zur Verfügung.

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

Im Bescheid Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 vom 8.9.2011, der aufgrund der Erklärung des Bf. zur Arbeitnehmerveranlagung ergangen ist, wurden steuerpflichtige Bezüge aufgrund der Nutzung der Naturalwohnung an der Anschrift ***1***, ***3***, durch den Bf. nicht berücksichtigt.

Für diese Wohnung leistete der Bf. die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebenen Vergütungen (Grundvergütung) für 2010 in Höhe von monatlich € ***16***.

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 ***1***, ***3***, an den Bf. lag und liegt nicht vor.

Der Richtwert für Mietwohnungen im Bundesland Oberösterreich hat bis 31.3.2010 € 5,12 betragen.

Im Zeitraum vom 22.12.2016 bis 29.10.2018 hat eine Lohnsteuerprüfung beim ehemaligen Dienstgeber des Bf. stattgefunden, die auch den beschwerdegegenständlichen Zeitraum umfasst hat und deren Gegenstand unter anderem die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Dienstnehmer des ***7*** und sohin auch die Überlassung einer Naturalwohnung an den Bf. betroffen hat.

Am ***5***2019 wurde das Finanzamt ***4*** über die Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung – soweit diese den Bf. betrifft – mittels Übermittlung von dem Prüfergebnis entsprechender Lohnzetteln des ***7*** in Kenntnis gesetzt. Diese Lohnzetteln haben den in den Jahren 2010 bis 2015 steuerpflichtigen Vorteil aus der Nutzung der Naturalwohnung an der Anschrift ***1***, Hausnummer ***11***, durch den Bf. betroffen (€ ***8*** für 2010 und 2011, € ***12*** für 2012, € ***13*** für 2013, € ***14*** für 2014 und € ***15*** für 2015).

Bis dato sind auch für die Jahre 2014 und 2015 Einkommensteuerbescheide ergangen (am 31.7.2019), die den Sachbezug aus der Nutzung der Naturalwohnung in ***3***, ***1***, durch den Bf. besteuert haben.

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 ***7*** auch im Ruhestand eine Naturalwohnung an der Anschrift ***1***, ***3***, im Ausmaß vom ***10*** m² zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurde und noch gestellt wird, wurde vom Bf. ebenfalls nicht in Abrede gestellt (arg in der Beschwerde auf S. 3 „...in der entgeltlichen Überlassung von Naturalwohnungen ...“) und wurde auch in der Beschwerdeverentscheidung zur Einkommensteuer 2010 festgestellt (Der Arbeitgeber stellte dem Bf. im Beschwerdezeitraum eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung).

Der Umstand, dass die Wohnung in ***3***, ***1***, vom Bf. ständig benützt wird und sein Hauptwohnsitz und einzige Wohnung ist, in der er wohnt, ergibt sich aus dem ZMR.

Die vom Bf. bezahlte Grundvergütungen gemäß § 24a GehG 1956 für 2010 ergibt sich aus den Unterlagen der GPLA-Prüfung beim ***7***, die dem Finanzamt ***4*** zur Verfügung gestellt wurden und wird deren Höhe vom Bf. auch nicht in Abrede gestellt. Überdies findet sich im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 26.2.2021 eine genaue Darstellung der durch den Bf. bezahlten Grundvergütung sowie auch eine detaillierte Ermittlung des Betrages, der als steuerpflichtiger Bezug in dem dem Finanzamt am 9.5.2019 übermittelten Lohnzettel des ***7*** für das Jahr 2010 ausgewiesen ist.

Der angeführte Richtwert ergibt sich aus der entsprechenden Verordnung des BMJ betreffend Änderung der Richtwerte nach dem Richtwertgesetz (BGBl II Nr. 93/2010).

Der Umstand, dass beim ehemaligen Dienstgeber des Bf. auch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Zeitraum 22.12.2016 bis 29.10.2018 eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden hat, ergibt sich aus der Mitteilung der Prüferin des Prüfdienstes für Lohnabgaben und Beiträge an das Finanzamt vom 26.2.2021 und wird vom Bf. auch nicht in Abrede gestellt. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der ergangenen Beschwerdeverentscheidung nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zukommt (vgl. zB VwGH 22.9.2000, [98/15/0148](#); VwGH 25.1.2001, [98/15/0108](#); VwGH 19.6.2002, [98/15/0175](#); VwGH 23.5.2012, [2008/17/0115](#); uam).

Dass auch für die Jahre 2014 und 2015 die Sachbezüge aus der Nutzung der Naturalwohnung im Rahmen der Veranlagung des Bf. versteuert wurden, ergibt sich aus den ergangenen Bescheiden sowie den diesbezüglichen aufgrund der erhobener Beschwerden des Bf.

ergangener abweisender Beschwerdeentscheidungen vom 2.9.2020 für die Jahre 2014 und 2015.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010:

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 dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der konkrete Wiederaufnahmegrund nicht hervorgehen würde, weil einerseits im Wiederaufnahmebescheid selbst mehrere der in [§ 303 BAO](#) angeführten möglichen Wiederaufnahmegründe angeführt seien ohne konkrete Bezeichnung auf welchen dieser Gründe sich das Finanzamt stützt. Auch aus dem neu erlassenen Einkommensteuerbescheid, auf den der Wiederaufnahmebescheid verweist, würde in keiner Weise hervorgehen, welche steuerpflichtigen Bezüge das Bundesministerium für ***6*** dem Finanzamt am 9.5.2019 bekanntgegeben habe.

Im beschwerdegegenständlichen Fall kann auch nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus der Begründung, die im Wiederaufnahmebescheid 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 dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der

Wiederaufnahmegrund hervorgeht oder nicht, die Begründung des neu ergangenen Sachbescheides Einkommensteuer 2010, auf die im Wiederaufnahmebescheid 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 im neuen Sachbescheid zur Einkommensteuer 2010 als maßgeblichen Tatsachenkomplex angeführt, dass dem Finanzamt am 9.5.2019 steuerpflichtige Bezüge seitens des Bundesministeriums für ***6*** mittels Lohnzettelübermittlung 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 des bisherigen Verfahrens zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2010) von steuerpflichtigen Einkünften, die der Bf. vom Bundesministerium für ***6*** bezogen hat, angesehen hat. Nach Ansicht des erkennenden Richters geht damit aus dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid im Zusammenhang mit der Begründung des neuen Sachbescheides Einkommensteuer 2010 mit hinreichender Deutlichkeit hervor, dass das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund das Hervorkommen von bis dato nicht berücksichtigter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dieser vom ***7*** bezogen hat, als neue Tatsache bezeichnet hat.

Dieser Tatsachenkomplex wurde durch die Ausführungen in der ergangenen Beschwerde vor Entscheidung 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 im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid 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.“).

In der Beschwerde wird ferner vorgebracht, dass die Überlassung der Wohnung durch das BMin für Verteidigung keinesfalls eine neu hervorgekommene Tatsache wäre, weil der Bf. schon seit mehreren Jahrzehnten in dieser Wohnung leben würde und den Finanzbehörde die Überlassung von Naturalwohnungen aus früheren Prüfungen bekannt gewesen wäre.

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die Nutzung einer Naturalwohnung durch den Bf. nicht für sich alleine die neue Tatsache darstellt, sondern, dass der Veranlagung vor der Wiederaufnahme des Verfahrens 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 dem abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren des Bf. des Jahres 2010 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 offenbaren 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 dem Wiederaufnahmebescheid und dem Einkommenssteuerbescheid für 2010 der vom ***18*** übermittelte Lohnzetteln nicht beigelegt worden sei (vgl. S. 3 der Beschwerde „... In den Bescheiden ist zwar angeführt „Übermittelte Lohnzettel laut Anhang“ – anstatt diese Unterlagen den Bescheiden beizulegen...“).

Entgegen der Ansicht des Bf. wurde der vom ***7*** übermittelte Lohnzettel dem angefochtenen Bescheid Einkommensteuer 2010 angeschlossen. So ist im Einkommensteuerbescheid für 2010 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 ***6***: 01.01. bis 31.12.2010

Beträge in EUR

BruttoBezüge (210)

g

Steuerpflichtige Bezüge (245):

g

Dieser Lohnzettel wurde 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:

[...]

Alle für die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen relevanten Umstände wurden dem Bf. bereits im neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2010, auf deren Inhalt im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid 2010 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 der angefochtene Wiederaufnahmebescheid keine Begründung der getroffenen Ermessensentscheidung enthalten hätte. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass auch die in der Beschwerdeentscheidung 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 Beschwerdeentscheidung 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 (vgl. zB BFG 22.10.2019, [RV/7101369/2016](#)).

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 Beschwerdevorentscheidung zur Wiederaufnahme Einkommensteuer 2010 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.

Von einer Geringfügigkeit der Auswirkungen ist nur dann auszugehen, wenn die Auswirkungen absolut und relativ geringfügig sind (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz 71 zu § 303 BAO mwN). Das Ausmaß der Abweichung des im Wiederaufnahmeverfahren angenommenen Ergebnisses von dem des abgeschlossenen Verfahrens muss es erlauben, dem Interesse an der Richtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung den Vorzug vor einer allfälligen, den Abgabepflichtigen treffenden Unbilligkeit des Eingriffes in die Rechtskraft des Abgabenbescheides zuzuerkennen (vgl. zB VwGH 26.1.1993, [92/14/0175](#)).

Angesichts des Umstandes, dass durch die neu hervorgekommene Tatsache die Einkünfte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 um 4,31% erhöht wurden (nach der Rechtsprechung des VwGH sind Gewinnauswirkungen lediglich unter 1% als geringfügig anzusehen; vgl. VwGH 10.7.1996, [92/15/0101](#)) und aus der Wiederaufnahme eine Nachforderung von € 541,00 resultiert, ist auch von keiner absoluten Geringfügigkeit der Auswirkungen auszugehen (vgl. UFS 18.7.2011, [RV/0252-K/09](#): keine geringfügige Auswirkung bei einer Nachforderung von € 494,00), weswegen das Ermessen im Sinne des Vorranges der Rechtsrichtigkeit auszuüben war. Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass sich die steuerlichen Auswirkungen der Lohnzettelmittelungen des ***7*** betreffend den Sachbezug des Bf. aus der Nutzung der Naturalwohnung im ***1*** auch auf andere Zeiträume ausgewirkt haben wie die bereits für die Jahre 2014 und 2015 ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 31.7.2019 zeigen.

Ferner wird in der Beschwerde 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](#)). Das 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 Abgabennachforderung für das Jahr 2010 verjährt sei.

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](#)), weswegen der Erstbescheid vom 8.9.2011 die Verjährung bis 31.12.2016 verlängert hat.

Überdies hat die beim ehemaligen Dienstgeber im Zeitraum 22.12.2016 bis 29.10.2018 durchgeführte Lohnsteuerprüfung die Verjährungsfrist betreffend die Einkommensteuer 2010 des Bf. bis 2019 verlängert (vgl. BFG 29.11.2016, [RV/6100135/2011](#)), weswegen entgegen der Ansicht des Bf. betreffend die Wiederaufnahme und dem neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2010 im Jahr 2019 die Verjährung nicht entgegengestanden ist.

Zur Beschwerde gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2010 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 ***7*** 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 der angegebene Betrag im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2.7.2019, der das Bundesministerium für ***6*** betrifft, in keinsten Weise nachvollziehbar wäre, weshalb dieser sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten würde.

Bezüglich der Höhe des im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 angesetzten Sachbezuges ist festzuhalten, dass das Finanzamt im Vorlagebericht eine detaillierte Darstellung der Ermittlung des 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:

Jahr	Größe Wohnung	Richtwert pro m ²	minus Abschlag von 25%	minus Kostenbeitrag gem. § 24a GehG	ergibt	Jahreswert (x 12)
2010	***10*** m ²	€ 5,12	€ 3,84	€ ***16***	€ ***17***	€ ***8***

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 Beschwerdeentscheidung 2010 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 Pflichtveranlagungsstatbestand 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 veranlagung, 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 auch ein Lohnzettel durch das ***7*** 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. dieser Lohnzettel des ***7*** für 2010 zugekommen ist oder nicht (ein Zukommen wird vom Bf. in der Beschwerde auf S. 3 Mitte 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 der Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 keine Berechtigung zu.

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 steht im Einklang mit der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Linz, am 30. März 2021