

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29.5.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Graz-Stadt) vom 13.5. bzw. vom 17.5.2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 bis 2015

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2014** wird als unbegründet *abgewiesen*.

II. den Beschluss gefasst:

Der Vorlageantrag wird - soweit er die **Einkommensteuerbescheide 2013 und 2015** betrifft - als verspätet *zurückgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (bezugsauszahlende Stelle: Bundesdienst).

Er befand sich in den gegenständlichen Jahren im Ruhestand. Sein ehemaliger Dienstgeber (das BMLV) stellt ihm auch im Ruhestand eine „Naturalwohnung“ zur Verfügung. Strittig ist, ob dafür im Rahmen der Einkommensteuer ein Sachbezug - und gegebenenfalls in welcher Höhe - anzusetzen ist.

(2) Mit Bescheiden vom 13.5. (für das Jahr 2013) bzw. vom 17.5.2019 (für 2014 und 2015) nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015 wieder auf und erließ die beschwerdegegenständlichen (neuen) **Sachbescheide**. In diesen wurden neben den bisher (in den Erstbescheiden) erfassten Einkünften („Bundesdienst“) weitere nichtselbständige Einkünfte („Bundesministerium Landesverteidigung“) iHv. € 2.670,19 (2013 und 2014) sowie € 2.850,11 (2015) angesetzt.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 wird hiezu in der Begründung ausgeführt: *„Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.“*

Die Begründung des bezüglichen Wiederaufnahmebescheides lautet: *„Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.“*

In den Begründungen der Sachbescheide 2014 und 2015 finden sich keine die nunmehr zusätzlich erfassen Einkünfte betreffenden Ausführungen. In den die Jahre 2014 und 2015 betreffenden Wiederaufnahmebescheiden wird begründend ausgeführt:

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

- *Ein Lohnzettel wurde berichtet oder neu übermittelt*
- *Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtet oder neu übermittelt*

Die nähere Begründung finden Sie im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid.“

(3) Mit Eingabe vom 29.5.2019 erhob der Bf. **„Beschwerde gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid“** und begründete diese wie folgt:

„Am 24.12.2018 händigte mir ein Postbote einen RSA-Brief des Heerespersonalamtes aus, in dem mir mitgeteilt wurde, dass „der steuerliche Sachbezugswert aus der Zurverfügungstellung der Naturalwohnung mit Wirksamkeit vom 01.01.2019 bekannt gegeben wird.“

Ich nehme an, dass deshalb das Verfahren über die Einkommensteuer wieder aufzunehmen war und mir somit mit den Buchungsmitteilungen Nr. 1/19 und Nr. 2/19 (Einkommensteuerbescheide 2013, 2014, 2015 und Anspruchszinsen von 2013 und 2014) Rückstände von € 1.226,66 bzw. € 2.445,89 zur Kenntnis gebracht worden sind, die bis zum 21.06.2019 bzw. bis zum 24.06.2019 zu begleichen sind.

Da gemäß §254 Bundesabgabenordnung die Einbringung einer Beschwerde gegen einen Bescheid keine aufschiebende Wirkung hat, habe ich am 17. Mai 2019 beim Finanzamt Graz-Stadt um die Genehmigung einer Ratenzahlung angesucht.

Dieses Ansuchen bedeutet jedoch keinesfalls, dass ich die vorgeschriebene Lohnsteuernachzahlung widerspruchslos zur Kenntnis nehme.

Ich erhebe Beschwerde und fechte die mich persönlich betreffende Lohnsteuerschuld sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach an!

Gemäß §15 EStG 1988 stellt eine Naturalwohnung eine lohnsteuerpflichtige Einnahme dar, sofern der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Wohnung zu einem günstigeren Preis als marktüblich überlässt (geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis). Nun verhält es sich aber so, dass Naturalwohnungsbesitzer im Ruhestand eine erheblich höhere Miete zu zahlen haben, als solche des Aktivstandes. Im letzten Monat meines Aktivstandes bezahlte ich für meine Wohnung € 413,65, heute bezahle ich für diese Wohnung € 766,08. Dazu möchte ich anmerken, dass sich diese Wohnung in einem baulichen Zustand befindet, der einen marktüblichen Preis rechtfertigen würde.

Gemäß § 82 iVm. § 83 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber für die Einbehaltung und die Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, die der Arbeitnehmer dem Bund schuldet.

Mein Ruhebezug wird mir vom BVA Pensionsservice nach Abzug der Krankenversicherung, des Pensionssicherungsbeitrages, der Steuer gemäß Tarif und der Miete für überlassene Räumlichkeiten angewiesen.“

(4) In der Folge erließ das Finanzamt die ua. (jeweils abweisenden)

Beschwerdevorentscheidungen.

2013:

Die Beschwerdevorentscheidung für 2013 erging am 6.10.2020, die gesonderte Bescheidebegründung ist mit 8.10.2020 datiert. Die Zustellung an den Bf. erfolgte - laut Zustellnachweis - am 12.10.2020.

2014:

Am 23.11.2020 erging die Beschwerdeentscheidung; die Zustellung der Beschwerdeentscheidung an den Bf. erfolgte laut Zustellnachweis am 30.11.2020.

2015:

Die Beschwerdeentscheidung vom 5.10.2020 wurde dem Bf. am 9.10.2020 zugestellt.

(Zur Chronologie der einzelnen Bescheiderlassungen sowie der bezüglichlichen Zustelltermine siehe auch den Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.12.2022, S. 5f.).

Die Beschwerdeentscheidung 2014 vom 23.11.2020 begründet das Finanzamt - auszugsweise wörtlich - folgendermaßen:

„(...) Eine Betriebsprüfung bei Ihrem Dienstgeber dem Bundesministerium für Landesverteidigung führte dazu, dass dieser Ihnen zusätzlich zum bisherigen Lohnzettel noch einen zweiten Lohnzettel für 2014 über die Bruttobezüge von € 2.670,19 für den Sachbezug der Naturalwohnung ausstellte.

Durch diesen neuen Lohnzettel kam die Tatsache neu hervor, dass der darin genannte Betrag (Sachbezug der Naturalwohnung) zuvor nicht der Besteuerung unterworfen worden war. Dies stellt nach § 303 BAO einen Wiederaufnahmegrund dar.

Am 17.5.2019 erfolgte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens und wurde mit dem Wiederaufnahmebescheid auch ein neuer Sachbescheid verbunden, in dem ein Nachforderung von € 1.154,00 festgesetzt wurde.

Am 31.5.2019 erhoben Sie gegen diesen Bescheid eine Beschwerde, da der Arbeitgeber verpflichtet sei die Lohnsteuer zu zahlen und Sie den marktüblichen Preis für die Wohnung bezahlten.

§ 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 11468/2008 geregelt, wie insbesondere im Anlassfall die Wohnraumbewertung iSd § 2 SachbezugswerteVO (vgl. Lenneis in Jakom EStG, 2018, § 15 Rz 8). Das heißt, sofern die SachbezugswerteVO keine Aussagen trifft, sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen wie dies in § 15 Abs 2 gesetzlich verankert wurde. Im Beschwerdefall geht es um die Wohnraumbewertung, die in § 2 SachbezugswerteVO idF BGBl II 468/2008 festgelegt ist (vgl. Lenneis in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 15, Rz 11). Für die Beurteilung des Vorliegens eines Sachbezuges aus der verbilligten Überlassung von

Wohnraum ist daher ausschließlich die SachbezugswerteVO in der für den streitgegenständlichen Zeitraum jeweils geltenden Fassung maßgeblich.

Im Anlassfall wurde Wohnraum begünstigt an viele Dienstnehmer zur Verfügung gestellt, weshalb zu untersuchen war, ob dies einen geldwerten Vorteil darstellt. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung stellt nur dann keinen geldwerten Vorteil dar, wenn der AN sie ausschließlich im Interesse des AG in Anspruch nimmt und seine bisherige Wohnung beibehält (VwGH 19. 3. 1995, 84/14/0149; VwGH 31. 3. 1992, 87/14/0060; VwGH 25. 11. 1997, 93/14/0190; VwGH 10. 12. 1997, 95/13/0078; VwGH 4. 8. 2004, 2003/08/0030, vgl.

Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG 5 15 (Stand 1.10.2018, rdb.at), Anm 26). Wird hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (VwGH 25. 3. 1999, 97/15/0089, vgl. Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 15 (Stand 1.10.2018, rdb.at), Anm 26).

Der Arbeitgeber hat Wohnungsdatenbanken zur Verfügung gestellt, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte bildete. Die Höhe des Sachbezuges wurde nach § 2 der Sachbezugswerte-Verordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung durch eine Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode ermittelt. Der sich daraus ergebende günstigere Wert wurde als Sachbezug herangezogen.

Die von Ihnen an den Arbeitgeber bezahlte Grundvergütung (Miete) wurde dem ermittelten Sachbezugswert als Kostenbeitrag gegengerechnet. Ferner führten die selbst bezahlten Betriebskosten ebenfalls zu einer Verminderung des Sachbezugswertes. Der sich daraus ergebende geldwerte Vorteil für die verbilligte Nutzung der Wohnung (Sachbezug) unterliegt im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer.“

(5) Am 15.12.2020 (Eingangsstempel des Finanzamtes) erhob der Bf. „Beschwerde gegen die Vorschreibung der Einkommensteuerbescheide von 2013, 2014, 2015“ (Vorlageantrag). Er begründete seine Eingabe wie folgt: „Ich fühle mich nicht verantwortlich für die Vorkommnisse. Bei Bezahlung der vollen Miete kommt in diesem Fall laut Gesetz nicht zum Tragen. Es könnte dem Finanzamt ein Verfahrensfehler unterlaufen sein. (...) Das Finanzamt XY hat bereits den vollen Betrag an betroffene Beschwerdeführer zurückbezahlt.“

Am 25.11.2021 langte eine weitere als „Beschwerde gegen die Vorschreibung der Einkommensteuerbescheide von 2013, 2014, 2015“ bezeichnete Eingabe beim Finanzamt ein. Der Bf. habe erfahren, dass Herrn WK (Oberst i.R.) mit dem Volksanwalt in der TV-Sendung „Bürgeranwalt“ gewesen sei. Diesem sei die für den Sachaufwand geleistete Zahlung vom Finanzamt bereits zur Gänze zurücküberwiesen worden.

(6) Mit **Vorlagebericht** vom 17.12.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde des Bf. dem BFG zur Entscheidung vor. Darin stellte es den Sachverhalt sowie den Verfahrensgang wie folgt dar und erstattete folgende Stellungnahme:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat jeweils für 2013, 2014 und 2015 Arbeitnehmerveranlagungen abgegeben und ergingen in allen Jahren die Erstbescheide antragsgemäß.

2014 wurden Ausgaben für Wohnraumschaffung nachträglich in der Beschwerde beantragt und in einer Beschwerdeentscheidung für 2014 vom 17.4.2015 berücksichtigt.

Danach kam es zu einer Erstellung neuer zusätzlicher Lohnzettel durch den Dienstgeber (Bundesministerium für Landesverteidigung) wegen einer Nachversteuerung der Sachbezüge für die Natural(Dienst-)Wohnungen.

In der Folge wurden für die Jahre 2013 bis 2015 die Einkommensteuer-Verfahren des Beschwerdeführers wieder aufgenommen und Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide erlassen und die neuen Lohnzettel einer Besteuerung unterzogen.

Der Beschwerdeführer erhob in allen drei Jahren Beschwerde gegen die neuen Einkommensteuersachbescheide.

Er führte in der Begründung aus, dass er am 24.12.2018 einen RSA-Brief vom Heerespersonalamt erhalten habe und in diesem der steuerliche Sachbezugswert für die Wohnung mit Wirksamkeit ab 1.1.2019 mitgeteilt werde. (...)

Über die Beschwerden ergingen abweisende Beschwerdeentscheidungen und es wurden am 15.12.2020 Vorlageanträge eingebracht. Der Beschwerdeführer hat laut Aktenvermerk am 14.12.2020 beim Finanzamt wegen der Beschwerdeerhebung / Vorlageantrag nachgefragt. Am 25.11.2021 wurde nochmals Beschwerde eingebracht und nochmals die Aussetzung der Einhebung von € 3.672,55 beantragt. der Beschwerdeführer verweist auf Verfahren anderer Steuerpflichtiger, die namentlich genannt werden, und, dass diese Recht bekommen hätten.

Hier der genaue Ablauf:

2013:

Am 13.5.2019 erging der Wiederaufnahmebescheid § 303 BAO und neue Sachbescheid für die Einkommensteuer 2013.

Am 31.05.2019 brachte der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13.05.2019 ein.

Am 06.10.2020 erging die Beschwerdeverentscheidung mit Abweisung der Beschwerde.

Am 8.10.2020 wurde eine gesonderte Bescheidbegründung in Papierform versendet

Am 12.10.2020 wurde die Bescheidbegründung dem Beschwerdeführer zugestellt, wobei das Datum des Zustellstempels, undeutlich lesbar ist. Aus dem elektronischen Steuerakt geht jedoch hervor, dass die Begründung mit 8.10.2020 in Papierform versendet wurde.

Am 15.12.2020 hat der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag eingebracht.

2014:

Am 17.5.2019 erging der Wiederaufnahmebescheid § 303 BAO und neue Sachbescheid für die Einkommensteuer 2014.

Am 31.05.2019 brachte der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17.5.2019 ein.

Am 23.11.2020 erging die Beschwerdeverentscheidung mit Abweisung der Beschwerde.

Am 30.11.2020 wurde die Beschwerdeverentscheidung dem Beschwerdeführer zugestellt.

Am 15.12.2020 hat der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag eingebracht.

2015:

Am 17.5.2019 erging der Wiederaufnahmebescheid § 303 BAO und neue Sachbescheid für die Einkommensteuer 2015.

Am 31.05.2019 brachte der Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17.05.2019 ein.

Am 05.10.2020 erging die Beschwerdeverentscheidung mit Abweisung der Beschwerde.

Am 09.10.2020 wurde die Beschwerdeverentscheidung dem Beschwerdeführer zugestellt.

Am 15.12.2020 hat der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag eingebracht. (...)

Stellungnahme:

Für 2013 und 2015: Die Beschwerdefrist für die Einbringung der Beschwerde beträgt einen Monat ab Zustellung nach § 245 Abs. 1 BAO. Die Beschwerdeverentscheidung 2013 erging am 6.10.2020, die zusätzliche Begründung am 8.10.2020 und wurden laut RSB-Zustellnachweis am 12.10.2020 dem Beschwerdeführer zugestellt.

Die Beschwerdeverentscheidung 2015 erging am 5.10.2020 und wurden laut Zustellnachweis am 9.10.2020 dem Beschwerdeführer zugestellt.

Die Vorlageeinträge für 2013 und 2015 wurden aber nicht binnen der Einmonatsfrist ab Zustellung, sondern erst danach, am 15.12.2020, daher verspätet eingebracht.

Die Abgabebehörde beantragt daher die Beschwerden für 2013 und 2015 wegen Verspätung zurückzuweisen.

Für 2014 war der Vorlageantrag vom 15.12.2020 innerhalb eines Monats ab Zustellung (diese war am 30.11.2020) und somit rechtzeitig. (...) Die Abgabebehörde verweist betreffend 2014 vollinhaltlich auf das Vorbringen in der Beschwerdeverentscheidung vom 23.11.2020 und beantragt daher die Beschwerde für 2014 abweisen.“

(7) Mit **Vorhalt** vom 12.1.2023 teilte das BFG dem Bf. mit, dass die Vorlageanträge für 2013 und 2015 nach der Aktenlage außerhalb der Monatsfrist des § 264 Abs. 1 BAO eingebracht worden sind.

Des Weiteren legte das BFG die Ermittlung der Höhe des Sachbezugswertes für 2014 wie folgt dar:

„Die Ermittlung des Sachbezuges beruht auf § 2 der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 468/2008) und erfolgte im angefochtenen Bescheid 2014 wie folgt:

Größe der Wohnung: 101,43 m²; maßgeblicher Richtwert: € 7,11

Multipliziert man die Anzahl der m² mit dem Richtwert, ergibt sich ein Betrag von € 721,17.

Da Sie die Betriebskosten selbst tragen, ist ein Abschlag von 25% vorzunehmen; somit errechnet sich ein Betrag von € 540,88.

Von diesem Betrag ist die von Ihnen zu zahlende Grundmiete (ohne Betriebskosten) iHv. € 318,36 in Abzug zu bringen; es verbleibt sohin ein monatlicher Betrag von € 222,52.

Daraus ergibt sich der im angefochtenen Bescheid angesetzte Jahresbetrag von € 2.670,19 (= € 222,52 x 12 Monate).“

(8) Am 17.1.2023 erschien der Bf. zum Zwecke der Vorsprache (sowie der Vorlage ergänzender Unterlagen) am Bundesfinanzgericht (s. Protokoll des BFG vom 17.1.2023). Im Zuge dieser Besprechung legte er die Jahresabrechnung des Heerespersonalamtes für das Jahr 2014 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Einleitend ist Folgendes festzuhalten: Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG sind ausschließlich die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015. Das Finanzamt führt zwar in seinem Vorlagebericht auch die bezüglichen Wiederaufnahmebescheide an. Es hat aber offenbar ohnehin richtig erkannt, dass mit der Beschwerde (nur) die Sachbescheide bekämpft werden sollten (arg: *„die mich persönlich betreffende Lohnsteuerschuld“*), da die dem BFG vorgelegten Beschwerdeentscheidungen nur die Sachbescheide - und nicht auch die Wiederaufnahmebescheide - betreffen. Folglich wendet sich der Bf. in seiner Eingabe vom 15.12.2020 (Vorlageantrag) auch explizit nur gegen die *„Einkommensteuerbescheide von 2013, 2014, 2015“*.

Zur Abweisung (Einkommensteuer 2014):

Dem im Ruhestand befindlichen Bf. wird vom früheren Dienstgeber eine Naturalwohnung zur Verfügung gestellt (zum Sachverhalt siehe auch die näheren Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung sowie im Vorlagebericht an das BFG).

Der Bf. wendet sich in seiner Beschwerdeschrift ganz allgemein sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen die auf den Sachbezug (Naturalwohnung) entfallende Steuerschuld.

Was den Ansatz eines Sachbezuges **dem Grunde nach** anlangt, so enthält die oben nahezu vollständig wieder gegebene Beschwerdeentscheidung vom 23.11.2020 eine ausführliche (und zutreffende) Darstellung des zu beurteilenden Sachverhaltes (betreffend die Zurverfügungstellung von Wohnraum durch den ehemaligen Dienstgeber zur privaten Nutzung an den Bf.) und der maßgeblichen Rechtsgrundlagen sowie der rechtlichen Würdigung des Finanzamtes.

Das BFG verweist daher diesbezüglich auf den in der oa. Beschwerdeentscheidung erläuterten Standpunkt bzw. die darin vorgenommene - zutreffende - rechtliche Würdigung des Finanzamtes.

Zudem liegen bereits mehrere Entscheidungen des BFG vor, in denen in gleich gelagerten Fällen ein Zufluss von Sachbezügen (im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte) durch die verbilligte Zurverfügungstellung von Wohnraum zur privaten Nutzung bejaht wurde (s. zB BFG 15.2.2021, RV/6100376/2020; BFG 8.3.2021, RV/5100184/2021; BFG 5.5.2021, RV/7103175/2020; BFG 6.7.2022, RV/2100272/2022). Überdies hat der VwGH die gegen das Erkenntnis RV/5100184/2021 erhobene Revision mit Beschluss vom 6.4.2022, Ra 2021/15/0050, zurückgewiesen.

Zusammengefasst gilt im Wesentlichen Folgendes:

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

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile u.a. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG sind geldwerte Vorteile (z.B. Wohnung, Heizung, Beleuchtung) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreises des Abgabeortes anzusetzen. Nach dem Klammerausdruck dieser Bestimmung zählen zu den geldwerten Vorteilen somit u.a. Vorteile mit Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinem Wohnen im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an Stelle von Geld zukommen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber in der Regel ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerpflichtig (z.B. VwGH 16. 12.1998, 97/13/0180).

Dass dem Bf. in den strittigen Jahren von seinem ehemaligen Dienstgeber Wohnraum zu vergünstigten Konditionen zur Verfügung gestellt wurde, ist unbestritten. Aus der dem BFG am 17.1.2023 vorgelegten Jahresabrechnung für 2014 geht hervor, dass der Bf. für eine Wohnung mit einer Fläche von 101m² jährlich einen Hauptmietzins (Grundvergütung) von € 3.820,32 (monatlich sohin € 318,36) geleistet hat.

Wenn in der Beschwerde auf die Haftung des Dienstgebers verwiesen wird, so ist festzuhalten, dass Schuldner der Lohnsteuer der Dienstnehmer ist. Folglich kann ein unrichtig vorgenommener Lohnsteuerabzug bei der Veranlagung jedenfalls korrigiert werden (*Lenneis*, aaO, § 82 Rz 2).

Auch das allgemein gehaltene Vorbringen, es „*könnte dem Finanzamt ein Verfahrensfehler unterlaufen sein*“, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Einen solchen vermag das BFG im Beschwerdefall nicht zu erkennen.

Was nun die Ermittlung des Sachbezuges **der Höhe nach** betrifft, so ist dem Bf. zuzugestehen, dass eine Darstellung derselben im angefochtenen Bescheid bzw. in der Beschwerdeentscheidung nicht hinreichend konkret erfolgt ist.

Die maßgeblichen Bestimmungen der zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erlassenen Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 468/2008 lauten wie folgt:

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

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

Das BFG hat dem Bf. die Berechnung des angesetzten Sachbezuges mittels Vorhalt vom 12.1.2023 mitgeteilt (s. dazu näher oben unter Abschnitt 7). Dagegen hat der Bf. keine Einwendungen erhoben.

Die Berechnung erweist sich nach Ansicht des BFG auch als absolut zutreffend: Da die Betriebskosten vom Bf. selbst getragen werden, hat das Finanzamt vom Quadratmeterwert einen Abschlag von 25% vorgenommen. Vom verbleibenden Betrag wurde die vom Bf. zu leistende Grundvergütung (Hauptmietzins) iHv. € 318,36 abgezogen. Die Höhe dieser monatlichen Grundvergütung ergibt sich aus der vorgelegten Jahresabrechnung des Heerespersonalamtes vom 17.2.2016.

Bezüglich der genauen Berechnung wird nochmals auf die oben - unter (7) - dargestellte Ermittlung verwiesen.

Über die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 war daher spruchgemäß abzusprechen.

Zur Zurückweisung (Einkommensteuer 2013 und 2015):

Gegen eine Beschwerdevorentscheidung (BVE) kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Vorlageantrag gestellt werden (§ 264 Abs. 1 BAO).

§ 260 Abs.1 BAO ist für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden (§ 264 Abs. 4 lit. e BAO).

Nach § 260 Abs. 1 lit. b BAO ist eine Bescheidbeschwerde zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Sowohl das Finanzamt (in seinem Vorlagebericht an das BFG) als auch das BFG (mit Vorhalt vom 12.1.2023) haben darauf hingewiesen, dass der Vorlageantrag vom 15.12.2020 - soweit er die Einkommensteuer 2013 und 2015 betrifft - außerhalb der gesetzlichen Monatsfrist des § 264 Abs. 1 BAO eingereicht wurde. Die Zustellung der Beschwerdevorentscheidung 2013 (samt Begründung) erfolgte am 12.10.2020, jene der Beschwerdevorentscheidung 2015 am 9.10.2020 (jeweils laut den vorliegenden Zustellnachweisen). Die Fristen für die Erhebung des Vorlageantrages sind sohin am 12.11.2020 (für 2013) bzw. am 9.11.2020 (für 2015) abgelaufen. Der Vorlageantrag datiert jedoch vom 15.12.2020 und wurde auch (erst) am 15.12.2020 eingereicht.

Der Bf. hat den dargestellten Zustellabläufen nichts entgegengehalten (s. Protokoll des BFG vom 17.1.2023).

Da die Zurückweisung im Falle der Verspätung im Gesetz (§ 264 Abs. 4 iVm. § 260 Abs. 1 lit. b BAO) zwingend angeordnet ist, war hinsichtlich der Einkommensteuer 2013 und 2015 spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Revision:

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

Das BFG konnte sich bezüglich der Abweisung auf die in der Begründung zitierte Rechtsprechung stützen. Die Zurückweisung als verspätet ergibt sich aus dem diesbezüglich klaren Gesetzestext, die Tatsache der verspäteten Erhebung des Vorlageantrages war nicht strittig. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor und war die Revision somit nicht zuzulassen.

Graz, am 18. Jänner 2023