

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 25. Juni 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Juni 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund einer Empfehlung des Rechnungshofes in seinem Bericht aus dem Jahr 2017 (Reihe Bund 2017/37; III-37 BlgNR 26. GP, Tz 11) fand beim Bundesministerium für Landesverteidigung (in der Folge kurz: BMLV) eine Prüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2010-2015 statt, die mit der Feststellung von Sachbezügen aus der vergünstigten Zurverfügungstellung von Naturalwohnungen abschloss. In der Folge stellte das BMLV auch für den Bf. die **Streitjahre 2013, 2014 und 2015** betreffend eigene Lohnzettel über den auch ihm gegenüber festgestellten Sachbezug aus und überspielte diese in das elektronische System der Finanzverwaltung.

Die Abgabenbehörde erließ daraufhin am 04.06. bzw. 07.06.2021 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013-2015 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013-2015 und wurden darin erstmals Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Sachbezüge) für

2013 in Höhe von € 2.618,86

2014 in Höhe von € 2.618,86

2015 in Höhe von € 2.807,67 erfasst.

In der dazu gesondert ergangenen ausführlichen **Bescheidbegründung vom 09.06.2021** führte die Abgabenbehörde aus, dass das BMLV dem Bf. in den hier maßgeblichen Jahren eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt (Nutzform: Naturalwohnung) habe, wofür der Bf. eine Grundvergütung (Grundmiete) sowie die Betriebskosten und Heizkosten leistete.

Unter Bezugnahme auf § 15 Satz 1 und 2 EStG wurde dargelegt, dass aus steuerrechtlicher Sicht die Wohnung verbilligt zur Verfügung gestellt worden wäre, da geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen seien. Der Wortlaut des Gesetzes weise darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln sei. Der Sachbezugswert erhöhe das steuerpflichtige Einkommen.

Unter Verweis auf die Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 2001/416, welche auf alle Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis iSd § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzuwenden sei, erfolgte die detaillierte Darstellung des – aufgrund des Berichtes des Rechnungshofs erfolgten – Prozederes der Sachbezugswertberechnung und dass sodann aufgrund des Ergebnisses dementsprechende jeweils neue Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre zu erlassen waren.

Der Bf. brachte mit Schreiben vom **25.06.2021** sowohl gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Einkommensteuerbescheide **Beschwerden** ein, und führt dazu aus, dass die Basis für die Festsetzung von Richtwerten fehle. Begründet wurde dies einerseits durch das Fehlen einer Verbilligung aufgrund der 100-prozentigen Zahlung der Bemessungsgrundlage (Grundvergütung). Andererseits wurde angemerkt, dass die Begründung, dass das BMLV Mietvorauszahlungen geleistet hat, hinterfragt werden muss, dafür diese Zahlungen keine gesicherten Grundlagen vorliegen würden und die Zahlungen, sofern erfolgt, in der Miete/Grundvergütung als Rückzahlung enthalten seien bzw. sich durch die jährliche Förderung reduzieren würden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.5.2022** wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013-2015 als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenbehörde argumentierte, dass im gegenständlichen Verfahren entgegen der Ansicht in der Beschwerde, die neuen Tatsachen, auf die sich das Finanzamt gestützt hat, im Zusammenspiel zwischen Wiederaufnahme- und Sachbescheiden hinreichend ausgeführt wurden und hinsichtlich des Ermessens bei einer Gesamtauswirkung von mehr als € 3.500 (Nachforderung) von Geringfügigkeit nicht ausgegangen werden kann.

Mit selben Datum erging ebenfalls die Beschwerdeentscheidung betreffend **Einkommensteuerbescheide 2013-2015**, in der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde. In der ausführlichen Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, nur die einkommensteuerliche Regelungen von Bedeutung sind. Diese finden sich in den Bestimmungen des § 15 bzw. § 25 EStG 1988 sowie der zu diesen Bestimmungen ergangenen Sachbezugswert der Verordnung, BGBl 2 Nr. 4 16/2001 IDS BGBl 2 Nr. 468/2018. Nach Wiedergabe der entsprechenden Bestimmungen des EStG sowie der Sachbezugswert der Verordnung und Anführung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Abgabenbehörde aus, dass es sich im strittigen Fall um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis handle, welche der Einkommensteuer zu unterziehen sei. Bezüglich der Höhe wurde eine ausführliche Darstellung der Ermittlung des Sachbezuges beigefügt und abschließend die konkrete Höhe des jährlichen Sachbezuges für die strittigen Jahre rechnerisch dargestellt.

Mit Schreiben vom **13.6.2022** beantragte der Bf. die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, wobei **lediglich die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013-2015 bekämpft wurden**, nicht aber die Wiederaufnahmsbescheide.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (= Bf.) ist Beamter des BMLV und befindet sich seit 01.04.1999 im Ruhestand. Seit dem Jahr 1980 wird ihm von seinem Dienstgeber eine Wohnung im Ausmaß von 106,28 m² zur Verfügung gestellt, die er bis heute als Hauptwohnsitz nutzt.

Bei der in Rede stehenden Wohnung, die dem Standard einer mietrechtlichen Normwohnung entspricht, handelt es sich um eine im Eigentum einer gemeinnützigen Bauträgerin befindliche Wohnung, die vom BMLV angemietet ist und dem Beschwerdeführer wiederum gemäß § 80 BDG 1979 in Form einer Naturalwohnung überlassen wird.

Für die Wohnung leistete der Bf. die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebene monatliche Grundvergütung iHv € 348,05 im Jahr 2013, im Jahr 2014 € 348,05 und € 359,07 im Jahr 2015 und bezahlte darüber hinaus auch die von der Eigentümerin vorgeschriebenen Betriebs-, und Heizkosten (2013: € 159,55, 2014: € 164,65, 2015: € 180,35). Dem Bf. wurde gemäß § 80 Abs. 9 BDG 1979 in seinem Ruhestand die tatsächliche Benützung der von ihm seit dem Jahr 1980 bewohnten Naturalwohnung gestattet, dies jedoch nur solange bis die Wohnung für einen anderen Beamten des Dienststandes dringend benötigt werden würde.

Das Bundesministerium für Landesverteidigung entrichtete im Jahr 2013 monatlich € 348,50 € an Miete (incl. Umsatzsteuer) und monatlich 159,99 € an Betriebskosten (incl. Umsatzsteuer) an die Eigentümerin und Vermieterin der Wohnung.

2014 betrug die monatliche Miete (incl. Umsatzsteuer) ebenfalls € 348,50, die Betriebskosten betrugen € 164,65.

Für das Jahr 2015 fielen € 359,07 an monatlichen Mietkosten (incl. Umsatzsteuer), sowie € 180,35 an Betriebskosten an.

Infolge einer bei der Dienstgeberin durchgeführten Außenprüfung (GPLA-Prüfung) fertigte das Bundesministerium für Landesverteidigung im Jahr 2019 Lohnzettel für die strittigen Jahre 2013-2015 aus (steuerpflichtige Bezüge 01.01.2013 bis 31.12.2013 [KZ 245] € 2.618,86) (steuerpflichtige Bezüge 01.01.2014 bis 31.12.2014 [KZ 245] € 2.618,86) (steuerpflichtige Bezüge 01.01.2015 bis 31.12.2015 [KZ 245] € 2.807,67) und übermittelte diese der für den Beschwerdeführer zuständigen Abgabenbehörde.

Diese erließ in der Folge die angefochtenen Bescheide.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu Verfahrensgang und Sachverhalt ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und dem Vorbringen des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

Gesetzliche Grundlagen

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 iSd § 24a Abs 4 GehG 100vH der Bemessungsgrundlage, sofern die tatsächliche „Benützung der Naturalwohnung nach § 80 Abs 9 BDG 1979 oder nach vergleichbaren gesetzlichen Bestimmungen Beamten des Ruhestandes oder Hinterbliebenen des Beamten, die mit diesem bis zu dessen Tod im gemeinsamen Haushalt gelebt haben, gestattet wird.

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 bis 7 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 Sachbezugswerteverordnung 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 Sachbezugswerteverordnung ergibt. Weiters bestimmt § 2 Abs 1 der Sachbezugswerteverordnung, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert vermindern. Der maßgebliche Richtwert für die Steiermark in den strittigen Jahre betrug € 7,11 €/m² im Jahr 2013 und 2014 sowie 7,44€/m². D.h. eine durchschnittliche Normwohnung ist mit einem m²-Preis von € 7,11 vermietbar. Umgelegt auf den konkreten Fall bedeutet dies, dass die reine Miete für eine 106,28m² große Wohnung rund 755,65 beträgt. Die vom Bf. tatsächlich gezahlte monatliche Miete (Grundvergütung exkl. Betriebs- und Heizkosten) betrug im Jahr 2013 € 348,05, im Jahr 2014 € 348,05 und im Jahr 2015 €359,07.

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

§ 2 Abs 6 Sachbezugswerteverordnung bestimmt schließlich, dass im Fall der Tragung der Betriebskosten durch den Arbeitnehmer, von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen ist. Dies trifft auf den Bf. zu.

Erwägungen

Vom Bf. wird vorgebracht, dass aus seiner Sicht keine Verbilligung erkannt werden kann, da die Berechnung anhand des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes errechnet wurde und aufgrund der Ruhestandsversetzung des Bf. die Grundvergütung für die zur Verfügung gestellte Naturalwohnung gem. § 24a (4) GehG 1956 von 75 vH auf 100 vH erhöht wurde.

Bei dieser Argumentation übersieht der Bf. allerdings, dass für die Berechnung eines steuerlichen Sachbezugs ausschließlich das Steuerrecht, im Besonderen das Einkommensteuerrecht, als rechtliche Grundlage heranzuziehen ist. Die „Verbilligung“, welche zu der Vorschreibung des Sachbezuges geführt hat, bezieht sich auf den Vergleich der vom Bf. gezahlten Grundvergütung (= Miete) mit jenem Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung (§ 2) gem. Richtwertgesetz festgesetzt ist (= Richtwert). Dieser bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG.

Vergleicht man nun den vom Bf. gezahlten Betrag pro m² Wohnfläche (€ 3,279) mit jenem des Richtwertes/m² (€ 7,11), so ist klar ersichtlich, dass hier eine Verbilligung gegeben ist.

Bezüglich der Höhe des in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2013 bis 2015 angesetzten Sachbezuges wurde bereits von der belangten Behörde sowohl in der Bescheidbegründung des Erstbescheides als auch in der Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung eine detaillierte Darstellung der Ermittlung des jeweils angesetzten Betrages vorgenommen. Betreffend die Berechnungen wurden keine Einwände des Bf. vorgebracht.

In Bezug auf den Ansatz des Sachbezuges dem Grunde nach, wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidungen 2013 bis 2015 verwiesen. Da es der Hauptwohnsitz des Bf. war, kann am Vorliegen eines Interesses des Bf. an der Benutzung der Wohnung kein Zweifel bestehen (VwGH 02.08.2000, 97/13/0100).

Das Bundesfinanzgericht hat daher keine Bedenken, sich dem von der belangten Behörde in der o.a. Beschwerdeentscheidung vertretenen, ausführlich erläuterten Standpunkt (wobei ausgehend von dem hier entscheidungswesentlichen Sachverhalt und den hier maßgeblichen Rechtsgrundlagen eine - zutreffende - rechtliche Würdigung (detaillierte Sachbezugsberechnung) vorgenommen wurde) vollinhaltlich anzuschließen.

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 war somit kein Erfolg beschieden.

3.1. 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. Im Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 23. Mai 2023