

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Sacha Katzensteiner Blauensteiner Rechtsanwälte GmbH, Gartenaugasse 3, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 11. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

Strittig ist, ob das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zu Recht einen Sachbezug für die (verbilligte) Zurverfügungstellung einer Naturalwohnung angesetzt hat oder nicht.

Der maßgebliche *Sachverhalt* stellt sich wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein ehemaliger Bediensteter des Bundesministeriums für Landesverteidigung (in der Folge: BM) und bezog als solcher im Streitjahr Pensionsbezüge (nichtselbständige Einkünfte). Das BM stellte (und stellt) ihm auch im Ruhestand eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung. Die Wohnung wird vom Bf. ständig benützt und stellt seinen Hauptwohnsitz dar. Die Wohnung weist eine Nutzfläche von 86,49 m² auf. Für diese Wohnung leistete der Bf. im Streitjahr die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebene (monatliche) Grundvergütung iHv. € 234,13 (ohne Betriebskosten) an das BM und trug die darauf entfallenden Betriebskosten selbst.

Im Einkommensteuerbescheid 2014, der zunächst am 19.2.2015 erklärungsgemäß erging, wurden steuerpflichtige Bezüge auf Grund der Nutzung der Naturalwohnung nicht berücksichtigt.

In der Folge fand beim ehemaligen Dienstgeber des Bf. eine Lohnsteuerprüfung statt, die auch das streitgegenständliche Jahr umfasste und ua. die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Dienstnehmer (und sohin auch den Bf.) betraf.

Das Finanzamt wurde über die den Bf. betreffenden Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung durch Übermittlung eines dem Prüfergebnis entsprechenden Lohnzettels in Kenntnis gesetzt und nahm folglich das Einkommensteuerverfahren 2014 wieder auf. Im wiederaufgenommenen Verfahren erging am 22.5.2019 der nunmehr **angefochtene (Sach-)Bescheid**. In diesem wurde ein steuerpflichtiger Sachbezug iHv. € 1.308,23 (für die Überlassung der Wohnung) angesetzt (die Steuergutschrift des Bf. verminderte sich dadurch von ursprünglich € 910,- auf nunmehr € 370,-).

Weiterer Verfahrensverlauf:

Die vom Bf. erhobene **Beschwerde** richtet sich explizit nur gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid. Darin führt der Bf. aus, dass er sich zwecks Klärung der Rechtslage an die GÖD gewandt habe.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründete das Finanzamt – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – wie folgt:

„§ 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 idS § 2 SachbezugswerteVO (...). 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; ...). 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.“

Im **Vorlageantrag** vom 29.5.2020 gab der Bf. zunächst ergänzend lediglich an, dass er zwischenzeitig auch „die Volksanwaltschaft um Klärung gebeten“ habe.

In der Folge wurde – nunmehr durch den steuerlichen Vertreter – eine ergänzende **Eingabe vom 11.6.2020** eingebracht, in welcher im Wesentlichen Folgendes vorgebracht bzw. geltend gemacht wurde:

Da die Abgabenbehörde dem Bf. vor Bescheiderlassung keine Möglichkeit zur Äußerung eingeräumt habe, sei der Grundsatz des Parteienghörs verletzt worden. Der bekämpfte Bescheid „leide daher unter Verfahrensmängeln.“ Diese Verfahrensmängel seien „wesentlich, weil bei Einräumung der Möglichkeit zur Äußerung die Bescheiderteilung unterblieben wäre. Der Bf. hätte geeignete Beweismittel nennen und darlegen können, dass sich eine Abgabennachforderung nicht ergibt.“

Es sei davon auszugehen, dass bereits für die Mietzinsbildung bei der Anmietung des Wohnraumes durch den Dienstgeber des Bf., das BM, die Umsetzung der im Einvernehmen mit dem BMF verfolgten strategischen Zielsetzung der Schaffung leistbaren Wohnraumes an den Dienstorten der Mitarbeiter des BM und unter den gesetzlichen Voraussetzungen die Gestattung der Weiterbenutzung auch für Beamte im Ruhestand maßgeblich gewesen seien. Aus diesem Grund scheitere auch jeder Abgleich mit der Preisbildung für Wohnraum am allgemeinen Markt, um daraus wiederum einkommensteuerpflichtige Vorteile für den Nutzer abzuleiten, von vornherein.

Der Bund selbst habe im Wege des Bundeskanzleramtes für die Berechnung der Vergütung von Dienst- und Naturalwohnungen im Einvernehmen mit dem BMF Durchführungsbestimmungen erlassen, welche die Errechnung der Vergütung abschließend im Wege der Vorgabe von Richtlinien regeln würden. Auch diesen Richtlinien sei zu entnehmen, dass Hinzurechnungen zu den Bemessungsgrundlagen für Lohnsteuer und Sozialversicherung aus der Benutzung von Natural- und Dienstwohnungen nicht zu erfolgen hätten, wodurch auch ausgeschlossen sei,

dass über die geleistete Vergütung hinaus ein geldwerter Vorteil aus der Benutzung der jeweiligen Wohnung der Einkommensteuer zu unterziehen wäre

Bei Beamten des Ruhestandes komme hinzu, dass mit der Weitergestattung nach Antritt des Ruhestandes im Regelfall eine Anhebung auf 100% der Bemessungsgrundlage verbunden sei, sodass schlichtweg ohnehin ein marktkonformes Entgelt für die Nutzung zu leisten sei. Das Gehaltsgesetz und die auf dessen Grundlage ergangenen Richtlinien regelten das Entgelt, das für die Nutzung einer vom Bund als Dienstgeber bereitgestellten Wohnung zu entrichten sei endgültig und abschließend, sodass eine gleichsam nachprüfende Kontrolle der gesetzlichen Berechnung der Vergütung aus einkommensteuerrechtlicher Sicht durch Anwendung einer in Konkretisierung des Einkommensteuergesetzes ergangenen Verordnung vollkommen undenkbar sei.

Eine auf Grund des EStG ergangene Verordnung (Sachbezugswerteverordnung) könne den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes nicht derogieren. Die Zurverfügungstellung einer Naturalwohnung und die Gestattung deren Weiterbenutzung auch im Ruhestand durch ein Bundesministerium könne nicht als Bereitstellung verbilligten Wohnraumes, sondern als bescheidmäßige Zuweisung/Gestattung der Benutzung einer Wohnung zu einem gesetzlich festgelegten Entgelt gewertet werden, weshalb eine Anwendung der Sachbezugswerteverordnung ausscheide.

Die gesetzlichen Bestimmungen würden ausschließen, dass mittels hypothetischer Berechnung nach den Grundsätzen der Sachbezugswerteverordnung, welche in keiner Weise auf die Spezifika der Beschaffung von Wohnraum durch das BM Bezug nehme, parallel ein hypothetischer Nutzungsvorteil aus einem Abgleich mit Preisen für Wohnraum errechnet werde, bei dem die Preisbildung auf gänzlich anderen rechtlichen Grundlagen und vollständig anderer Zielsetzung aufbaue.

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass dem Bf. trotz Leistung einer gesetzmäßig errechneten, angemessenen Vergütung ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus der Nutzung der Wohnung zukomme, könnte dieser nur durch Sachverständige ermittelt werden, und zwar sowohl hinsichtlich der Frage des Standards der Wohnung als auch jener des Preises. Da die Wertermittlung ohne Beiziehung von Sachverständigen durch bloße Gegenüberstellung von Berechnungen nach der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode erfolgte, sei der Bescheid mit grober Rechtswidrigkeit behaftet.

Schließlich liege ein Grund zur Wiederaufnahme nicht vor, da es bei früheren Prüfungen (durch die GKK sowie das Finanzamt) nicht zur Feststellung eines Sachbezuges im Zusammenhang mit den Naturalwohnungen gekommen sei. Die im Zuge der nunmehrigen Prüfung erfolgte Änderung der Rechtsansicht durch die Abgabenbehörde widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, der Bf. habe aus der Erfahrung vergangener Abgabenprüfungen nicht „mit einem geänderten Vollzugsverhalten ein und derselben Abgabenbehörde rechnen“ müssen.

Darüber hinaus habe der Bf. darauf vertrauen dürfen, dass bei der Beurteilung der Frage eines Sachbezuges der in Abstimmung mit dem BMF kundgemachte Erlass zur steuerlichen Behandlung von Naturalwohnungen mit der „*Rechtsverordnung*“ GZ 923.101/35-11/2/86 beachtet werde.

Mit **Vorhalt vom 23.2.2023** ersuchte das **BFG** den Bf. auf Grund seines Vorbringens zur behaupteten Verletzung des Parteiengehörs *„um Darlegung jener Umstände bzw. um Vorlage jener Beweismittel, auf Grund derer seiner Ansicht nach die strittige Abgabennachforderung nicht festzusetzen gewesen wäre.“* Des Weiteren legte das BFG in diesem Vorhalt gegenüber dem Bf. die auf Grundlage des § 2 der Verordnung BGBl. II Nr. 468/2008 erfolgte Berechnung des maßgeblichen Sachbezuges wie folgt dar:

„Größe der Wohnung: 86,49 m²; maßgeblicher Richtwert: € 5,29

Multipliziert man die Anzahl der m² mit dem Richtwert, ergibt sich ein Betrag von € 457,53.

Da Sie die Betriebskosten selbst tragen, ist ein Abschlag von 25% vorzunehmen; somit errechnet sich ein Betrag von € 343,15.

Von diesem Betrag ist die von Ihnen zu zahlende Grundmiete (ohne Betriebskosten) iHv. € 234,13 in Abzug zu bringen; es verbleibt sohin ein monatlicher Betrag von € 109,02.

Daraus ergibt sich der im angefochtenen Bescheid angesetzte Sachbezugswert von € 1.308,23 (= € 109,02 x 12 Monate).“

In der **Stellungnahme vom 24.3.2023** wiederholt der Bf. seine Ansicht, dass die Sachbezugswertverordnung im Beschwerdefall nicht anzuwenden sei. Sollte diese doch anwendbar sein, wäre der Standard der Naturalwohnung zu erheben gewesen. Der Bf. bewohne diese seit 51 Jahren. Die Wohnung des Bf. befinde sich in einem abgewohnten Zustand und entspreche nicht dem Standard der mietrechtlichen Normwohnung. Zum Beweis dafür berufe er sich auf die Beiziehung eines Immobiliensachverständigen. Von diesem wäre ein Gutachten über den Zustand der Wohnung sowie des Gebäudes zu erstatten und dabei auch die Lage zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der eingangs dargestellte Sachverhalt steht außer Streit und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere aus der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes sowie aus den durch den steuerlichen Vertreter eingereichten Eingaben des Bf. vom 11.6.2020 sowie vom 24.3.2023.

Der Bf. macht im Wesentlichen geltend, dass eine verbilligte Überlassung von Wohnraum nicht vorliege und folglich kein Sachbezug zu versteuern sei.

In seiner Eingabe vom 11.6.2020 (s. S. 9ff.) bestreitet der Bf. zudem das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes. In diesem Zusammenhang ist vorweg darauf hinzuweisen, dass die Beschwerde explizit nur gegen den „Einkommensteuerbescheid vom 22.5.2019 für das Jahr 2014“ (sowie das hier nicht – mehr - relevante Jahr 2015) und somit ausschließlich gegen den neuen Sachbescheid erhoben wurde. Die Verfügung der Wiederaufnahme wurde nicht angefochten, die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ist daher auch nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Rechtlich gilt Folgendes:

Werden einem Beamten neben seinem Monatsbezug Sachleistungen gewährt, so hat er hiefür gemäß § 24 Abs. 1 GehG eine angemessene Vergütung zu leisten, die im Wege der Aufrechnung hereingebracht werden kann. Bei der Festsetzung der Höhe der Vergütung ist auf die örtlichen Verhältnisse sowie auf die dem Bund erwachsenden Gestehungskosten Bedacht zu nehmen. Die Höhe der Vergütung wird allgemein von der Bundesregierung durch Verordnung oder im Einzelfall vom zuständigen Bundesministerium im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler festgesetzt.

§ 24a Abs. 1 bis 4 GehG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

(1) Der Beamte hat 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.

(2) Bemessungsgrundlage für die Grundvergütung ist bei

1. vom Bund gemieteten

a) Wohnungen und

b) sonstigen Räumlichkeiten

der Hauptmietzins, den der Bund zu leisten hat,

2. im Eigentum des Bundes stehenden Baulichkeiten oder bei Baulichkeiten, für die der Bund die Kosten der notwendigen Erhaltung trägt, obgleich sie nicht im Eigentum des Bundes stehen, sowie bei sonstigen Baulichkeiten jeweils jener Hauptmietzins, den der Bund bei Neuvermietung der Baulichkeit üblicherweise erhalten würde.

(3) Für Beamte des Dienststandes beträgt die Grundvergütung für

1. Naturalwohnungen 75 vH,

2. Dienstwohnungen 50 vH

der Bemessungsgrundlage. Aus wichtigen dienstlichen Gründen kann mit Zustimmung des Bundeskanzlers die Grundvergütung mit einem niedrigeren Hundertsatz bemessen werden.

(4) Wird 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, so beträgt die Grundvergütung 100 vH der Bemessungsgrundlage. (...).

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 ua. 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 Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Nach dem Klammerausdruck dieser Bestimmung zählen zu den geldwerten Vorteilen somit ua. 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 (zB VwGH 16.12.1998, 97/13/0180; VwGH 12.9.2002, 98/15/0118).

Eine Dienstwohnung stellt nur dann keinen geldwerten Vorteil und daher auch keine Einnahme im Sinne des § 15 EStG 1988 dar, wenn der Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt (vgl. zB VwGH 25.11.1997, 93/14/0109, VwGH 4.8.2004, 2003/08/0030).

Im gegenständlichen Fall befand sich der Bf. im Jahr 2014 bereits seit rund 20 Jahren in Pension. Schon allein deshalb ist nicht davon auszugehen, dass er die Naturalwohnung im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers benützt hat. Dies wird vom Bf. im Übrigen auch nicht behauptet.

Das BFG hat bereits in einer Reihe von ident gelagerten Fällen entschieden, dass die Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Bedienstete des BM einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellt (s. insbesondere BFG 3.8.2020, RV/6100305/2020; BFG 12.11.2020, RV/7103404/2020; BFG 25.1.2021, RV/6100507/2020; BFG 15.2.2021, RV/6100376/2020; BFG 5.5.2021, RV/7103175/2020; BFG 3.6.2022, RV/5100609/2021; BFG 6.7.2022, RV/2100272/2022; BFG 18.1.2023, RV/2100759/2021). Für das BFG besteht auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage kein Anlass, im vorliegenden (völlig gleich gelagerten) Fall von dieser Rechtsprechung abzugehen.

Der Bf. rügt, dass ihm vor Bescheiderlassung keine Möglichkeit zur Äußerung eingeräumt worden sei. Das ist zwar zutreffend, doch wurden ihm im weiteren Verfahren im Wege der (Begründung der) Beschwerdeentscheidung die entscheidungswesentlichen Grundlagen jedenfalls bekannt gegeben. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288; VwGH 23.5.1996, 94/15/0024). In der Folge wurde dem Bf. überdies auch vom BFG mittels Vorhalt vom 23.2.2023 die Möglichkeit eingeräumt, zur Besteuerung des Sachbezuges dem Grunde sowie der Höhe nach Stellung zu nehmen. Dem Recht des Bf. auf Wahrung des Parteiengehörs wurde sohin im gegenständlichen Verfahren jedenfalls hinreichend Rechnung getragen.

Der Bf. macht weiters unter Hinweis auf die Regelungen des BDG bzw. des Gehaltsgesetzes geltend, dass die bescheidmäßige Zuweisung einer Wohnung an einen Beamten zu einem gesetzlich errechneten Entgelt nicht als Bereitstellung verbilligten Wohnraumes angesehen und daher nicht als Sachbezug versteuert werden könne.

Mit dieser Rechtsansicht irrt der Bf., da er zwei unterschiedliche Regelungen mit unterschiedlichen Zielsetzungen vermengt. Die Bestimmungen des BDG bzw. des GehaltsG legen Berechnungsmethoden für Kostenbeiträge fest, die ein Beamter seinem Dienstgeber für die Überlassung einer Naturalwohnung bzw. einer Dienstwohnung zu leisten hat. Diese gesetzlichen Bestimmungen legen lediglich die Rechte und Pflichten aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, die Bezüge in Geld oder in Sachleistungen sowie die dafür zu leistenden Kostenersätze nach § 24 GehaltsG fest. Darüber hinausgehende Rechte, insbesondere ein Recht auf eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung derartiger Sachleistungen, können aus den Bestimmungen des BDG bzw. des GehaltsG nicht abgeleitet werden (siehe zB BFG 3.8.2020, RV/6100305/2020; BFG 15.2.2021, RV/6100376/2020).

Dies ergibt sich auch aus den Beilagen zu BGBl. 387/1986, aus denen ersichtlich ist, dass lediglich eine Neuregelung der Vollziehung der Bestimmungen des § 24 GehaltsG über die Festlegung der Kostenersätze angestrebt wurde. Steuerrechtliche Aspekte werden dazu nicht angesprochen (siehe nochmals zB BFG 3.8.2020, RV/6100305/2020; sowie BFG 15.2.2021, RV/6100376/2020).

Wird einem Dienstnehmer von seinem Dienstgeber verbilligt eine Wohnung überlassen, so handelt es sich dabei - siehe dazu die oben wiedergegebene Judikatur des VwGH - um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis, der auf der Basis der oben angeführten rechtlichen Bestimmungen (§§ 25, 15 EStG 1988, § 2 Sachbezugswerteverordnung) der Einkommensteuer zu unterziehen ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob es sich beim Dienstnehmer um in der Privatwirtschaft tätige Personen oder um Personen im öffentlichen Dienst handelt (zB VwGH 12.9.2002, 98/15/0118; VwGH 25.3.1999, 97/15/0089).

Irrelevant ist bei Personen im öffentlichen Dienst auch, ob es sich um eine Dienstwohnung oder Naturalwohnung handelt und ob es sich um Personen des Dienststandes oder des

Ruhestandes handelt. Für eine abweichende Behandlung einer Naturalwohnung eines öffentlich Bediensteten im Ruhestand vermag das Bundesfinanzgericht keine rechtliche Grundlage und keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen (BFG 3.8.2020, RV/6100305/2020; BFG 15.2.2021, RV/6100376/2020).

Der Bf. führt für seinen Standpunkt den Erlass („Durchführungsbestimmungen“) des BKA vom 17.11.1986, 923.101/35-II/2/86, ins Treffen. In dieser „Rechtsverordnung“ sei geregelt, dass bei Benutzern von Naturalwohnungen eine Hinzurechnung des Wohnraumwertes bei Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage nicht zu erfolgen habe. Eine Abweichung des Finanzamtes von dieser Rechtsansicht – die im Übrigen auch in früheren abgabenbehördlichen Prüfungen nicht beanstandet worden sei – verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Auch dieser Auffassung ist zu widersprechen:

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 28.2.2018, Ro 2014/06/0014, mwN) sind Richtlinien oder Erlässe grundsätzlich keine Regelungen mit normativer Wirkung. Diese stellen lediglich einen Auslegungsbehelf dar bzw. geben die Rechtsmeinung der Verwaltung wieder (vgl. zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

Schon in der Präambel des in der Beschwerde genannten Erlasses heißt es, dass betreffend die Nutzungsüberlassung, die Zuweisung und die Bemessung der Vergütung von Dienst- und Naturalwohnungen „die Einhaltung nachstehender Richtlinien empfohlen“ werde. Schon vom Wortlaut der Präambel her kommt diesem Erlass keine allgemein verbindliche Wirkung zu.

Der vom Bf. angeführte Erlass des BKA stellt sohin keine generelle Rechtsnorm (bzw. keine Rechtsverordnung) und sohin keine für das BFG (oder in weiterer Folge den VwGH) beachtliche Rechtsquelle dar (zB VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; VwGH 11.12.1990, 90/14/0138). Der Erlass ist nicht geeignet, sich aus den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ergebende Besteuerungsrechte hintanzuhalten.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, sind – wie dargestellt – lediglich die oa. einkommensteuerlichen Regelungen von Bedeutung. Für eine abweichende Beurteilung im Falle der Überlassung von Naturalwohnungen an öffentlich Bedienstete im Ruhestand kann das BFG keine rechtliche Grundlage sowie keine sachliche Rechtfertigung erkennen (s. nochmals zB BFG RV/6100507/2020).

Wenn eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend gemacht wird, so ist auf die zutreffenden Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrem Vorlagebericht zu verweisen:

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann bei der Ermessensübung nur dann eine Rolle spielen, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde 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 (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052). Dass 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 aber nicht behauptet, weswegen der Grundsatz von Treu und Glauben im Gegensatz zur Ansicht des Bf. der vorgenommenen Wiederaufnahme nicht entgegensteht.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt zudem nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (s. dazu zB die bei *Ritz*, BAO 7. Auflage, § 114 Tz 9 angeführte Judikatur). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert (nach Auffassung des VwGH) die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen und zu ändern (zB VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; 21.12.2005, 2002/14/0148; 29.7.2010, 2007/15/0248).

Die Besteuerung des Sachbezuges erweist sich daher aus den dargelegten Gründen dem Grunde nach zu Recht.

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

Das BFG hat dem Bf. die Berechnung des angesetzten Sachbezuges jedoch mittels Vorhalt vom 23.2.2023 mitgeteilt (s. dazu näher oben). Der Einwand in der Beschwerde, mangels Wahrung des Parteienghört sei dem Bf. keine Möglichkeit eingeräumt worden, zur Ermittlung des Sachbezugswertes Stellung zu nehmen, trifft daher nicht mehr zu.

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.

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

(3) Der Wert gemäß Abs. 1 verändert sich folgendermaßen:

1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs. 1 um 30% zu vermindern. (...)

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 ergebende Wert, ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

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

(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.

(7) Bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung sind 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.

Der Bf. vertritt die Ansicht, die Berechnung des Sachbezugswertes sei unter Beiziehung eines Sachverständigen vorzunehmen (Beschwerde, S. 8). Zudem entspreche die Naturalwohnung des Bf. nicht dem Standard der mietrechtlichen Normwohnung; zum Beweis dafür berufe sich der Bf. ebenfalls auf die Beiziehung eines Sachverständigen aus dem Fachbereich der Immobilien (Stellungnahme vom 24.3.2023, S. 2).

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass § 2 der Sachbezugswerteverordnung die Ermittlung des Sachbezugswertes ganz klar normiert (grundsätzlich: Heranziehung des Richtwertes nach dem RichtwertG). Der Beiziehung eines Sachverständigen bedarf es hierfür nicht.

Wenn im Weiteren ganz allgemein vorgebracht wird, der Bf. könne Instandhaltungsarbeiten nicht mehr durchführen, weshalb sich die Wohnung „in einem abgewohnten Zustand“ befinde, so ist darauf zu verweisen, dass für die Beurteilung des Vorliegens einer mietrechtlichen Normwohnung auf § 2 RichtwertG abzustellen ist. Nach § 2 Abs. 1 RichtwertG muss diese Wohnung in brauchbarem Zustand sein, aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder –nische) bestehen, über eine Heizung verfügen und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage gelegen sein.

Der Standard liegt insbesondere bei Fehlen einer zeitgemäßen Heizung oder Badegelegenheit unter jenem einer mietrechtlichen Normwohnung (zB Kunesch/Platzner in Taxlex 2022, 197)

Aus dem allgemein gehaltenen Vorbringen des Bf. geht nicht hervor, dass seine Naturalwohnung diesen Kriterien nicht entsprechen würde und die Wohnung etwa nicht über eine zeitgemäße Heizung oder Badegelegenheit verfügen würde. Allein der Umstand, dass der Bf. laufende Instandhaltungsarbeiten nicht (mehr) durchführen könne und die Wohnung daher „*abgewohnt*“ sei, ist nicht geeignet, das Nichtvorliegen von Wohnraum zu begründen, der dem Standard der mietrechtlichen Normwohnung entspricht. Eine Verminderung nach § 2 Abs. 3 Sachbezugswerteverordnung ist daher aus diesem Grunde nicht möglich.

Mit seinem Vorbringen spricht der Bf. überdies die oa. „Öffnungsklausel“ des § 2 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung an. Damit sollen bei extremen Abweichungen die fremdüblichen Mietwerte abzüglich eines Abschlages von 25% zum Ansatz kommen. Die Inanspruchnahme dieser Klausel setzt voraus, dass die tatsächlichen Werte (Marktpreise) von den Sachbezugswerten wesentlich abweichen. Unabhängig davon, dass in der Beschwerde eine derartige Abweichung von den Marktwerten nicht hinreichend konkret dargetan wird, wäre es zudem Sache des Bf. gewesen, den entsprechenden Nachweis für ein derartiges Vorbringen zu erbringen. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf zu verweisen, dass vom Bf. für die Naturalwohnung im Ausmaß von 86,5 m² ein Grundentgelt (reine Miete) von € 234,- zu entrichten ist (sohin ca. € 2,70 pro m²). Dass der um 25% verminderte Marktpreis um mehr als 50% niedriger als der nach § 2 Abs. 1 und 3 der Verordnung ermittelte Wert von € 109,- sein könnte, steht außerhalb jeglicher Lebenserfahrung.

Wie bereits angeführt, wäre es zudem Sache des Bf. gewesen, das Nichtvorliegen einer mietrechtlichen Normwohnung entsprechend konkret darzutun und – vor allem - entsprechend zu beweisen (oder zumindest glaubhaft zu machen).

Der Bf. bemängelt auch, dass sich die Abgabenbehörde bei Ermittlung des Sachbezugswertes auf vom früheren Dienstgeber zur Verfügung gestellte Wohnungsdatenbanken stützt, ihm diese aber nicht bekannt seien. Überdies sei ihm unbekannt, ob – und gegebenenfalls zu welchem Mietzins - das BM die Wohnung angemietet habe.

Die für Ermittlung des Sachbezuges maßgeblichen Informationen, die das Finanzamt den angesprochenen Wohnungsdatenbanken entnommen hat, waren im Wesentlichen die Größe der Wohnung, die dafür zu entrichtende Grundvergütung sowie die bezüglich Heiz- und Betriebskosten. Das BFG hat dem Bf. mit Vorhalt vom 24.2.2023 die Berechnung des Sachbezugswertes – und damit die aus den Datenbanken abgeleiteten (für die Berechnung erforderlichen) Parameter - bekannt gegeben. Gegen die Richtigkeit dieser Parameter hat der Bf. in seiner Stellungnahme vom 24.3.2023 keine Einwendungen erhoben.

Da die Abgabenbehörde in der Begründung ihrer Beschwerdevorentscheidung auf die Vergleichswertmethode nach § 2 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung verweist, konnte der Bf. davon ausgehen, dass das BM die bezügliche Wohnung angemietet hat. Den Ausführungen des

Bf. in seiner Eingabe vom 11.6.2020 (zB auf S. 4) ist überdies zu entnehmen, dass ihm dieser Umstand offenbar ohnehin bekannt war.

Dass ihm die Höhe des vom BM zu zahlenden Mietentgeltes nicht bekannt gewesen sei, vermag keinen Verfahrensmangel zu begründen: Das Finanzamt hat sich bei Ermittlung des Sachbezuges allein auf die Richtwerte gestützt und die vom Bf. zu tragende Grundvergütung berücksichtigt. Die vom BM bezahlte Miete spielte hingegen bei Berechnung des Sachbezuges keine Rolle, da sich bei deren Heranziehung ein geringerer Wert ergeben hätte. Nach § 2 Abs. 7 der Verordnung war letztlich aber der sich auf Grund der Richtwerte ergebende höhere Betrag als Sachbezugswert anzusetzen. Eine allfällige Unkenntnis des Bf. über das vom BM zu zahlende Mietentgelt konnte sohin im Beschwerdefall letztlich keinen Nachteil zu Lasten des Bf. entfalten.

Es ist aber ohnehin davon auszugehen, dass dem Bf. (auch) die Höhe der vom BM zu leistenden Miete bekannt gewesen sein musste: S. 4 seiner Eingabe vom 11.6.2020 enthält umfassende Ausführungen zur Mietzinsbildung bei der Anmietung des Wohnraumes seines früheren Dienstgebers. Diesen Ausführungen stellte der Bf. die Feststellung voran, dass bei ihm als Beamten im Ruhestand die Grundvergütung im Ausmaß von 100% der Bemessungsgrundlage (= der Hauptmietzins, den der Bund zu leisten hat; s. § 24a Abs. 2 GehG) festzusetzen gewesen sei. Damit war ihm letztlich aber auch die Höhe der vom BM zu zahlenden Miete, die mit der Höhe seiner Grundvergütung ident sein musste, klar.

Wenn der Bf. (in seiner Stellungnahme vom 24.3.2023) geltend macht, seine unmittelbare Inanspruchnahme nach § 83 Abs. 2 Z 1 EStG sei nicht zulässig, da begrifflich nicht zwei Einkünfte nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG vorliegen würden, so ist er auf § 83 Abs. 2 **Z 4** EStG zu verweisen: Dieser Bestimmung zufolge wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird. Da im vorliegenden Fall die Veranlagung auf Grund des Antrages des Bf. auf Arbeitnehmerveranlagung vom 16.2.2015 erfolgte, war er auf Grund der angeführten Bestimmung jedenfalls unmittelbar für die auf den Sachbezug entfallende Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen.

Im Vorlageantrag ersuchte der Bf. um „*Aussetzung des Bescheides bis zur Klärung durch das Bundesfinanzgericht*“. Abgesehen davon, dass kein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO besteht (zB VwGH 28.4.2011, 2007/15/0031, 0032 und 0105), hat das BFG zwischenzeitig in einer Vielzahl von ident gelagerten Fällen entschieden, dass die Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Bedienstete des BM einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellt (s. dazu die oben auf S. 8 zitierte Judikatur des BFG).

Es bestand sohin aus dem vom Bf. geltend gemachten Grunde kein Anlass (mehr), gemäß § 271 BAO eine Aussetzung der Entscheidung zu verfügen.

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Entscheidung durch den Senat in der Beschwerde oder im Vorlageantrag selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (s. dazu die bei *Ritz*, BAO 7. Auflage, § 272 Tz 4 angeführte Rechtsprechung).

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO setzt (auch) ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung einen rechtzeitigen Antrag des Bf. – in der Beschwerde oder im Vorlageantrag – voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde (oder den Vorlageantrag) ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; sowie die weitere in *Ritz*, aaO, § 274 Tz 3 zitierte Judikatur). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (zB VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212).

Der Bf. hat seine Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unstrittig erst in seiner (den Vorlageantrag ergänzenden) Eingabe vom 11.6.2020 gestellt.

Über entsprechenden Hinweis durch das BFG führte der Bf. in seiner Stellungnahme vom 24.3.2023 dazu aus, er sei zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde noch unvertreten gewesen. Auf Grund seines vorgerückten Alters habe er die Rechtslage nicht voll und ganz überblickt und sich deshalb zwecks Unterstützung an die GÖD gewandt. Dass die entsprechenden Anträge bereits in der Beschwerde oder im Vorlageantrag zu stellen gewesen wären, sei ihm unbekannt gewesen. Die Antragstellung sei aber mit Schriftsatz vom 11.6.2020 und somit innerhalb der Frist für einen Wiedereinsetzungsantrag erfolgt.

Abgesehen davon, dass in diesem Vorbringen ohnehin kein Antrag auf Wiedereinsetzung nach § 308 BAO zu erblicken ist, stellen Rechtsunkenntnis und Rechtsirrtum nach der Judikatur grundsätzlich keine Wiedereinsetzungsgründe dar (zB VwGH 15.6.1993, 93/14/0011; VwGH 28.11.2007, 2005/14/0013).

Zudem hat sich der Bf. (zunächst) Rechtshilfe bei der GÖD eingeholt, sodass eine rechtzeitige Antragstellung jedenfalls möglich und zumutbar gewesen wäre.

Der Bf. legt auch nicht dar, dass – und allenfalls aus welchen Gründen - ihm durch die Entscheidung durch den Einzelrichter im bloß schriftlichen Wege ein Rechtsnachteil erwachsen würde, zumal ihm das BFG mit Vorhalt vom 23.2.2023 ohnehin nochmals ausreichend Gelegenheit geboten hat, alle für seinen Rechtsstandpunkt sprechenden Umstände vorzubringen bzw. allfällige Beweismittel vorzulegen.

Aus den dargelegten Gründen konnte der Beschwerde keine Folge geleistet werden.

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 die vorliegende Entscheidung auf die – diesbezüglich klaren – Regelungen des EStG bzw. der dazu ergangenen Sachbezugswerteverordnung sowie auf die in der Begründung zitierte Rechtsprechung stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im oa. Sinne lag daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 22. Mai 2023