

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Stephan in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. Mai 2016, vom 1. Juni 2017, vom 4. April 2018 und vom 19. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. April 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, vom 18. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, vom 13. März 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, vom 20. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Bundesfinanzgericht bzw. vormals der unabhängige Finanzsenat hat iZm gegenständlicher Frage der Anwendbarkeit der Sachbezugswerteverordnung für die Veranlagungsjahre 2008 (RV/1072-L/09), 2011 und 2012 (RV/5100600/2012 und RV/5101734/2016) bereits rechtskräftig entschieden.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 eingebrachten Beschwerden erklärte der Bf., dass er mit der Festsetzung eines Sachbezugswertes nicht einverstanden sei, und verwies im Wesentlichen auf bereits zu Vorjahreserklärungen abgegebenen Eingaben, in denen er erklärte, dass die Wohnung seinerzeit (1979) zum ortsüblichen Mietpreis vergeben wurde und auch eine spätere Erweiterung der Wohnung zum ortsüblichen Preis erfolgt sei. Die Wohnung dürfe nicht mit dem Dienstverhältnis zur Gemeinde in Zusammenhang gebracht

werden. Die Vergabe der Wohnung sei wie bei den anderen Parteien erfolgt. In diesem Haus hätten vorher auch Gemeindebedienstete gewohnt und da habe es auch keinen Ansatz von Sachbezugswerten gegeben, da diese Wohnungen auch nicht mit den jeweiligen Dienstverhältnissen in Zusammenhang gebracht wurden. Er ersuche daher um Abstandnahme der Anwendung der Sachbezugsverordnung.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19.02.2021 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde begründete wie folgt:

„Die Beschwerde richtet sich gegen den Ansatz eines Sachbezuges für Wohnraum mit denselben Einwänden wie bereits in den Vorjahren. Die Abweisung erfolgt daher unter Bezugnahme auf die abweisenden Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts für die Jahre 2011 und 2012, die denselben Sachverhalt betreffen, vom 2.12.2015, RV/5100600/2012 sowie vom 11.2.2021, RV/5101734/2016.“

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führt der Bf. wie folgt aus:

„Aus Kostengründen werde ich gegen die Entscheidung des BFG vom 11. Feb. 2021 kein Rechtsmittel ergreifen. In den Entscheidungsgründen wird wiederum von einer zur Verfügung gestellten Wohnung gesprochen. Dies ist nicht richtig, sondern es handelt sich um eine Mietwohnung wie bei den anderen Bewohnern dieses Hauses. Außerdem kann ich gegen die Feststellung des Sachbezuges des ehemaligen Dienstgebers keinen Einspruch erheben, da die Finanzbehörde die Ausstellung des Sachbezuges verlangt. Zu meinen eingebrachten Einwendungen, Feststellungen usw. wird nicht eingegangen und es werden die Beschwerden immer als unbegründet abgewiesen. Weiters gibt es keine Antworten zu meinen gemachten Angaben bezüglich der Wohnung. Ich möchte auf die Aussage der Ex-Präsidentin des OGH hinweisen, in der sie auf die vorgegebenen Gesetze und auf den Spielraum in der Rechtsprechung hinweist. Ich möchte daher die Gerechtigkeit (wie bei den anderen Mietwohnungen) in Anspruch nehmen und ersuche um Stattgebung meiner Eingabe.“

Der Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 20.05.2021 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer stand bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2005 in einem Dienstverhältnis zur Gemeinde ***X*** und bewohnt seit Beginn dieses Dienstverhältnisses im Jahr 1979 eine Wohnung, die im Eigentum der Gemeinde steht.

Im Lohnzettel für die streitgegenständlichen Jahre 2015 bis 2018 wurde, wie bereits in den Vorjahren, für die Nutzung dieser Wohnung ein Sachbezug berücksichtigt, da die verrechnete Miete unter den ortsüblichen Mietpreisen liegt. Die belangte Behörde führte die Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung der im Lohnzettel gemeldeten Beträge durch.

In den Jahren 2015 bis 2017 fand ein Sachbezug im folgenden Ausmaß Berücksichtigung:

106 m ² Wohnfläche x 5,84 € (Richtwert gem. § 5 Richtwertgesetz)	€ 619,04
abzüglich 25 % Abschlag, wenn die Betriebskosten vom AN getragen werden	€ 154,76
abzüglich 30 % Abschlag für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht	€ 185,71
abzüglich der vom Mieter bezahlten monatlichen Miete	€ 95,73
Sachbezug 2015-2017	€ 182,84

Im Jahr 2018 fand ein Sachbezug in folgendem Ausmaß Berücksichtigung:

106 m ² Wohnfläche x 6,05 € (Richtwert gem. § 5 Richtwertgesetz)	€ 641,30
abzüglich 25 % Abschlag, wenn die Betriebskosten vom AN getragen werden	€ 160,33
abzüglich 30 % Abschlag für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht	€ 192,39
abzüglich der vom Mieter bezahlten monatlichen Miete	€ 95,73
Sachbezug 2018	€ 192,86

2. Beweiswürdigung

Der unter Punkt 1. angeführte Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den jeweiligen Veranlagungsakten des Finanzamtes. Die Größe der Wohnung und der dafür angesetzte Sachbezug ergeben sich aus den übermittelten Lohnkontodaten des Dienstgebers.

Die Festsetzung des als gerechtfertigt angenommenen Quadratmeterpreises war ursprünglich das Ergebnis einer bei der Gemeinde ***X*** über die Jahre 1998 bis 2003 durchgeführten Lohnsteuerprüfung und eines unter RV/0184-L/05 durchgeführten Berufungsverfahrens.

Internetrecherchen haben ergeben, dass Wohnungen in ***X*** (in unmittelbarer Umgebung zur Wohnung des Beschwerdeführers) im Beschwerdezeitraum um durchschnittlich € 5 pro m² zur Miete angeboten wurden. Demgegenüber wird dem Bf. die Wohnung um € 0,9 pro m² zur Verfügung gestellt. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass die Wohnung verbilligt und keineswegs zum üblichen Endpreis des Abgabeortes/ortsüblichen Mietpreis zur Verfügung gestellt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die hier maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen der §§ 15 und 25 EStG und der zu § 15 Abs. 2 leg cit ergangenen Sachbezugswerteverordnung lauten auszugsweise in der anzuwendenden Fassung wie folgt:

§ 25 EStG 1988:

(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis [...]

§ 15 Abs. 2 EStG 1988:

*(2) 1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten **üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.***

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

Verordnung zu § 15 Abs. 2 EStG, Sachbezugswerteverordnung

§ 2.

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.

2. Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Z 1 um 35% zu vermindern.

(4) Für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Endpreis des Abgabeortes 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.

(7a) [...]

(8) Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

(9) Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt werden, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

Erwägungen:

Die nunmehr anhängigen Beschwerdeverfahren für die Veranlagungsjahre 2015 bis 2018 gleichen im Wesentlichen dem Berufungsverfahren des Bf. für das Jahr 2008, welches der damalige UFS unter der GZ: RV/1072-L/09 mit 25. Oktober 2010 und dem Berufungs-/Beschwerdeverfahrens für die Jahre 2011 und 2012 welche das Bundesfinanzgericht unter der GZ: RV/5100600/2012 und RV/5101734/2016 rechtskräftig entschieden hat.

Die bereits in obigen Verfahren vom UFS bzw BFG getroffenen Feststellungen werden auch in den gegenständlichen anhängigen Beschwerdeverfahren vom Bf. nicht bestritten. Vielmehr beschränkt sich dieser für die hier relevanten Veranlagungsjahre 2015 bis 2018 auf jene Argumentation, die er u.a. bereits in den oben näher zitierten abgeschlossenen Verfahren

vorgebracht hat. Sein Einwand richtet sich darauf, dass es sich bei der von ihm angemieteten Wohnung um keine Dienstwohnung handle bzw. ihm diese nicht verbilligt zur Verfügung gestellt worden sei. Er habe - wie alle anderen Mieter auch – die Wohnung vom Hauseigentümer zu einem ortsüblichen Preis angemietet.

Diesem Einwand ist zu entgegen, dass der, der gegenständlichen Vermietung zugrunde liegende Mietvertrag jenen Passus enthält, dass die Wohnung zwar nicht bei Pensionierung, jedoch bei Lösung des Dienstverhältnisses zu räumen ist (vgl. wiederum UFS vom 25. Oktober 2010, RV/1072-L/09). Auch das BFG sieht somit einen eindeutigen Zusammenhang mit der Vergabe der Wohnung und des damaligen Dienstverhältnisses des Bf. zur genannten Gemeinde als ausreichend gegeben. Bezüglich etwaiger steuerrechtlicher Folgen bei Vorliegen einer vergünstigten Überlassung von Wohnraum im Sinne der Bestimmungen des § 15 EStG in Verbindung mit der Sachbezugswerteverordnung ist es dabei auch nicht erforderlich, dass im Mietvertrag der vom Bf. angemietete Mietgegenstand ausdrücklich als "Dienstwohnung" bezeichnet werden müsste. Vielmehr stellen nach § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit a) EStG Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter dieser Bestimmung ist dabei, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in der er gekleidet ist, dem Empfänger wegen seines Dienstverhältnisses zukommt. Dazu zählen auch Sachleistungen (vgl. *Ebner in Jakom*¹⁶, § 25 Rz 1 unter Verweis auf UFS vom 11.1.2008, RV/3406-W/07). Ein Vorteil wird dann für ein Dienstverhältnis gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst ist. Das ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Der Einwand des Bf. es liege keine „Dienstwohnung“ vor und es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Wohnungsvergabe und dem Dienstverhältnis zur Gemeinde kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da bereits durch das verbilligte Überlassen einer Wohnung durch den Dienstgeber an einen Arbeitnehmer in der Regel ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis gegeben ist (vgl. z.B. VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0089). Für die Feststellung, ob die Vergabe tatsächlich verbilligt war, ist der Wert der Zuwendung in der jeweiligen Besteuerungsperiode ausschlaggebend (vgl. auch VwGH vom 25.11.1997, 93/14/0109).

Substantiierte Einwendungen, warum beim gegenständlichen Sachverhalt für den Bf. kein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG hinsichtlich seines Mietverhältnisses vorliegen sollte und folglich keine Wohnraumbewertung nach der zuvor bereits genannten Verordnung vorzunehmen sei, bringt der Bf. jedoch in den anhängigen Verfahren nicht vor.

Liegt das zwischen Arbeitgeber und seinem Arbeitnehmer für einen Wohnraum vereinbarte Nutzungsentgelt unter den amtlichen Sachbezugswerten, so führt dies lediglich dann zu keinem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn dieser vergünstigte Mietzins auf eine gesetzliche Mietzinsbeschränkung beruht (vgl. VwGH vom 29.4.2003, 99/14/0240). Dass die Unterschreitung des amtlichen Sachbezugswertes durch den vereinbarten Mietzins in einer solchen gesetzlichen Beschränkung begründet sei, wurde weder im Beschwerdeverfahren der damaligen Gemeinde ***X*** (vgl. UFS vom 21. März 2007, RV/0184-L/05) noch vom Bf. ins Treffen geführt.

Auf Grund der oben angeführten Gegebenheiten kann in den jeweils in den Jahren 2015 bis 2018 erfolgten Ansätzen eines Sachbezugswertes unter Beachtung der Regelungen der Sachbezugswerteverordnung keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Die Beschwerden waren daher - wie im Spruch dieser Entscheidung ausgeführt – als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Dieses Erkenntnis folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im vorliegenden Fall liegt keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die (ordentliche) Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Linz, am 2. August 2023