

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch Sacha Katzensteiner Blauensteiner Rechtsanwälte GmbH, Gartenaugasse 3, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 15. Juli 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer **\*\*\*BF1StNr1\*\*\***

### zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer wird in Höhe von -1.892,00 € (Gutschrift) festgesetzt.

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

Am **18.02.2020** wurde dem Finanzamt der Lohnzettel des Beschwerdeführers (Bf.) vom BVAEB Pensionsservice übermittelt. Dieser wies Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne § 3 Abs. 1 Z 16b) iHv 42.881,56 € und steuerpflichtige Bezüge iHv 33.756,84 € aus.

Am **24.02.2020** wurde seitens des Bf. die **Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnen-veranlagung 2019** samt der Beilage L1ab eingebracht. Es wurde der pauschale Freibetrag für das auf die

behinderte Person zugelassene Kraftfahrzeug beantragt. Ebenso wies die Beilage L1ab als Kosten der außergewöhnlichen Belastung 1.804,00 € auf.

Am **23.03.2020** erfolgte ein **Ersuchen um Ergänzung** betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2019. Darin wurde der Bf. aufgefordert, Nachweise über die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und die Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt beizubringen.

Die Ergänzung langte am **31.03.2020** ein. Es wurden die Feststellung des Grades der Behinderung vom 11.01.2016 mit 80%, der Behindertenpass und ein Begleitschreiben, der Parkausweis für Behinderte und ein Begleitschreiben, sowie der Zulassungsschein für ein Kraftfahrzeug mit dem Kennzeichen \*\*\* beigebracht.

Mit **Bescheid vom 11.05.2020** wurde der Bf. hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2019 veranlagt. Die beantragten Kosten der außergewöhnlichen Belastung iHv € 1.804,00.- wurden nicht anerkannt. Dies wurde gleichlautend wie folgt begründet:

*„Da Sie uns trotz Aufforderung keine Nachweise betreffend der zusätzlichen Kosten bei Behinderung in der Höhe von 1.804,00 € übermittelt haben konnten diese Kosten nicht anerkannt werden.“*

Bei der Festsetzung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (BVAEB Pensionsservice: 33.756,84 €) angesetzt.

Der Einkommensteuerbescheid wurde über FinanzOnline zugestellt.

Mit Eingabe vom **11.06.2020**, eingelangt beim Finanzamt am 12.06.2020, wurde ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 15.07.2020 gestellt. Dieser wurde gewährt.

Mit Eingabe vom **15.07.2020**, eingelangt beim Finanzamt am 15.07.2020, erhob der Bf. innerhalb offener (verlängerter) Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2019. Ausgeführt wird wie folgt:

## 2.1. Fehlen jeglicher Bescheidbegründung

Für den Bf. sei die Grundlage der Berechnung der Einkommensteuer nicht erkennbar. Insbesondere sei nicht ersichtlich, ob ein Sachbezug angesetzt wurde. Der bekämpfte Bescheid sei damit weder nachvollziehbar noch kontrollierbar.

## 2.2. Unrichtige rechtliche Beurteilung

Der Bf. könne nur mutmaßen, dass die Benutzung der ihm gegen Vergütung bereit gestellten Naturalwohnung Berücksichtigung fand.

Dazu sei festzuhalten, dass bereits in der Stammfassung des Gehaltsgesetzes 1956 (damals gab es zu dieser Thematik nur den § 24) den Beamten für Sachbezüge der Monatsbezug zu kürzen war. Maßgeblich für die Kürzung seien nach der Stammfassung die örtlichen Verhältnisse sowie die dem Bund erwachsenen Entstehungskosten. Die Zuweisung der jeweiligen Wohnung und Gestattung deren Benutzung auch über den Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand hinaus erfolge nach den Bestimmungen des Beamtendienstrechtsgesetzes unter den dort genannten Voraussetzungen. Auch nach der geltenden Fassung des Gehaltsgesetzes hätten Beamte im Ruhestand für die Benutzung einer Naturalwohnung eine angemessene Vergütung zu leisten. Durch den erst später in das Gehaltsgesetz eingefügten § 24a sei die Errechnung der angemessenen Vergütung abschließend geregelt. Dabei sehe § 24a Gehaltsgesetz für im Eigentum des Bundes stehende Wohnungen die Berechnung der Vergütung gemäß einem Betrag vor, den der Bund üblicherweise bei Neuvermietung erhalten würde. Bei den vom Bund gemieteten Wohnungen sei der Hauptmietzins maßgeblich, den der Bund zu leisten hat. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf den zu leistenden nicht jedoch tatsächlich geleisteten Mietzins abzustellen ist. Bei Beamten im Ruhestand sei nach Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Grundvergütung im Ausmaß von 100% der Bemessungsgrundlage festzusetzen, womit die Anpassung der von Beamten im Ruhestand bezahlten Vergütungen für den Nutzer einer Wohnung an ein wohnungsmarktkonformes Entgelt erreicht werden soll. Nach dem Informationsstand des Bf. würden nahezu sämtliche Naturalwohnungen vom Bundesministerium für Landesverteidigung, von gemeinnützigen Wohnbaugenossenschaften angemietet und auch vom Bund Mietzinsvorauszahlungen in erheblicher Höhe geleistet. Weiters würden auch seitens des Bundesministerium für Landesverteidigung langfristige vertragliche Verbindungen eingegangen, um den Wohnungsbestand im Lichte der mit den Anmietungen offensichtlich verfolgten (strategischen) Zielsetzungen auch entsprechend langfristig zu sichern. Das Bundesministerium für Landesverteidigung habe demnach bereits vor vielen Jahren für das Vorhandensein eines Bestandes von Wohnungen für eigene Dienstnehmer (Beamte im Ruhestand) Sorge getragen, dies ausgehend von den damit verbundenen strategischen Erwägungen, welche auch maßgeblich für die Ausgestaltung jener Mietverträge waren, welche der Beschaffung dieser Naturalwohnungen dienten. Es sei davon auszugehen, dass die vertraglichen Bestimmungen die den Mietzins in den langfristigen Verträgen festlegen, bei denen jeweils entweder eine gemeinnützige Wohnbaugesellschaft oder die Bundesimmobiliengesellschaft selbst als Vermieter auftreten, auf den Umstand Bedacht nehmen, dass ein leistbarer Wohnraum für die Mitarbeiter des Bundesministerium für Landesverteidigung und auch Beamte im Ruhestand in Verfolgung dessen strategischer Interessen geschaffen werden sollte. Weiters sei davon auszugehen, dass die

Mietzinsfestlegung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen erfolgte, dies getragen von der Zielsetzung die strategischen Interessen durch die Mietzinsbildung umzusetzen, sodass auch die im Gehaltsgesetz normierte Vergütung nur in einer dieser Zielsetzungen entsprechenden Höhe festgesetzt werden könne. Weiters sei auch davon auszugehen, dass die Mietzinsbildung in den Gesamtmietverträgen direkt mit den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes korreliert, was sich daraus erklärt, dass die Mietverträge auf der Grundlage der Zielsetzung der Umsetzung der strategischen Interessen des Bundesministerium für Landesverteidigung und der damit verbundenen Notwendigkeit der Schaffung leistbaren Wohnraums für Bedienstete aufbauen.

Zusammengefasst sei daher davon auszugehen, dass bereits für die Mietzinsbildung bei der Anmietung des Wohnraumes durch den Dienstgeber des Bf., das Bundesministerium für Landesverteidigung, die Umsetzung der im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen verfolgten strategischen Zielsetzung der Schaffung leistbaren Wohnraumes an den Dienstorten der Mitarbeiter des Bundesministerium für Landesverteidigung und unter den gesetzlichen Voraussetzungen die Gestattung der Weiterbenutzung auch für Beamte im Ruhestand maßgeblich waren. Aus diesem Grund scheitere auch jeder Abgleich mit der Preisbildung für Wohnraum am allgemeinen Markt (wie auch immer dieser definiert werde), um daraus wiederum einkommensteuerpflichtige Vorteile für den Nutzer abzuleiten, von vornherein.

Der weit überwiegende Teil jener Wohnungen, deren Benutzung angeblich zu einem über die zu leistende Vergütung hinausgehenden geldwerten Vorteil beim Nutzer führen soll, stamme aus diesem Bestand an Wohnungen, welche dem Markt durch langfristige Mietverträge mit gemeinnützigen Bauträgern bzw. der Immobiliengesellschaft des Bundes (BIG) entzogen sind, bei denen sich die Preisgestaltung des vom Bund selbst bezahlten Mietzinses aus den, von den erwähnten strategischen Erwägungen getragenen Inhalten der Mietverträge ergibt.

Dazu käme, dass nach dem Kenntnisstand des Bf. der Bund selbst im Wege des Bundeskanzleramtes Durchführungsbestimmungen für die Berechnung der Vergütung von Dienst- und Naturalwohnungen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen erlassen hat, welche die Errechnung der Vergütung abschließend im Wege der Vorgabe von Richtlinien regeln.

Auch diesen Richtlinien, welche im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen gefasst wurden, sei zu entnehmen, dass Hinzurechnungen zu den Bemessungsgrundlagen für Lohn- (Einkommen-)steuer und Sozialversicherung aus der Benutzung von Natural- und Dienstwohnungen nicht zu erfolgen haben, wodurch auch ausgeschlossen sei, dass über die geleistete Vergütung hinaus ein geldwerter Vorteil aus der Benutzung der jeweiligen Wohnung der Einkommensteuer zu unterziehen ist.

Aus der Nutzung einer Naturalwohnung ergäbe sich jedenfalls kein Vorteil, welcher einkommensteuerpflichtig sei.

Dazu sei nur angemerkt, dass das Bundesministerium für Finanzen in einem Höchstgerichtsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten hat, dass:

*„die im GG (Gehaltsgesetz) 1956 verankerte Vergütung, die ein Beamter für eine ihm zugewiesene Dienstwohnung zu leisten hat, naturgemäß eine Zahlung ist, der sich der Beamte nicht entziehen kann. Dem Umstand, daß der Beamte die Dienstwohnung zur Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben beziehen muß, ist bereits dadurch Rechnung getragen, daß die Grundvergütung in diesem Fall nur 50 v.H. der Bemessungsgrundlage beträgt.“*

Damit bestätige das Bundesministerium für Finanzen, dass der dienstlichen Natur der Nutzung einer vom Bund bereitgestellten Wohnung durch die im Gehaltsgesetz geregelten Abzüge von der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen werde, womit kein Raum für weitere „Verbilligungserwägungen“, getragen vom Wunsch bleiben, angeblich Vorteile, welche über die gesetzlich errechnete Vergütung hinaus bestünden, der Lohnsteuer zu unterziehen.

Bei Beamten des Ruhestandes käme noch dazu, 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 ist.

*Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Benutzung einer Wohnung aus den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.*

§ 15 EStG 1988 enthalte auch eine Verordnungsermächtigung auf deren Grundlage die Sachbezugswerteverordnung ergangen ist.

Der § 2 Sachbezugswerteverordnung regelt die Berechnung des Sachbezuges für Wohnraum, der vom Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird. Im Falle einer Naturalwohnung könne aufgrund der unstrittig zu zahlenden Vergütung nur eine Verbilligung der Wohnraumzurverfügungstellung die Annahme des Sachbezuges nach sich ziehen.

Dazu sei festzuhalten, dass Wohnraum, der Dienstnehmern eines Bundesministeriums oder Beamten im Ruhestand um eine gesetzlich errechnete Vergütung, ausgehend von den aus strategischen Erwägungen vom Bundesministerium vereinbarten Mietzinsen, zur Verfügung gestellt wird, bereits denklogisch nicht „verbilligt“ sein kann, weil für dessen Nutzung eine gesetzlich errechnete Vergütung zu bezahlen ist.

Das Gehaltsgesetz 1956 und die auf dessen Grundlage ergangenen Richtlinien regle das Entgelt, das für die Nutzung einer vom Bund als Dienstgeber bereitgestellten Wohnung zu entrichten ist, 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.

Dies finde auch dadurch Bestätigung, dass der in der Sachbezugswerteverordnung angesetzte Referenzwert des mietrechtlichen Richtwertes für, vom Bundesministerium für Landesverteidigung zur Verfügung gestellte Wohnungen ohne Relevanz sei, weil der überwiegende Teil der vom Bundesministerium für Landesverteidigung zur Verfügung gestellten Wohnungen auf der Basis von Mietverträgen angemietet wurde, welcher unter langfristiger Bindung des Mieters und Mietzinsvereinbarungen, welche den auf Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes und Leistbarkeitserwägungen aufbauen, diese Wohnungen dem Markt entziehen und diese daher auch nicht anderen Marktteilnehmern zur Verfügung stehen.

Der im § 15 EStG 1988 Erwähnung findende Endpreis einer Dienst-/Naturalwohnung am Abgabeort entspräche der gesetzlichen Vergütung, die der Nutzer zu leisten hat.

Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes davon ausgehen wollte, dass Nutzer einer Dienst-/Naturalwohnung Einkommensteuer für einen nur hypothetisch zu berechnenden Vorteil zu bezahlen haben, der über die vom jeweiligen Nutzer bezahlte Vergütung hinausgehe.

Dies vor allem im Lichte des Umstandes, dass das Bundesministerium für Finanzen im Regelfall in die Mietzinsbildung bei dem vom Bundesministerium für Landesverteidigung angemieteten Wohnraum eingebunden war und vor allem auch die Festlegung der Richtlinien für die Berechnung der Vergütung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen unter der gleichzeitigen Klarstellung erfolgt, dass keine Hinzurechnungen zur Bemessungsgrundlage für die Lohn-/ Einkommensteuer zulässig seien, die über die gesetzliche Vergütung hinausgehen.

Im Stufenbau der Rechtsordnung stehen das Einkommensteuergesetz und das Gehaltsgesetz als einfache Gesetze einander gleichrangig gegenüber.

Eine aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergangene Verordnung (Sachbezugswerteverordnung) könne jedenfalls den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes nicht derogieren.

Die Bestimmungen des Gehaltsgesetzes in Form deren Konkretisierung durch die ergangenen Richtlinien regeln die für die Benutzung von Wohnraum zu zahlende Vergütung nach Zuweisung einer Wohnung und Gestattung deren Weiterbenutzung nach dem Übertritt in den Ruhestand, abschließend.

Die Zurverfügungstellung einer Dienst-/Naturalwohnung und die Gestattung deren Weiterbenutzung auch im Ruhestand durch ein Bundesministerium könne daher nicht als

Bereitstellung verbilligten Wohnraumes, sondern bescheidmäßige Zuweisung/Gestattung der Benutzung einer Wohnung zu einem gesetzlich festgelegten Entgelt gewertet werden, weshalb auch eine Anwendung der Sachbezugswerteverordnung ausscheidet.

Vor allem auch die detaillierten Richtlinien, welche die gesetzmäßige Berechnung einer Vergütung für die Nutzung einer Wohnung regeln, würden zeigen, dass damit den Spezifika der Errechnung einer Gegenleistung für Wohnungen des Bundes als Dienstgeber Rechnung getragen werden soll.

In diesem Zusammenhang sei noch einmal darauf verwiesen, dass bei Übertritt in den Ruhestand die Vergütung noch dazu auf 100 % der Bemessungsgrundlage (im Regelfall, sofern nicht soziale Gründe dagegensprechen) anzuheben ist.

Diese gesetzlichen Bestimmungen würden jedoch gleichzeitig ausschließen, dass mittels ebenfalls hypothetischer Berechnung nach den Grundsätzen der Sachbezugswerteverordnung, welche in keiner Weise auf die Spezifika der Beschaffung von Wohnraum durch das Bundesministerium für Landesverteidigung Bezug nimmt, parallel ein hypothetischer Nutzungsvorteil aus einem Abgleich mit Preisen für Wohnraum errechnet wird, bei dem die Preisbildung auf gänzlich anderen rechtlichen Grundlagen und vollständig anderer Zielsetzung aufbaut.

Für die Annahme einer Einkommensteuerpflicht aus der Nutzung einer Dienst-/Naturalwohnung beruhend auf einem angeblich feststellbaren, geldwerten Vorteil, welcher über die bezahlte, gesetzliche Vergütung hinausgeht, mangle es daher bereits an den grundsätzlichen rechtlichen Erfordernissen.

Dazu käme, dass im Regelfall das Heerespersonalamt den Nutzern von Dienst/Naturalwohnungen zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt Bestätigungen der an die gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften als Vermieter dieser Wohnungen geleisteten Zahlungen auch umfassend die Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge ausstellte, damit diese Beträge im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht werden konnten, womit klargestellt ist, dass diese Beträge die Steuerbemessungsgrundlage vermindern. Für eine Erhöhung derselben im Rahmen der Unterstellung eines Sachbezuges bleibe dann kein Raum.

### 2.3. Unrichtige bzw. nicht nachvollziehbare Steuerbemessungsgrundlage

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass dem Bf. trotz der Leistung einer gesetzmäßig errechneten angemessenen Vergütung nach den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes ein lohnsteuerpflichtiger Geldwert bei vorteilhafter Nutzung der Naturalwohnung zukommt, könne dieser nur durch Sachverständige ermittelt werden, dies sowohl was die Frage des Standards der Wohnung als auch die Frage des Preises am Abgabeort betrifft.

Es handle sich dabei um Tatsachenfragen, welche nicht alleine durch die Finanzbehörde einer Beurteilung unterzogen werden können, weil es dazu spezifischen Fachwissens bedarf.

Sollte daher eine allfällige Berechnung des Wertes eines Sachbezuges der vorgeschriebenen Steuer zu Grunde liegen, diese jedoch ohne Beiziehung von Sachverständigen erfolgt sein, sei der angefochtene Bescheid ohnehin mit grober Rechtswidrigkeit behaftet.

Dazu käme, dass - unterstellt man überhaupt die Anwendbarkeit der Sachbezugswerteverordnung auf die Beurteilung des geldwerten Vorteiles aus der Nutzung von Naturalwohnungen des Bundesministeriums für Landesverteidigung - man in die Beurteilung den Umstand miteinzubeziehen haben wird, auf welcher Rechtsgrundlage diese Wohnungen vom Bundesministerium für Landesverteidigung angemietet wurden und welchem rechtlichen Regime diese in Bezug auf die Mietzinsbestimmung unterliegen.

Erst dann werde eine rechtsrichtige Beurteilung möglich sein, ob im Lichte der Verordnungsermächtigung gemäß § 15 EStG 1988 die Sachbezugswerteverordnung anwendbar sei und/oder gerade im Lichte der besonderen Umstände der Beschaffung der verfahrensgegenständlichen Wohnungen infolge Verletzung verfassungsgemäßer Grundsätze diese allenfalls sogar aufzuheben ist.

Der Bf. stellte an das Bundesfinanzgericht folgende Anträge:

1. Eine mündliche Verhandlung über die Beschwerden anzuberaumen;
2. der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 Folge zu geben, diesen zu beheben und der Abgabenbehörde erster Instanz die Ergänzung des Verfahrens und Erlassung eines erstinstanzlichen Bescheides aufzutragen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 18.09.2020** wurde der Bf. gleichlautend wie folgt aufgefordert:

*„Reichen Sie bitte ein Lohnkonto von 2019 nach, denn nur dort ist ersichtlich, ob bzw. in welcher Höhe ein Sachbezug bei der Steuerberechnung zum Ansatz gekommen ist.“*

Mit Ansuchen vom **18.12.2020**, eingelangt beim Finanzamt am 18.12.2020, ersuchte der Bf. um Fristverlängerung bis 18.01.2021.

Dies wurde mit Bescheid vom **04.01.2021** abgewiesen. Gleichzeitig wurde die Beantwortung als rechtzeitig erachtet, wenn sie spätestens am 18.01.2021 eingebracht wird.

Mit Eingabe vom **11.01.2021**, eingelangt beim Finanzamt am 12.01.2021, wurde dem Ersuchen um Ergänzung vom 18.09.2020 Rechnung getragen und ein Lohnkonto 2019 (3 Seiten) vorgelegt. Der gebuchte Sachbezug stellt sich wie folgt dar:

| Bezeichnung                 | Summe  | Januar | Februar | März  | April | Mai  | Juni | Juli | August | September | Oktober | November | Dezember |
|-----------------------------|--------|--------|---------|-------|-------|------|------|------|--------|-----------|---------|----------|----------|
| Sachbezug LSt<br>lfd: 05/19 | 16,80- | 4,20-  | 4,20-   | 4,20- | 4,20- |      |      |      |        |           |         |          |          |
| SB Wohnraum                 | 67,40  |        |         | 10,10 | 10,10 | 5,90 | 5,90 | 5,90 | 5,90   | 5,90      | 5,90    | 5,90     | 5,90     |
| SB Wohnraum<br>:03/19       | 20,20  | 10,10  | 10,10   |       |       |      |      |      |        |           |         |          |          |
| SB Wohnraum<br>:05/19       | 16,80- | 4,20-  | 4,20-   | 4,20- | 4,20- |      |      |      |        |           |         |          |          |

Ebenso auf dem Lohnkonto erfasst ist „Miete Überl. Räumlichk.“ iHv 350,80 € pro Monat in den Monaten Januar und Februar und 359,30 € pro Monat in den Monaten März bis Dezember, „Miete Überl. Räumlichk.: 03/19“ iHv 8,50 € pro Monat in den Monaten Januar und Februar und „Miete Überl. Räumlichk.: 10/19“ iHv 69,30 € im Monat Oktober.

Über diese Beschwerde hat das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26.01.2021** entschieden und als unbegründet abgewiesen.

Die Abweisung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wurde folgendermaßen begründet:

*„Auf vorgelegtem Lohnkonto ist ersichtlich, dass neben der einbehaltenen Miete für die Überlassung von Räumlichkeiten auch ein geringer Sachbezug für Wohnraum bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde.“*

*Wie bereits in den Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2014 + 2015 erläutert, zählt § 15 Abs. 2 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung 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 Sachbezugswerteverordnung idF BGBl 11468/2008 geregelt, wie insbesondere im Anlassfall die Wohnraumbewertung iSd § 2 Sachbezugswerteverordnung (vgl Lenneis in Jakom EStG, 2018, 15 Rz 8).*

*Das heißt, sofern die Sachbezugswerteverordnung keine Aussagen trifft, sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen wie dies in § 15 Abs. 2 EStG 1988 gesetzlich verankert wurde.*

*Im Beschwerdefall geht es um die Wohnraumbewertung, die in § 2 Sachbezugswerteverordnung 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 Sachbezugswerteverordnung in der für den streitgegenständlichen Zeitraum jeweils geltenden Fassung maßgeblich.*

*Im gegenständlichen Fall wurde Wohnraum begünstigt zur Verfügung gestellt und hierfür wie in den Abgabevorschriften vorgesehen, vom Arbeitgeber sowohl Miete als auch ein Sachbezugswert angesetzt.*

*Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“*

Mit Eingabe vom **25.02.2021** hat der Bf. einen **Vorlageantrag** gestellt und führte begründend aus:

Der Bf. habe am 15.07.2020 Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2019 erhoben. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.01.2021 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Die Beschwerdeverentscheidung vom 26.01.2021 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 wurde dem Vertreter des Bf. am 26.01.2021 zugestellt.

Das unrichtige Ergebnis der Beschwerdeverentscheidungen werde nicht akzeptiert.

Ergänzend zur Beschwerde vom 15.07.2020 führt der Bf. noch wie folgt aus:

Der mit Beschwerde vom 15.07.2020 angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2019 leide insbesondere unter Verfahrensmängel und unter einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung, die auch durch die Beschwerdeverentscheidungen nicht ausgeräumt werden.

#### A) Verfahrensmängel

In der Beschwerdeverentscheidung wird auf das, vom Bf. vorgelegte Lohnkonto verwiesen, aus dem sich ein geringer Sachbezug für Wohnungen ergebe. Weiters wird Bezug genommen auf Beschwerdeverentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015, ebenfalls den Bf. betreffend, in welchen als Grundlage für die Ermittlung eines Sachbezuges auf, vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Wohnungsdatenbanken verwiesen wird. Die genannten Wohnungsdatenbanken seien dem Bf. unbekannt. Die Abgabebehörde habe ihm bislang auch nicht die Möglichkeit eingeräumt, sich zu diesen Wohnungsdatenbanken zu äußern. Dies obwohl das Parteiengehör vor allem darin bestehe, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hierzu zu geben. Dafür sei auch erforderlich, dass die Abgabenbehörde, nicht nur allgemein auf vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Wohnungsdatenbanken verweist, sondern konkret begründet, welche Auswirkungen ihr zur

Verfügung gestellte Wohnungsdatenbanken auf die Frage einer Einkommensteuerpflicht des Bf. haben.

Der bekämpfte Bescheid leide daher unter wesentlichen Verfahrensmängeln, weil bei Einräumung der Möglichkeit zur Äußerung der Bescheid unterblieben wäre. Der Bf. hätte geeignete Beweismittel nennen und darlegen können, dass sich eine Abgabennachforderung nicht ergibt.

## B) Unrichtige rechtliche Beurteilung

### a) Grundsätzliche Erwägungen zur Rechtsfrage

Der Bf. habe wiederholt darauf hingewiesen, dass er bis zur Erlassung des bekämpften Bescheides in keiner Weise in das Finanzverfahren als Partei eingebunden wurde.

Die Festsetzung einer Steuerschuld beruhe nach der Beschwerdeentscheidung auf der Tatsache der Benutzung einer dem Bf. gegen Vergütung bereitgestellten Wohnung. Es stelle sich hier die Frage der Einkommensteuerpflicht aus der Benutzung von, vom Bundesministerium für Landesverteidigung zugewiesenen, Wohnungen, deren Benutzung auch über den Übertritt in den Ruhestand hinaus befristet weiter gestattet wird.

Dazu kann auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 15.07.2020 verwiesen werden. In der Beschwerdeentscheidung bleibe insbesondere unbeachtet, dass die aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergangene Sachbezugswerteverordnung die Bestimmungen des Gehaltsgesetzes nicht derogieren könne und die Bestimmungen des Gehaltsgesetzes, in Form deren Konkretisierung, durch die dazu ergangenen Richtlinien, die für die Benutzung von Wohnraum zu zahlende Vergütung abschließend regle. Die Zurverfügungstellung einer Naturalwohnung und die Gestattung deren Weiterbenutzung auch im Ruhestand durch ein Bundesministerium könne daher nicht als Bereitstellung verbilligten Wohnraumes gewertet werden, sondern vielmehr als bescheidmäßige Zuweisung/Gestattung der Benutzung einer Wohnung zu einem gesetzlich festgelegten Entgelt.

### b) Unrichtige bzw. nicht nachvollziehbare Steuerbemessungsgrundlage

Wie bereits unter Punkt A) ausgeführt sei dem Bf. keine Möglichkeit gegeben worden, eine Stellungnahme zur Berechnung des, der Steuerberechnung zugrunde gelegten, Sachbezuges aus seiner Sicht abzugeben. Vielmehr würde bloß auf im Zusammenhang mit der Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 ergangenen Beschwerdeentscheidungen und vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Wohnungsdatenbanken verwiesen. Weiters würde in den Beschwerdeentscheidungen darauf verwiesen, dass die Höhe des Sachbezuges durch eine Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode ermittelt wurde. Die Berechnung des Wertes des Sachbezuges nur durch die Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach

der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode sei unzulässig. Vielmehr bedürfe die Berechnung spezifischen Fachwissens und wären dazu Sachverständige beizuziehen gewesen. Jedenfalls sei aber dem Bf. die Möglichkeit einzuräumen, sich zur konkreten Berechnung der Bemessungsgrundlage für die vorgeschriebene Steuer unter Wahrung seiner Parteienrechte zu äußern.

Der Bf. stellte sowohl einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als auch auf Entscheidung durch den Senat.

Im **Vorlagebericht vom 14.04.2021** beantragte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 abzuweisen. Die Behörde begründet ihren Antrag gleichlautend:

*„Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen. § 2 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung regelt, dass hierbei als monatlicher Quadratmeterpreis der Richtwert, welcher am 31.10. des Vorjahres laut § 5 des Richtwertgesetzes festgelegt wird, anzusetzen ist, wenn der Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt Wohnraum des Arbeitgebers nutzen darf; Kostenersatzes sind gegenzurechnen. Der Ansatz des Sachbezuges ergibt sich aufgrund einkommensteuerlicher Regelungen des § 15 EStG 1988 iVm der Sachbezugswerteverordnung. Somit erfolgte die Festsetzung des Sachbezuges beim Bf. zu Recht (vgl. BFG vom 3.8.2020, RV/6100305/2020).“*

Weiters wird auf den, auf dem vorgelegten Lohnkonto, angesetzten Sachbezug und die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Mit Eingabe vom **31.08.2023**, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 04.09.2023, legte der Bf. das bereits am 12.01.2021 vorgelegte Lohnkonto 2019 erneut vor und ergänzte:

Der Bf. gehe davon aus, dass in seinem Einkommensteuerbescheid 2019 der in seinem Jahreslohnkonto 2019 ausgewiesene Sachbezug (Positionen 1013 SB Wohnraum) für die Überlassung seiner Naturalwohnung als Teil der Steuerbemessungsgrundlage angesetzt wurde. So verweist die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 26.01.2021 darauf, dass aus dem vorgelegten Lohnkonto (2019) ersichtlich sei, dass neben der einbehaltenen Miete für die Überlassung von Räumlichkeiten auch ein geringer Sachbezug für Wohnraum bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde. Weiters verweist die belangte Behörde in dieser Beschwerdevorentscheidung auf ihre Rechtsansicht, dass im gegenständlichen Fall Wohnraum begünstigt zur Verfügung gestellt und hierfür - wie in den Abgabevorschriften vorgesehen - vom Arbeitgeber sowohl Miete als auch ein Sachbezugswert angesetzt worden sei. Anhaltspunkte dafür, dass die belangte Behörde dem Einkommensteuerbescheid 2019 davon abweichende Sachbezugswerte zugrunde gelegt hat, bestünden nach den, dem Bf. vorliegenden Unterlagen nicht. Die belangte Behörde lege die dem Einkommensteuerbescheid

2019 zugrundeliegenden Berechnungen weder in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 26.01.2021 noch in ihrem Vorlagebericht vom 14.04.2021 offen.

Der Sachbezugswert von insgesamt 104,40 € (für das Jahr 2019) führe nach Ansicht des Bf. als Teil der Steuerbemessungsgrundlage zusätzlich zum Bruttobezug zu einer weiteren Steuerbelastung.

Entsprechend dem Einkommensteuerbescheid 2019 sei der Bf., mit einer (zusätzlichen) Einkommensteuer im Ausmaß von 35 % aus diesem Sachbezugswert in rechtswidriger Weise konfrontiert.

Mit Eingabe vom **15.11.2023**, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 17.11.2023, zog der Bf. die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf. ist Beamter des Bundesministeriums für Landesverteidigung und befindet sich seit 01.06.1995 in Ruhestand. Dem Bf. wird von seinem Dienstgeber die verfahrensgegenständliche Naturalwohnung seit 01.06.1977 zur Verfügung gestellt.

Für die Wohnung leistete der Bf. die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebene Grundvergütung.

Dem Bf. wurde in den gegenständlichen Jahren ein Ruhebezug ausbezahlt.

Der Bf. wurde für das Jahr 2019 mit Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) vom 11.05.2020 aufgrund eines am 18.02.2020 vom Dienstgeber übermittelten Lohnzettels und der am 24.02.2020 beim Finanzamt eingebrachten Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2019, nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, Ersuchen um Ergänzung vom 23.03.2020 und Einlangen der Ergänzung am 31.03.2020, veranlagt.

Der Bf. erhob am 15.07.2020, eingelangt beim Finanzamt ebenso am 15.07.2020, Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019. Darauf folgte ein weiteres Vorhalteverfahren, Ersuchen um Ergänzung vom 18.09.2020 und Einlangen der Ergänzung vom 11.01.2021 am 12.01.2021.

Nach Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vom 26.01.2021 und Einbringung eines Vorlageantrages vom 25.02.2021 (per Einschreiben versandt und beim Finanzamt eingelangt am 01.03.2021) wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 14.04.2021 vorgelegt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten und aus dem Vorbringen des Bf.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen.

Die Voraussetzungen für die antragsmäßige Veranlagung liegen im gegenständlichen Fall vor.

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.

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 EStG 1988 zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind 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.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen.

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

Gemäß § 2 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ist der Quadratmeterwert gemäß Abs. 1 auf einen Wohnraum anzuwenden, der hinsichtlich der Ausstattung - unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche - der mietrechtlichen Normwohnung gemäß § 2 Richtwertgesetz entspricht.

Gemäß § 2 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung ist für Wohnraum, dessen um 25% verminderter übliche 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, der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 5 Sachbezugswerteverordnung ist die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes 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.

Gemäß § 2 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung beinhalten die Quadratmeterwerte auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 Mietrechtsgesetz. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

Gemäß § 2 Abs. 7 Sachbezugswerteverordnung sind bei einer vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung die Quadratmeterwerte gemäß Abs. 1 und 3 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Gemäß § 80 Abs. 2 BDG 1979 kann einem Beamten im Rahmen des Dienstverhältnisses eine Naturalwohnung zugewiesen werden.

Gemäß § 80 Abs. 9 BDG 1979 kann einem Beamten des Ruhestandes so lange die tatsächliche Benützung der Naturalwohnung gestatten, als diese nicht für einen Beamten des Dienststandes dringend benötigt wird.

Gemäß § 24 Abs. 1 GehG 1956 hat ein Beamter, dem neben seinem Monatsbezug Sachleistungen gewährt werden, dafür 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 der Bundesministerin oder dem Bundesminister für öffentlichen Dienst und Sport festgesetzt.

Gemäß § 24a Abs. 1 GehG 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 GehG 1956 ist Bemessungsgrundlage für die Grundvergütung bei vom Bund gemieteten Wohnungen der Hauptmietzins, den der Bund zu leisten hat.

Gemäß § 24a Abs. 3 Z 1 lit. a GehG 1956 beträgt die Grundvergütung für Beamte des Dienststandes für Naturalwohnungen 75% der Bemessungsgrundlage. Aus wichtigen dienstlichen Gründen kann mit Zustimmung der Bundesministerin oder des Bundesministers für öffentlichen Dienst und Sport die Grundvergütung mit einem niedrigeren Hundertsatz bemessen werden.

Gemäß § 24a Abs. 4 GehG 1956 beträgt die Grundvergütung für Beamte des Ruhestandes 100% der Bemessungsgrundlage.

Der Bf. begründet seine Beschwerde im Wesentlichen damit, dass ein strategisches Interesse an der Versorgung der Beamten im Ruhestand mit leistbarem Wohnraum Ziel des § 24a GehG darstelle. Die Höhe des Mietzinses sei direkt an das Gehaltsgesetz gebunden. Schon bei der Mietzinsbildung sei Einvernehmen zwischen dem Bundesministerium für Landesverteidigung und dem Bundesministerium für Finanzen hergestellt worden. Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen sei zu entnehmen, dass Hinzurechnungen zu den Bemessungsgrundlagen der Lohn-/Einkommensteuer und Sozialversicherung aus der Benutzung von Dienst-/Naturalwohnungen nicht zu erfolgen habe.

Hinzu käme die Anhebung der Grundvergütung auf 100% der Bemessungsgrundlage bei Eintritt in den Ruhestand, die Zuweisung der Wohnung und die denkunmögliche Verbilligung eines Entgelts das durch das Gehaltsgesetz geregelt wird.

Ebenso gegen eine Verbilligung spräche der Entzug der, vom Bundesministerium für Landesverteidigung zur Verfügung gestellten, Wohnungen vom Markt durch langfristige Mietverträge. Die Wohnungen könnten anderen Marktteilnehmern nicht angeboten werden.

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.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, sind lediglich die einkommensteuerlichen Regelungen von Bedeutung. Die diesbezüglichen Regelungen ergeben sich - für Angestellte in privatrechtlichen Dienstverhältnissen genauso wie für öffentlich Bedienstete - aus den oben zitierten Bestimmungen des § 15 EStG 1988 bzw. § 25 EStG 1988 sowie aus § 2 Sachbezugswerteverordnung. Für eine abweichende Behandlung einer Naturalwohnung eines öffentlich Bediensteten im Ruhestand kann das Bundesfinanzgericht keine rechtliche Grundlage und keine sachliche Rechtfertigung erkennen.

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

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).

Gemäß § 80 Abs. 1 BDG 1979 handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine Naturalwohnung.

Der Bf. stellt in Abrede Wohnraum begünstigt zur Verfügung gestellt zu bekommen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt kann ausgeschlossen werden, dass der Bf. die Naturalwohnung im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers bewohnt, da sich der Bf. im Ruhestand befindet und ihm keine weitere Wohnung zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses zur Verfügung steht.

Bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Beamten im Ruhestand liegt ein Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis vor, da auszuschließen ist, dass das Bundesministeriums für Landesverteidigung dem Bf. den Wohnraum auch bei Nichtbestehen eines Beschäftigungsverhältnisses überlassen hätte und weiter überlassen würde. Somit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung anwendbar.

Auf eine entsprechende Klausel bzgl. Ansatz eines Sachbezugs im Zuweisungs- oder Verlängerungsvertrag nach der Versetzung in den Ruhestand kommt es nicht an.

Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Begünstigte jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus eigenem aufkommen müsste (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 15 Rz 41).

Aus den o.a. Rechtsgrundlagen ergibt sich für eine Wohnung, die dem Bf. von seinem ehemaligen Dienstgeber auch im Ruhestand gegen Kostenersatz überlassen wurde, folgender Berechnungsansatz gemäß § 5 Richtwertgesetz:

Der Richtwert für den Preis von Mietwohnungen im Bundesland Niederösterreich im Oktober 2018 betrug 5,53 €/m<sup>2</sup>. Dieser ist auf die Wohnung des Bf. im Ausmaß von 63,98 m<sup>2</sup> anzuwenden und ergibt einen Wert von 353,81 €. Dieser Wert ist, da der Bf. die Betriebskosten bezahlt, um 25% zu kürzen. Damit verbleibt ein (exakter) Wert von € 265,35705 p.m. Stellt man diesen Wert den geleisteten Kostenbeiträgen des Bf. von 359,30 € p.m. gegenüber, verbleibt kein Mehrbetrag.

Daraus folgt, dass dem Bf. durch das Zurverfügungstellen der Naturalwohnung kein geldwerter Vorteil zufließt, sodass ihm kein Sachbezug anzusetzen ist.

Dies widerspricht dem vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2019, da dieser auf Grundlage des, vom BVAEB Pensionsservice übermittelten, Lohnzettels erstellt wurde. Der Lohnzettel basiert wiederum auf dem Jahreslohnkonto 2019, das jedoch fälschlicherweise einen Sachbezug ausweist. Daher weist der Jahreslohnzettel 2019 einen um 70,80 € überhöhten steuerpflichtigen Bezug aus.

Der Ansatz des Sachbezugs für die Überlassung der Wohnung erfolgte zu Unrecht, da unter Anwendung des § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 und § 2 Sachbezugswerteverordnung kein geldwerter Vorteil bestand.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 gegenständliche Erkenntnis fußt hinsichtlich der Frage der Bewertung von Sachleistungen eines (ehemaligen) Dienstgebers auf den oben zitierten Bestimmungen des EStG 1988 sowie auf der dazu ergangenen Sachbezugswerteverordnung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 17. November 2023