

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterin Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Gerald Cuny-Kreuzer und Dipl. Ing. Thomas Hrdinka in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Sacha Katzensteiner Blauensteiner Rechtsanwälte GmbH, Gartenaugasse 3, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 28. Dezember 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 30. November 2020 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2014 und 2015 gemäß § 303 BAO sowie betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 (Steuernummer *****BF1StNr1*****) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir

zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Bescheid über die Einkommensteuer 2014 ist am 23.03.2015 erklärungsgemäß ergangen. Jener für das Jahr 2015 am 29.04.2016. Beide Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Anlässlich einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) beim Bundesministerium für Landesverteidigung (BMLV) für die Jahre 2010 bis 2015 wurde festgestellt, dass das BMLV Naturalwohnungen an Bedienstete zur Verfügung gestellt habe, ohne einen entsprechenden Sachbezug zu verrechnen. In Folge stellte das BMLV daher Lohnzettel für diesen Sachbezug aus und übermittelte sie der Abgabenbehörde am 09.05.2019 für das Jahr 2014 sowie am 10.05.2019 für das Jahr 2015.

Daraufhin nahm die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 wieder auf und erließ am 05.06.2019 neue Sachbescheide unter Berücksichtigung der zusätzlich ergangenen Lohnzettel.

Die Bescheide über die **Wiederaufnahme** der Verfahren Einkommensteuer 2014 und 2015 vom **05.06.2019** enthielten jeweils folgende Begründung:

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

- Ein Lohnzettel wurde berichtigt oder neu übermittelt
- Eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe wurde berichtigt oder neu übermittelt.

Die nähere Begründung finden Sie im neuen Einkommensteuerbescheid.“

Die gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheide enthielten jeweils zwar in der Darstellung der Berechnung der Einkommensteuer den neuen Lohnzettel samt entsprechendem Betrag, allerdings keine darüberhinausgehende Begründung.

Diese Bescheide wurden mit **Beschwerde vom 16.08.2019** bekämpft, in der im Wesentlichen vorgebracht wurde, dass der entsprechende Wiederaufnahmegrund nicht hinreichend angeführt sei, da in den Wiederaufnahmebescheiden zwar auf die Begründung der Sachbescheide verwiesen werde, sich dort aber keine Darstellung der Gründe befinde.

In einem ersten Schritt wurde die Beschwerde hinsichtlich der Sachbescheide mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.07.2020 abgewiesen. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahmen der Verfahren blieb vorerst unerledigt.

Nach eingebrachtem Vorlageantrag (13.08.2020) gab die Abgabenbehörde der Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmen mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.09.2020 statt und hob die Bescheide auf.

Am 23.09.2020 erließ die Behörde Bescheide mit denen die Beschwerdevorentscheidungen vom 20.07.2020 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wurden und mit selbem Datum eine neuerliche Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Sachbescheide; gab diesmal der Beschwerde statt und hob die (Sach)-Bescheide vom 05.06.2019 auf.

Anschließend nahm die Abgabenbehörde die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015 mit Bescheiden vom **30.11.2020** neuerlich gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Begründet wurden die Wiederaufnahmebescheide im Wesentlichen wie folgt:

„[...] Gegenständlich wurde dem Finanzamt am 09.05.2019 - und somit nach Ergehen des Erstbescheides betreffend die Einkommensteuer 2014 vom 23.03.2015 - ein neuer Lohnzettel des Arbeitgebers „Bundesministerium Landesverteidigung“ übermittelt. Im Zuge dessen wurde

der Abgabenbehörde die diesem Lohnzettel zugrundeliegende Tatsache bekannt, dass der Arbeitgeber dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung stellte und zwar zu derart günstigen Konditionen, die den Ansatz lohnsteuerlicher Sachbezüge auslösen. Anmerkung: [...]“

In der Anmerkung finden sich Ausführungen, wie es zu den neuen Lohnzetteln kam und wie der Sachbezug berechnet wurde. Auch die Sachbescheide enthalten eine ausführliche Begründung zur Besteuerung des Sachbezuges und zu dessen Berechnung.

Gegen diese Bescheide richtet sich die anhängige **Beschwerde**, in der im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wurde:

Die ersten Wiederaufnahmebescheide, die keine Wiederaufnahmegründe enthielten, seien nicht sanierbar. Seit Aufhebung der Bescheide haben sich die Verhältnisse nicht geändert, weshalb Identität der Rechtssache vorliege und die neuerlichen Wiederaufnahmebescheide wegen entschiedener Sache unzulässig seien.

Inhaltlich sei davon auszugehen, dass bereits für die Mietzinsbildung bei der Anmietung des Wohnraumes durch den Dienstgeber der Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.), das BMLV, die Umsetzung der im Einvernehmen mit dem BMF verfolgten strategischen Zielsetzung der Schaffung leistbaren Wohnraumes an den Dienstorten der Mitarbeiter des BMLV 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.

Weiters wurde vorgebracht, dass eine auf Grund des EStG ergangene Verordnung (Sachbezugswerteverordnung) den Bestimmungen des Gehaltsgesetzes nicht derogieren könne. 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 schließen aus, dass mittels hypothetischer Berechnung nach den Grundsätzen der Sachbezugswerteverordnung, welche in keiner Weise auf die Spezifika der Beschaffung von Wohnraum durch das BMLV 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 der Bf. trotz Leistung einer gesetzmäßig errechneten, angemessenen Vergütung ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus der Nutzung der Wohnung zukomme, könne dieser nur durch Sachverständige ermittelt werden, und zwar sowohl hinsichtlich der Frage des Standards der Wohnung als auch jener des Preises. Sollte daher eine Berechnung des Sachbezugswertes ohne Beiziehung von Sachverständigen erfolgt sein, sei der angefochtene Bescheid mit grober Rechtswidrigkeit behaftet.

Auch müsse man in die Beurteilung den Umstand miteinbeziehen, auf welcher Rechtsgrundlage diese Wohnung vom BMLV angemietet worden sei und welchem rechtlichen Regime diese in Bezug auf die Mietzinsbestimmung unterliege.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.02.2021 begründete die Abgabenbehörde nach Ausführungen zu § 24a Gehaltsgesetz 1956 – auszugsweise wörtlich wiedergeben - 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. [...] 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. Brennstener/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 bildeten. 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** ergänzt die Bf. ihre Ausführungen zur Wiederaufnahme im Wesentlichen folgendermaßen:

Der Bf. sei bekannt, dass bereits für den Zeitraum 2005 bis 2009 eine GPLA beim BMLV durchgeführt wurde, wobei allerdings kein Sachbezug bei der Zurverfügungstellung von Naturalwohnungen festgestellt worden sei. Auch bei einer Nachschau für den Zeitraum 2008 bis Mai 2013 sei es nicht zu einer Feststellung bezüglich des Sachbezuges im Zusammenhang mit Naturalwohnungen gekommen. Es sei nicht erkennbar, welche Umstände eine Änderung der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde hervorgerufen haben. In diesem Zusammenhang verweist die Bf. auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass des BMF 06.04.2006, BMF-010103/0023-VI/2006).

Auch habe sie darauf vertrauen dürfen, dass der Erlass zur steuerlichen Behandlung von Naturalverordnung mit der „Rechtsverordnung“ GZ 923.101/35-11/2/86 bei der Beurteilung der Frage des Sachbezuges beachtet wurde. In diesem Erlass sei festgehalten, dass Naturalwohnungen nicht als Sachbezug zu versteuern seien. Ein Grund zur Wiederaufnahme liege daher nicht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. bezieht als ehemalige Bedienstete des BMLV Ruhebezüge. Auch im Ruhestand wird ihr vom BMLV eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. An der Adresse dieser Wohnung hat die Bf. ihren Hauptwohnsitz.

Die Wohnung weist eine Nutzfläche von 85,14 m² auf. Die Bf. leistete für die Wohnung die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 vorgeschriebene (monatliche) Grundvergütung iHv.

125,62 Euro für den Zeitraum Jänner bis April 2014,

128,75 Euro für Mai bis Dezember 2014,

128,62 Euro für Jänner bis August 2015 und

128,24 Euro für September bis Dezember 2015 an das BMLV und trug die Betriebskosten selbst.

Das BMLV bezahlte für diese Wohnung eine monatliche Miete (inkl. Betriebskosten) in Höhe von 346,81 Euro im Jahr 2014 und 349,48 Euro im Jahr 2015.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

Strittig ist primär, ob die neuerlichen Wiederaufnahmen der Verfahren zu Recht erfolgt sind oder ob aufgrund der Wiederaufnahmen vom 05.06.2019 eine bereits entschiedene Sache vorliegt. Sind die Wiederaufnahmen zu Recht erfolgt ist weiters inhaltlich zu klären, ob eine verbilligte Überlassung von Wohnraum vorliegt, für die ein Sachbezug zu versteuern ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abweisung)

3.1.1. Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. [...]

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (Abs. 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Abs. 3).

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach **§ 305 BAO** steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre.

Gemäß **§ 307 BAO** ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (Abs. 1). Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (Abs. 3).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO zuständige Behörde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, zur vergleichbaren Rechtslage vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Was „Sache“ des Wiederaufnahmeverfahrens ist, bestimmt sich am Wiederaufnahmegrund, nicht am Sachbescheid, um dessen Wiederaufnahme es geht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2954; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Das Finanzamt hat die ersten Wiederaufnahmebescheide darauf gestützt, dass ein Lohnzettel berichtigt oder neu übermittelt worden sei. In der dagegen gerichteten Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass den Wiederaufnahmebescheiden zwar entnehmbar sei, dass neue Lohnzettel erstellt wurden, eine weitere Begründung allerdings fehle. Es sei somit nicht erkennbar, welche Gründe nun tatsächlich für die Erlassung der Bescheide von Bedeutung gewesen seien. Das Finanzamt hat der Beschwerde schlussendlich stattgegeben und die Bescheide mangels hinreichender Begründung der neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel aufgehoben.

Mangels anderslautender Begründung, ist für das Gericht erkennbar, dass die Abgabenbehörde die ersten Wiederaufnahmebescheide auf die neu übermittelten Lohnzettel und nicht etwa auf die in diesen Lohnzetteln ausgewiesenen, bisher nicht berücksichtigten geldwerten Vorteile gestützt hat.

Die nun streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide vom 30.11.2020 wurden darauf gestützt, dass der Abgabenbehörde aufgrund der neuen Lohnzettel die Tatsache bekannt wurde, dass der Steuerpflichtigen eine Naturalwohnung zu derart günstigen Konditionen zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt worden war, dass dies den Ansatz lohnsteuerlicher Sachbezüge ausgelöst hatte.

Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes wird der Vorteil erfasst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 21.04.2016, 2013/15/0259).

Diese Einnahmen, deren Existenz dem Finanzamt erst durch die nachträglich übermittelten Lohnzettel bekannt geworden ist, stellen neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 BAO dar. Weil das Finanzamt neue Wiederaufnahmebescheide erlassen und diese (erstmalig) mit dem Zufluss von ihm bisher nicht bekannten Einnahmen begründet hat, liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ vor (VwGH 24.05.2023, Ra 2021/15/0066).

Wie die weiteren Ausführungen unter Punkt 3.1.2. zeigen, führten die neu hervorgekommenen Tatsachen auch zu anderslautenden Bescheiden, und im Rahmen der Ermessensübung war dem Interesse an rechtsrichtigen Bescheiden gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen, zumal die Abweichungen nicht bloß geringfügig waren.

Da somit keine bereits entschiedene Sache vorliegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Einkommensteuer 2014 und 2015

Werden einem Beamten neben seinem Monatsbezug Sachleistungen gewährt, so hat er hierfür 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 GehG regelt die Höhe der monatlichen Vergütung, die ein Beamter für eine Wohnung oder eine sonstige Räumlichkeit, die ihm nach § 80 BDG 1979 oder nach vergleichbaren gesetzlichen Bestimmungen überlassen oder zugewiesen wurde, zu leisten hat.

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 ua. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zufließen.

Gemäß **§ 15 Abs. 2 EStG 1988** 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.

§ 2 Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 366/2012 lautet auszugsweise:

(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.

[...]

(6) [...] 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.

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 die Bf. im Jahr 2014 bereits seit rund 10 Jahren im Ruhestand. Schon allein deshalb ist nicht davon auszugehen, dass sie die Naturalwohnung im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers benützt hat. Dies wird von der Bf. auch nicht behauptet.

Das Bundesfinanzgericht hat bereits in einer Reihe von ident gelagerten Fällen entschieden, dass die Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Bedienstete des BMLV einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellt (vgl etwa BFG 22.05.2023, RV/7100097/2023 mwV). Für das Gericht besteht aufgrund der dargestellten Sach- und Rechtslage kein Anlass, im vorliegenden (völlig gleich gelagerten) Fall von dieser Rechtsprechung abzugehen.

Die Bf. macht 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 die Bf., weil sie zwei unterschiedliche Regelungen mit unterschiedlichen Zielsetzungen vermengt. Die Bestimmungen des BDG bzw. des GehG 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 GehG 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; BFG 22.05.2023, RV/7100097/2023).

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 22.05.2023, RV/7100097/2023).

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 (vgl BFG 22.05.2023, RV/7100097/2023).

Die Bf. führt für ihren Standpunkt den Erlass („Durchführungsbestimmungen“) des BKA, 923.101/35-II/2/86, ins Treffen. Darin 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.

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).

Der angeführte Erlass des BKA stellt sohin keine generelle Rechtsnorm und sohin keine für das Gericht 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 22.05.2023, RV/7100097/2023; BFG RV/6100507/2020).

Wenn eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend gemacht wird, so ist auf Folgendes 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 die Bf. vom Finanzamt zu einer bestimmten Vorgangsweise im Zusammenhang mit der von ihr genutzten Naturalwohnung aufgefordert worden wäre bzw. ihr diesbezüglich eine unrichtige Rechtsauskunft von der Abgabenbehörde erteilt worden wäre, wird nicht behauptet.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt zudem nicht ganz allgemein das Vertrauen eines 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.

Die Ermittlung des Sachbezuges der Höhe nach wurde von der Bf. nur insofern beanstandet, als sie die Ansicht vertritt, die Berechnung des Sachbezugswertes sei unter Beiziehung eines Sachverständigen vorzunehmen gewesen – sowohl was die Frage des Standards der Wohnung als auch die Frage des Preises am Abgabeort betrifft.

Dem ist entgegen zu halten, dass § 2 Sachbezugswerteverordnung die Ermittlung des Sachbezugswertes ganz klar normiert (grundsätzlich: Heranziehung des Richtwertes nach dem RichtwertG). Der Beiziehung eines Sachverständigen bedarf es hierfür nicht. Auch hat die Bf. nicht einmal behauptet, dass die Wohnung nicht dem Standard einer mietrechtlichen Normwohnung entspricht.

Der in der Beschwerde angeführten Behauptung, in die Beurteilung sei der Umstand miteinzubeziehen, auf welcher Rechtsgrundlage die Wohnung vom BMLV angemietet wurde und welchem rechtlichen Regime diese in Bezug auf die Mietzinsbestimmung unterliege, kann

nicht gefolgt werden, weil dies keine Relevanz für die Ermittlung des Sachbezugswertes hat (vgl. schon die Ausführungen zum Unterschied zwischen besoldungsrechtlichen und steuerrechtlichen Normen).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einerseits zur Frage des Vorliegens einer bereits entschiedenen Sache im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens und andererseits zur Frage der Besteuerung geldwerter Vorteile iZm der Zurverfügungstellung von Naturalwohnungen abgewichen, sondern folgt vielmehr dem im Erkenntnis vom 24.05.2023 (VwGH 24.05.2023, Ra 2021/15/0066) und im Beschluss vom 30.08.2023 (VwGH 30.08.2023, Ra 2023/15/0072) sowie den in den weiteren unter Punkt 3.1. angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gem. § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2023