

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Walter Suppan, Alter Platz 24/I, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerden vom 7. Dezember 2020 und 14.12.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch ***AV1***, vom 30. November 2020 und 2. Dezember 2020 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 bis 2015 und b) Einkommensteuer 2013 bis 2015 (Sachbescheide), allesamt ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die unter lit a angeführten Wiederaufnahmebescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerden gegen die unter lit b angeführten Einkommensteuerbescheide (Sachbescheide) werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Der Beschwerdeführer (Bf), ein Bediensteter des ***BM*** (kurz: BM) im Ruhestand, bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nsA (Pensionsbezüge). Das BM stellte (und stellt) ihm auch im Ruhestand - der Bf gehört seit dem 30.11.2003 nicht mehr dem aktiven Dienststand an - eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung. Diese Wohnung wird vom Bf ständig benützt und stellt seinen Hauptwohnsitz dar. Die Wohnung weist eine Wohnnutzfläche von 83,72 m² auf. Für diese Wohnung leistete der Bf in den Streitjahren eine Grundvergütung nach

§ 24a GehG 1956 in Höhe von € 220,22 (2013) bzw. € 228,50 (2014 und 2015) an das BM. Die anfallenden Betriebs- und Heizkosten wurden vom Bf aus eigenem getragen.

In den antragsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2013 bis 2015 (Erstbescheide vom 1.4.2014, 1.4.2015 und 10.3.2016) blieb die Naturalwohnung steuerlich ohne Ansatz.

In weiterer Folge fand beim ehemaligen Dienstgeber des Bf (BM) eine Lohnsteuerprüfung statt, die ua. die Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Bedienstete im Blickwinkel der Fremdüblichkeit des Benützungsentgeltes zum Inhalt hatte.

Aufgrund der Ergebnisse dieser GPLA-Prüfung stellte das BM entsprechende Lohnzettel mit Sachbezugsansatz aus und übermittelte diese der Abgabenbehörde. In der Folge nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2013 bis 2015 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf.

In den ergangenen Wiederaufnahmebescheiden vom 13.5.2019 (2013) und 16.5.2019 (2014 und 2015) begründete das Finanzamt diese Verfahrensmaßnahme mit dem Ergehen neuer Lohnzettel und verwies in Bezug auf jene Tatsachen, die der Wiederaufnahme zugrunde liegen, auf den Begründungsteil der folglich erlassenen Sachbescheide. In diesen Sachbescheiden brachte das Finanzamt nebst den (unstrittigen) Pensionseinkünften weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (2013: „BM ...€ 1.900,84“; 2014: „BM ...1.801,48“; 2015: „BM...€ 2.012,46“) in Ansatz. Eine nähere Begründung, etwa auf welcher Grundlage diese Einkünfte angesetzt wurden, fehlt gänzlich. Ebenso fehlen Hinweise in Bezug auf die Ermittlung und Zusammensetzung dieser Einkünfte. Lediglich im Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides 2013 wurde ausgeführt, dass der Bf „während des Jahres gleichzeitig von mehreren Stellen Bezüge erhalten“ habe.

In der gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichteten Bescheidbeschwerden rügt der Bf ausdrücklich, dass die Wiederaufnahmebescheide und auch die daraus resultierenden Sachbescheide keine Gründe enthielten, die eine Änderung der Erstbescheide rechtfertigen würden.

Mit den jeweils am 9.11.2020 erlassenen Beschwerdeentscheidungen gab das Finanzamt den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2013 bis 2015 mit der Begründung Folge, dass ein im Zeitpunkt des Ergehens des Erstbescheides noch nicht existenter, sondern erst später ausgefertigter bzw. erstellter Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel darstelle; ebenso sei in der Übermittlung eines neuen Lohnzettels keine neue Tatsache zu erblicken.

Mit gesonderten Bescheiden erfolgte eine Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen die Sachbescheide.

Mit Datum 2.12.2020 (betreffend 2013) bzw. 30.11.2020 (betreffend 2014 und 2015) erließ das Finanzamt erneut Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer der genannten Jahre sowie darauf basierende Sachbescheide.

Die **Wiederaufnahmebescheide** wurden wie folgt begründet:

*„Auf Grund eines nachträglich übermittelten Lohnzettels vom ***BM*** wurde erstmals bekannt, dass Einnahmen in Form von geldwerten Vorteilen zugeflossen sind. Diese bisher nicht berücksichtigten geldwerten Vorteile (Sachbezug) betrifft die begünstigte Überlassung von Wohnraum durch das ***BM***. Die Höhe des bis dato noch nicht bekannten Sachbezugs ist im zugleich ergehenden Einkommensteuerbescheid unter Punkt „Lohnzettel und Meldungen“ zu ersehen. Die Berücksichtigung dieser Umstände ergibt einen anderslautenden neuen Einkommensteuerbescheid. Zur geänderten Festsetzung der Einkommensteuer und näheren Begründung wird auf die Begründung und Anlagen des Einkommensteuerbescheides verwiesen. Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Auch erweist sich die steuerliche Auswirkung in diesem Fall nicht als gering, weshalb die zu treffende Ermessensübung für die Wiederaufnahme des Verfahrens ausfällt. (...)“*

In den auf der Grundlage der Wiederaufnahmebescheide ergangenen **Sachbescheide** (Einkommensteuerbescheide) brachte das Finanzamt nachstehende Beträge als Sachbezüge in Ansatz: € 1.900,84 (2013), € 1.801,48 (2014) und € 2.012,46 (2015).

In der dazu ergangenen Bescheidbegründung hielt die Behörde fest:

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG ist der Bf., in dessen Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

*Da für den Bf. neben einem Lohnzettel für seine Pensionsbezüge durch die ***X*** ein weiterer Lohnzettel durch das ***BM*** ausgestellt wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 39 Abs. 1, 2. Satz vor.*

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 15 Abs. 1

EStG liegen dann Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 ... zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Geldwerte Vorteile sind in Geld umzurechnen. Der Wortlaut des Gesetzes weist darauf hin, dass der Wert solcher Sachbezüge nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist jener Wert, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben.

Die Bewertung bestimmter Sachbezüge ist in der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl II Nr 416/2001 idF BGBl II Nr 468/2008 (=AÖF 16/2009) geregelt. Diese Verordnung ist für alle Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 maßgeblich.

Soweit Sachbezüge in dieser Verordnung geregelt sind, gelten diese Werte als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes. Die Zurverfügungstellung von Wohnraum wird durch diese Sachbezugswerteverordnung (Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 416/2001 idF BGBl. II Nr. 366/2012) - im § 2 der VO - geregelt. Bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Beamten im Ruhestand liegt ein Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis iSd oben Gesagten vor. 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 Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt und seine bisherige Wohnung beibehält (VwGH 19. 3. 1995, 84/14/0149; VwGH 31. 3. 1992, 87/14/0060; VwGH 25. 11. 1997, 93/14/0190; VwGH 10. 12. 1997, 95/13/0078; VwGH 4. 8. 2004, 2003/08/0030, vgl. Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG 5 15 (Stand 1.10.2018, rdb.at), Anm 26). Wird hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden kann, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten wird (VwGH 25. 3. 1999, 97/15/0089, vgl. Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 15 (Stand 1.10.2018, rdb.at), Anm 26).

Der Arbeitgeber hat Wohnungsdatenbanken zur Verfügung gestellt, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte bildete. Die Höhe des Sachbezuges wurde nach § 2 der Sachbezugswerte-Verordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung durch eine Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode ermittelt. Der sich daraus ergebende günstigere Wert wurde als Sachbezug herangezogen.

Die vom Bf. 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.

§ 2 „Wohnraumbewertung“:

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

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

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

- 1. Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert gemäß Abs 1 um 30% zu vermindern.*
- 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) „Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft (Wohnung, Appartement, Zimmer), die nicht den Mittelpunkt der

Lebensinteressen bildet, gilt Folgendes:

"1. Bis zu einer Größe von 30 m² ist kein Sachbezug anzusetzen.

2. Bei einer Größe von mehr als 30 m² aber nicht mehr als 40 m² ist der Wert gemäß Abs 1 oder der Wert gemäß Abs 7 um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird."

(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. "

*Aufgrund vorstehender Ausführungen war eine Bewertung der Wohnungen vorzunehmen und die von den Mietern bezahlte Grundvergütung den ermittelten Sachbezugswerten gegenzurechnen. Die seitens des ***BM*** zur Verfügung gestellten Wohnungsdatenbanken bildeten die Grundlagen und den Ausgangspunkt für die Neuberechnungen.*

Im Zuge der Berechnungen der Sachbezugswerte wurde eine Gegenüberstellung zwischen den Berechnungen nach der Richtwertmethode (Methode 1) und der Vergleichswertmethode (Methode 2) vorgenommen.

Im gegenständlichen Fall werden die Betriebskosten und Heizkosten von den Dienstnehmern getragen. Dies wurde in den Berechnungen daher berücksichtigt und in Abzug gebracht.

Richtwertmethode 1

Bei der Richtwertmethode wurden die Sachbezüge anhand der Richtwerte, bezogen auf die einzelnen Bundesländer wie folgt berechnet: Quadratmeter x Richtwert, abzgl. 25 % Abschlag (BK werden vom AN getragen). Sofern eine Nichtnormwohnung gegeben ist, wurde ein weiterer Abschlag in Höhe von 30 % vorgenommen.

Vergleichswertmethode 2

Bei der Vergleichswertmethode wurden die Sachbezüge wie folgt berechnet: Vom Dienstgeber bezahlte Miete (inkl. Betriebskosten) vermindert um die Betriebskosten ergibt ein Zwischenergebnis, von welchem ein Abschlag von 25 % vorzunehmen war und so den Vergleichswert ergibt.

Abschließend wurden beide Werte gegenübergestellt und der höhere Wert ergibt den monatlichen Sachbezugswert. Dieser Wert wurde sodann um die Grundvergütung (wird von den DN getragen) vermindert und mit zwölf multipliziert, um den jährlichen Sachbezugswert zu erhalten.

Gemäß den Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 unterliegen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis der Steuerpflicht. Daraus ergibt sich, dass der Sachbezug für die Benutzung einer Dienstwohnung nach Beendigung des Dienstverhältnisses ebenfalls der Lohnsteuerpflicht unterliegt. Für die Erfassung im Wege der Veranlagung ist - wenn die Auszahlung der Pension nicht durch den Arbeitgeber erfolgt, wie im gegenständlichen Fall - ein Lohnzettel zu erstellen.“

In Bezug auf die **Berechnungsansätze** der einzelnen Jahre führte die Behörde in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden aus:

„Berechnungsansatz 2013

*Der Richtwert für den Preis von Mietwohnungen im Bundesland Kärnten betrug im Jahr 2013 € 6,03/m². Dieser ist auf die Wohnung des Bf. im Ausmaß von 83,72 m² anzuwenden und ergibt einen Wert von € 504,83. Dieser Wert ist - da der Bf. die Betriebskosten bezahlt - um 25% zu kürzen. Damit verbleibt ein Wert von € 378,62 p.m.. Stellt man diesen Wert den geleisteten Kostenbeiträgen des Bf. von 220,22 p.m. gegenüber, verbleibt ein Mehrbetrag von 158,40 p.m. oder € 1.900,84 für das Jahr 2014 (Anm.: richtig 2013). Dies entspricht dem vom Finanzamt auf Grund des vom ***BM*** erstellten Lohnzettels angesetzten Sachbezug von € 1.900,84 für das Jahr 2013. Der Ansatz des Lohnzettels für die Überlassung der Wohnung erfolgte daher auch der Höhe nach zu Recht.“*

„Berechnungsansatz 2014

*Der Richtwert für den Preis von Mietwohnungen im Bundesland Kärnten betrug im Jahr 2014 € 6,03/m². Dieser ist auf die Wohnung des Bf. im Ausmaß von 83,72 m² anzuwenden und ergibt einen Wert von € 504,83. Dieser Wert ist - da der Bf. die Betriebskosten bezahlt - um 25% zu kürzen. Damit verbleibt ein Wert von € 378,62 p.m.. Stellt man diesen Wert den geleisteten Kostenbeiträgen des Bf. von 228,50 p.m. gegenüber, verbleibt ein Mehrbetrag von 150,12 p.m. oder € 1.801,48 für das Jahr 2014. Dies entspricht dem vom Finanzamt auf Grund des vom ***BM*** erstellten Lohnzettels angesetzten Sachbezug von € 1.801,48 für das Jahr 2014. Der Ansatz des Lohnzettels für die Überlassung der Wohnung erfolgte daher auch der Höhe nach zu Recht.“*

Berechnungsansatz 2015:

„Der Richtwert für den Preis von Mietwohnungen im Bundesland Kärnten betrug im Jahr 2015 € 6,31/m². Dieser ist auf die Wohnung des Bf. im Ausmaß von 83,72 m² anzuwenden und ergibt einen Wert von € 528,27. Dieser Wert ist - da der Bf. die Betriebskosten bezahlt - um 25% zu kürzen. Damit verbleibt ein Wert von € 396,20 p.m.. Stellt man diesen Wert den geleisteten Kostenbeiträgen des Bf. von 228,50 p.m. gegenüber, verbleibt ein Mehrbetrag von 167,70 p.m. oder € 2.012,46 für das Jahr 2015. Dies entspricht dem vom Finanzamt auf Grund des vom

****BM*** erstellten Lohnzettels angesetzten Sachbezug von € 2.012,46 für das Jahr 2015. Der Ansatz des Lohnzettels für die Überlassung der Wohnung erfolgte daher auch der Höhe nach zu Recht.“*

In der gegen die **Wiederaufnahmebescheide gerichteten Beschwerden** wandte der Bf ein, dass keine nachträglich übermittelten Lohnzettel vorlägen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. So würden keine neuen Tatsachen oder Beweismittel existieren, die Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens böten. Nach der Rechtsprechung von VwGH und BFG würde ein im Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides noch nicht existenter, sondern erst später ausgestellter Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel darstellen. Über die Thematik der Wiederaufnahme sei von Seiten der belangten Behörde bereits entschieden worden und seien im Zuge der Stattgabe der Beschwerden per Datum 9.11.2020 die jeweiligen Wiederaufnahmebescheide aus dem Rechtsbestand gehoben worden.

Seit der Stattgabe der Beschwerden seien allerdings keine weiteren Wiederaufnahmegründe im Sinne von § 303 BAO hervorgekommen, was wiederum bedeute, dass die Sache rechtskräftig entschieden worden sei. Darüber hinaus sei vom Finanzamt bescheidmäßig festgestellt worden, dass aufgrund der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die darauf basierenden Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden würden.

Weiters wandte der Bf ein, das Recht der Behörde auf Festsetzung der Abgabe sei in allen Beschwerdezeiträumen verjährt.

In den **Beschwerden gegen die Sachbescheide** (Einkommensteuer 2013 bis 2015) wandte der Bf Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes ein. Aus der zur Verfügung gestellten Naturalwohnung resultiere kein geldwerter Vorteil. Er kenne keine Wohnungsdatenbanken des Dienstgebers. Eine Besichtigung der Wohnung durch die Behörde sei bis dato nicht erfolgt. Eine Steuerpflicht wäre nur dann gegeben, wenn das BM ihm die Wohnung zu einem günstigeren Preis überlassen hätte als marktüblich sei.

Ferners relevierte der Bf dieselben Beschwerdegründe wie in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide. So stehe der Grundsatz „ne bis in idem“ einer neuerlichen Wiederaufnahme entgegen. Auch würde die eingetretene Bemessungsverjährung einer Abgabefestsetzung entgegenstehen.

Mit den am 8.2.2021 und am 19.2.2021 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wies das Finanzamt sowohl die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die sich darauf stützenden Sachbescheide als unbegründet ab.

Im Begründungsteil dieser Bescheide wiederholte die Behörde im Wesentlichen ihre Ausführungen in den bekämpften Bescheiden. Zum Verjährungseinwand führte die belangte

Behörde aus, dass jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches von der Behörde vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung unterbreche, und zwar auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet habe. In Bezug auf das Jahr 2013 habe die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres 2013 zu laufen begonnen und hätte ohne Vorliegen von Verlängerungshandlungen mit Datum 31.12.2018 geendet. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 im Jahr 2014 (Erstbescheid) sowie die im Jahr 2017 begonnene GPLA-Prüfung hätten die Verjährungsfrist verlängert.

Der Bf beantragte die Vorlage seiner Bescheidbeschwerden an das Verwaltungsgericht.

Im Zuge der am 21.11.2023 abgeführten **Beschwerdeverhandlung** gab der Rechtsvertreter zu Protokoll, dass der Bf seine jetzige Wohnung im Jahre 1982 übernommen habe und in der Folge eine Sanierung des Bades (Neuverfliesung, Austausch des Boilers) auf eigene Kosten vorgenommen habe. Ein Fensteraustausch oder eine Wärmedämmung seien allerdings nicht erfolgt. Daraus sei zu erschließen, dass das Gebäude nicht dem Stand der Technik entsprechen würde. Aus diesem Grunde sei der Richtwert am unteren Ende der Skala anzusetzen. Die Wohnung erfülle jedoch die Kriterien einer Normwohnung nach dem Richtwertgesetz. Der Wohnwert der Immobilie nach dem Immobilienpreisspiegel der WK Österreichs sei ebenso im unteren Bereich anzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Bf wurde vom Dienstgeber (BM) während seiner Aktivzeit eine Naturalwohnung zur Verfügung gestellt, welche dieser gemeinsam mit seiner Gattin auch nach Eintritt des Ruhestandes bewohnt. Der Bf leistet eine Grundvergütung nach § 24 a GehG.

Im Zuge einer beim ehemaligen Dienstgeber abgeführten GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass die vom Bf zu bezahlenden Grundvergütung unter den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes liege; die Differenz zwischen den beiden Ansätzen sei als Sachbezug zu qualifizieren.

Aufgrund dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 und brachte Sachbezüge in Ansatz.

Der Bf legte das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide sowie gegen die Sachbescheide ein.

In der Folge gab das Finanzamt den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge. Als Begründung führte die Behörde aus, dass die als Wiederaufnahmegrund relevierte

Übermittlung neuer Lohnzettel - solche wurden vom ehemaligen Dienstgeber des Bf (BM) dem Finanzamt zugeleitet - für sich betrachtet keine neue Tatsache bzw. kein neues Beweismittel darstelle.

In der Folge verfügte das Finanzamt neuerlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens, wobei als Wiederaufnahmegrund das erst nach Ergehen der Erstbescheide der Behörde zur Kenntnis gelangte Vorliegen von Sachbezügen in Form der verbilligten Zurverfügungstellung einer Naturalwohnung angeführt wurde.

In den Sachbescheiden wurden die ermittelten Sachbezüge nach § 2 der SachbezugsV unter Zugrundelegung der Richtwertmethode in Ansatz gebracht.

In den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide wandte der Bf ua. ein, es liege gegenständlich „entschiedene Sache“ vor. Eine nochmalige in Form einer neuerlichen Wiederaufnahme des Verfahrens herbeigeführte Entscheidung in derselben Sache sei unzulässig.

In den Beschwerden gegen die Sachbescheide wurde vorgebracht, dass ein geldwerter Vorteil, sohin ein Sachbezug, durch die Naturalwohnung nicht gegeben sei. Dass die Zurverfügungstellung nicht nach marktüblichen Kriterien erfolgt wäre, sei aus den behördlichen Feststellungen nicht erkennbar.

Im **verwaltungsgerichtlichen Verfahren** wurden dem Bf die Ermittlung der Sachbezüge, die den bekämpften Bescheiden zugrunde liegen, vorgehalten wie folgt:

Sachbezugswerte 2013

504,83 €	83,72m ² x 6,03 (Richtwert gem. § 5 RichtwertG, BGBl 800/1993, vgl § 2 Abs 1 SachbezugswerteV)
-126,31 €	25% von 504,83 gem. § 2 Abs. 6 SachbezugswV wg Tragung der BK
378,62 €	Sachbezug vor Abzug der Kostenbeiträge
-220,22 €	Kostenbeitrag des Bf (§ 2 Abs. 1 V (ds. 2,63 €/m ²))
158,40 €	Sachbezug gem. § 2 Abs 1 V p.M.
1.900,80 €	Sachbezug gem. § 2 Abs. 1 V p.a.

Sachbezugswerte 2014

504,83 €	83,72m ² x 6,03 (Richtwert gem. § 5 RichtwertG, BGBl 800/1993, vgl § 2 Abs 1 SachbezugswerteV,
-126,31 €	25% von 504,83 gem. § 2 Abs. 6 SachbezugswV wg Tragung der BK
378,62 €	Sachbezug vor Abzug der Kostenbeiträge
-228,50 €	Kostenbeitrag des Bf (§ 2 Abs. 1 V (ds. 2,73 €/m ²))
150,12 €	Sachbezug gem. § 2 Abs 1 V p.M.
1.801,44 €	Sachbezug gem. § 2 Abs. 1 V p.a.

Sachbezugswerte 2015

527,27 €	83,72m ² x 6,31 (Richtwert gemäß § 5 RichtwertG, BGBl 800/1993, vgl § 2 Abs 1 SachbezugswerteV)
-132,07 €	25% von 527,27 gem. § 2 Abs. 6 SachbezugswV wg Tragung BK
396,20 €	Sachbezug vor Abzug der Kostenbeiträge
-228,50 €	Kostenbeitrag des Bf (§ 2 Abs. 1 V (ds. 2,73 €/m ²))
161,70 €	Sachbezug gem. § 2 Abs 1 V p.M.
2.012,40 €	Sachbezug gem. § 2 Abs. 1 V p.a.

Da im elektronischen Akt hinsichtlich des Jahres 2014 kein Vorlageantrag in Bezug auf die Beschwerde gegen den Sachbescheid einliegt, wurde dem Bf aufgetragen, den Nachweis über die Einbringung des besagten Vorlageantrages bei der Finanzbehörde zu erbringen.

Mit Eingabe vom 6.12.2023 wies der Bf die form- und fristgerechte Einbringung des Vorlageantrages nach.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Entscheidung die aktenkundigen Urkunden sowie die in der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen der Verfahrensparteien zugrunde. Näheres ist aus Pkt. 3. dieses Erkenntnisses zu entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

a) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

In Streit steht ob ein durch stattgebende Erledigung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens abgeschlossenes Verfahren erneut wiederaufgenommen werden kann oder ob dem der Einwand des Vorliegens einer „res iudicata“ bzw. der Grundsatz „ne bis in idem“ entgegensteht.

Der VwGH hatte sich in seinem Erkenntnis vom 24.5.2023, Zl. Ra 2021/15/0066, mit dieser Thematik in Bezug auf einen völlig gleichgelagerten Sachverhalt - es ging dabei ebenso um die Versteuerung von Sachbezügen im Zusammenhang mit einer Naturalwohnung im Lichte einer erneuten Wiederaufnahme des Verfahrens - auseinandergesetzt und der Amtsrevision Folge gegeben. Im Begründungsteil seines Erkenntnisses hielt der VwGH fest:

„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 anderslautenden 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.

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 Lohnzettel neu übermittelt worden seien. Den gegen die ersten Wiederaufnahmebescheide gerichteten Beschwerden - in denen ausdrücklich gerügt worden ist, dass den Wiederaufnahmebescheiden und den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden keine Gründe zu entnehmen seien, die eine Änderung der Erstbescheide rechtfertigten - hat das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidungen stattgegeben, in denen zur Begründung ausgeführt wird, Lohnzettel, die nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens erstellt werden, stellen per se keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO dar. Damit hat das Finanzamt klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es 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 streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2013 bis 2015 wurden auf den Zufluss von Einnahmen in Form geldwerter Vorteile gestützt. Die in den Jahren 2013 bis 2015 realisierten Einnahmen, deren Existenz dem Finanzamt erst durch die nachträglich übermittelten Lohnzettel bekannt geworden ist, stellen neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 BAO dar. Indem das Finanzamt neue Wiederaufnahmebescheide erlassen und diese (erstmalig) mit dem Zufluss von ihm bisher nicht bekannten Einnahmen begründet hat, hat es nicht gegen den Grundsatz ne bis in idem verstoßen.“

Das erkennende Gericht folgt in Ansehung einer hier vorliegenden identen Sach- und Rechtslage der Rechtsauffassung des VwGH.

Im Zuge der bescheidmäßigen Aufhebung der ersterlassenen Wiederaufnahmebescheide führte die Behörde im Begründungsteil der stattgebenden BVE explizit an, dass „ein zum Zeitpunkt des Ergehens noch nicht existenter, sondern erst später ausgefertigter Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel“ darstelle. Damit gab die Behörde klar und deutlich zu erkennen, dass sie die ersterlassenen Wiederaufnahmebescheide auf die neu übermittelten Lohnzettel und nicht etwa auf die in diesen Lohnzetteln ausgewiesenen, bisher nicht berücksichtigten geldwerten Vorteile gestützt hatte. Zudem ist für das erkennende Gericht offensichtlich, dass der Umstand des Vorliegens von geldwerten Vorteilen durch vergünstigte Wohnraumüberlassung weder aus den im ersten Gang erlassenen Wiederaufnahmebescheiden noch aus den sich darauf stützenden Sachbescheiden erkennbar ist. Die Gründe, welche den nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheiden zugrunde liegen, sind somit nicht

deckungsgleich mit jenen des Erstverfahrens; die nunmehrig genannten Wiederaufnahmegründe beziehen sich ausdrücklich auf die nachträglich hervorgekommene begünstigte Wohnraumüberlassung und die daraus resultierenden geldwerten Vorteile.

Der Beschwerdeeinwand, wonach der Grundsatz der entschiedenen Sache greife und eine erneute Wiederaufnahme unzulässig sei, vermag daher nicht zu verfangen.

Zum Einwand des Bf, wonach die Festsetzungsverjährung einer neuerlichen Festsetzung der Abgabe und damit der Berücksichtigung von Sachbezügen entgegenstünde, ist festzuhalten: Gemäß § 308 BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, zu laufen. Die Festsetzungsverjährung beträgt (von hinterzogenen Abgaben bzw. bei Verbrauchssteuern abgesehen) grundsätzlich fünf Jahre (§ 207 BAO). Diese Frist wird durch jede nach außen erkennbare und zur Geltendmachung des Anspruchs unternommene Amtshandlung verlängert (Zusendung eines Vorhaltes, Erlassung eines Bescheides, udgl.). Die Verjährung verlängert sich dann um ein Jahr und jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO). Wenn also eine nach außen hin in Erscheinung tretende zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs vorgenommene Amtshandlung jeweils im letzten Jahr der Verjährungsfrist stattfindet, so kann die Verjährungsfrist praktisch bis zum Eintritt der absoluten Verjährung perpetuiert werden.

Im vorliegenden Fall begann die Verjährungsfrist für die Abgabenfestsetzung 2013 mit 1.1.2014 zu laufen und hätte ohne Hinzutreten einer Verlängerungshandlung mit 31.12.2018 geendet. Da der Einkommensteuerbescheid 2013 (Erstbescheid) am 1.4.2014 erging, wurde die Frist für die Abgabenfestsetzung um ein Jahr, somit bis zum 31.12.2019 verlängert. Die im ersten Verfahren ergangenen und in der Folge vom Finanzamt mit BVE aufgehobenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Einkommensteuer für 2013 ergingen mit 13.5.2019, sohin im letzten Jahr der Verjährungsfrist. Dieser Umstand bewirkt eine Verlängerung des Ablaufs der Verjährung um ein weiteres Jahr, und zwar bis zum 31.12.2020. Die nunmehr angefochtenen Bescheide betreffend 2013 ergingen jeweils am 02.12.2020, somit innerhalb offener Verjährungsfrist.

In Bezug auf die Abgabenfestsetzung für 2014 und 2015 im Lichte des Verjährungseinwandes hält das Gericht fest: Der Erstbescheid (Einkommensteuerbescheid) 2014 erging am 1.4.2015, was eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, somit bis zum 31.12.2020 zur Folge hat. Der nunmehr bekämpfte Sachbescheid betreffend 2014 erging ebenso wie der verfahrensrechtliche Bescheid (Wiederaufnahme betreffend ESt 2014) am 30.11.2020, somit innerhalb offener Frist.

Der Erstbescheid für das Jahr 2015 erging per Datum 10.3.2016; somit endet die Verjährungsfrist (ohne weitere Perpetuierungshandlung im letzten Jahr der Frist) am

31.12.2021; die nunmehr bekämpften Bescheide für 2015 ergingen innerhalb offener Frist am 30.11.2020.

Dem Verjährungseinwand kommt daher keine Berechtigung zu.

Schlussendlich ist zu dem in den Vorlageanträgen erstattete Vorbringen, wonach die Rechtsmittelbelehrung in den beiden Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme der Jahre 2014 und 2015 unrichtig sei und daher die Bescheide mit dem Mangel der Nichtigkeit behaftet seien, festzuhalten:

Es ist zutreffend, dass sich die belangte Behörde in den beiden Rechtsmittelbelehrungen der BVE betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich 2014 und 2015 in der Bezeichnung des zur Verfügung stehenden Rechtsmittels vergriffen hatte und als gebotenes Rechtsmittel die „Beschwerde“ anstatt den „Vorlageantrag“ anführte.

Diesbezüglich liegt zweifellos ein Mangel vor, der aber nach Auffassung des erkennenden Gerichtes als nicht derart gravierend zu werten ist, dass dieser die Nichtigkeit der beiden Bescheide (BVE) zur Folge hätte.

Die zur Verfügung stehende Rechtsmittelfrist von einem Monat wurde ebenso ausgewiesen wie auch die Stelle, bei der das Rechtsmittel einzubringen ist.

Aus der unrichtigen Bezeichnung erwuchs dem Bf kein Rechtsnachteil, zumal dieser das Rechtsmittel gegen die BVE– durch den Rechtsvertreter völlig korrekt als „Vorlageantrag“ bezeichnet – innerhalb der zur Verfügung stehenden Frist beim Finanzamt eingebracht hatte. Hätte der Rechtsvertreter das Rechtsmittel entsprechend der Rechtsmittelbelehrung als „Beschwerde“ bezeichnet, so wäre dies ohne jegliche Folgen geblieben.

Zusammenfassend gilt: Grundsätzlich stellt eine fehlenden bzw. mangelhafte Rechtsmittelbelehrung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, welche allerdings der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegensteht (*Ritz*, BAO Kommentar, 6. Aufl, § 93 Tz 27 und die dort zit. Jud.). Welche rechtlichen Folgen konkret mit einer mangelhaften Rechtsmittelbelehrung verknüpft sind, richtet sich einzig und allein nach der Qualität des Mangels (vgl. dazu § 93 Abs. 4 bis 6 BAO).

b) Zum Vorliegen eines Sachbezuges

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 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung sind geldwerte Vorteile (z.B. Wohnung, Heizung, Beleuchtung) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen. Nach dem Klammerausdruck dieser Bestimmung zählen zu den geldwerten Vorteilen somit ua. Vorteile mit Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinem Wohnen im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an Stelle von Geld zukommen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber in der Regel ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerpflichtig (zB VwGH 16.12.1998, 97/13/0180; VwGH 12.9.2002, 98/15/0118).

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

Im gegenständlichen Fall befand sich der im Jahr 1944 geborene Bf bereits seit dem Jahr 2003 im Ruhestand. Schon allein aufgrund dieses Umstandes ist nicht davon auszugehen, dass er in den Beschwerdejahren die Naturalwohnung im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers benützt hat. Derartiges wurde vom Bf im Verfahren auch nicht eingewendet.

Das Bundesfinanzgericht hat bereits in einer Reihe von ident gelagerten Fällen entschieden, dass die Überlassung von Naturalwohnungen an ehemalige Bedienstete des BM einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellt (s. insbesondere BFG 22.5.2023, RV/7100097/2023 und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur; BFG 19.4.2023, RV/61005678/2020, u.v.m.) Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage besteht kein Anlass im vorliegenden Fall von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

Wird einem Dienstnehmer von seinem Dienstgeber verbilligt eine Wohnung überlassen, so handelt es sich dabei 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 eine Person handelt, die in der Privatwirtschaft oder im öffentlichen Dienst tätig ist (zB VwGH 12.9.2002, 98/15/0118; VwGH 25.3.1999, 97/15/0089).

Irrelevant ist auch, ob es sich um eine Dienstwohnung oder Naturalwohnung handelt bzw. ob die durch die Überlassung von vergünstigtem Wohnraum begünstigte Person dem Dienst- oder dem Ruhestand angehört (vgl. auch VwGH 30.8.2023, Ra 2023/15/0072).

In Bezug auf die vom Finanzamt ausgemittelte Höhe des Sachbezuges ist festzuhalten:

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 2 der zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erlassenen Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 468/2008 lauten wie folgt:

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

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

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

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

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

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

(6) Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

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

(..)“

Der Haupteinwand des Bf ist, dass ein Ansatz von Sachbezügen nur dann zulässig sei, wenn ihm die Wohnung zu einem günstigeren Preis als marktüblich überlassen worden wäre.

Feststellungen dieser Art seien allerdings, so der Bf, aus dem bekämpften Bescheiden nicht zu entnehmen.

Dem Bf wurde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgehalten, dass der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, Ausgabe 2015, für Mietwohnungen ab einer Wohngröße von 60 m² in ***Stadt1*** (Stadt) folgende durchschnittliche Wertansätze für Kaltmieten (ohne BK und USt) ausweisen würde:

Mittlerer Wohnwert: € 5,3 (2015), € 5,5 (2014)

Guter Wohnwert: € 7,0 (2015), € 6,9 (2014)

Sehr guter Wohnwert: € 8,7 (2015), € 8,4 (2014)

Erläutert wurde, dass als mittlerer Wohnwert eine gemischt-bebaute Wohnanlage mit Mindestausstattung (Spannteppich, Mindestverfliesung in den Sanitärräumen) und anspruchslose Architektur anzusehen ist. Als guter Wohnwert hingegen versteht sich eine Wohnanlage mit Standardausstattung (bessere Qualität), Balkon, Loggia, Gemeinschaftsanlage sowie ansprechende Architektur. Als sehr guter Wohnwert ist eine Anlage mit sehr guter Ausstattung (hochwertige Böden, Bäderausstattung), großer Balkon, Terrasse, in Grünlage und repräsentative Architektur zu verstehen.

Dem Bf wurde zur Kenntnis gebracht, dass die Wertansätze des Immobilienpreisspiegels ein Indiz für die üblichen Mittelpreise des Verbraucherortes darstellen würden.

Wenn nun der Bf behauptet, dass der vom Bf geleistete Kostenbeitrag (Miete) marktüblich sei, so wäre es aufgrund der Beweislastverteilungsregeln an ihm gelegen, einen entsprechenden Nachweis darüber zu erbringen. Es ist nicht Aufgabe der Finanzbehörde (und schon gar nicht des Verwaltungsgerichtes) nachzuweisen, dass keine fremdunübliche Überlassung vorliegt, wenn die in § 2 der Sachbezugswerteverordnung festgelegten Kriterien nicht erfüllt werden bzw. die geleisteten Mietzahlungen die Richtwerte gemäß Richtwertgesetz nicht erreichen.

Fakt ist, dass die vom Bf seinem ehemaligen Dienstgeber monatlich erstattete Grundvergütung in Höhe von € 220,22 (2013) und € 228,50 (2014 und 2015) eine Vergütung von rund 2,60 € bzw. 2,70 € je m² ergibt. Dieser Wertansatz liegt weit unter den Richtsätzen gemäß Richtwertgesetz (€ 6,03 für 2013 und 2014; € 6,31 für 2015). Auch nach Abzug eines Anteiles von 25% wegen Eigentragung der BK liegt der so errechnete Betrag von € 4,52 bzw. € 4,72 je m² erheblich über den in Form der Grundvergütung bezahlten Mietzins.

Die geleistete Grundvergütung liegt aber auch weit unter den im Immobilienpreisspiegel für einen mittleren Wohnwert (dieser stellt die unterste Wohnkategorie dar) ausgewiesenen Ansätzen (€ 5,30 bis € 5,50). Das in der Beschwerdeverhandlung erstattete Vorbringen, der Bf habe nach Übernahme der Wohnung das Bad renoviert und mit einem neuen Boiler versehen, vermag daran nichts zu ändern. Viele Bestandnehmer adaptieren bzw. verschönern bei beabsichtigter Dauermiete das angemietete Objekt nach ihren eigenen Vorstellungen,

Wünschen und Bedürfnissen. Dass sich derartige Investitionen bei einer über Jahrzehnte hinweg währenden Mietdauer abschreiben, bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Die „Öffnungsklausel“ des § 2 Abs. 4 SachbezugswerteV gebietet, dass für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Abs. 1 und 3 der besagten Verordnung ergebende Wert (das ist gegenständlich der Richtwertzins), der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen ist.

Dass im vorliegenden Fall diese Voraussetzungen gegeben wären, konnte vom Gericht nicht festgestellt werden. So würde sich in Anlehnung des Immobilienpreisspiegels der um 25% verminderte Mittelpreis des Verbraucherortes etwa für 2015 (bei einem mittleren Wohnwert) auf € 332,80 belaufen ($5,30 \text{ €} \times 83,72 \text{ m}^2$ abzüglich 25%). Der ermittelte Sachbezug vor Abzug des Kostenbeitrages beträgt indes € 378,62. Die geforderte wesentliche Abweichung ist nicht feststellbar.

Der Bf vermochte dem nichts Substanzielles entgegenzusetzen, obgleich es seine Sache gewesen wäre, die Anwendbarkeit der Klausel nach § 2 (4) VO darzustellen und die zugrundeliegenden Wertansätze nachzuweisen.

Dass jene nach der Vergleichswertmethode (§ 2 Abs. 7 VO) ermittelten Beträge jene nach der Richtwertmethode ausgemittelten in sämtlichen beschwerdeverfangenen Jahren unterschreiten, ist ebenso offenkundig (s. Wohnungsdatenbank) und unstrittig wie auch die Tatsache, dass es sich bei der hier zu beurteilenden Wohnung um eine Normwohnung nach dem Richtwertgesetz handelt.

Aus den Ausführungen in diesem Erkenntnis ergibt sich, dass die beschwerdeverfangenen Bescheide rechtskonform ergangen sind. Taugliche Einwände, wonach die bekämpften Bescheide mit relevanten Mängeln behaftet wären, liegen dem Gericht nicht vor und sind derartige Mängel auch nicht erkennbar.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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

Das Gericht konnte die vorliegende Entscheidung auf die - diesbezüglich klaren - Regelungen des EStG 1988 sowie der dazu ergangenen Sachbezugswerteverordnung und die im

Begründungsteil zitierte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Dezember 2023