

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund seines Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung wurde der BF mit Bescheid vom 07.07.2014 zur Einkommensteuer für 2013 veranlagt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Mit Bescheid vom 10.03.2015 wurde der BF aufgrund seines Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung zur Einkommensteuer für 2014 veranlagt. Dieser Bescheid erwuchs ebenso in Rechtskraft. Mit Bescheid vom 24.07.2017 wurde der BF aufgrund seines Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung zur Einkommensteuer für 2015 veranlagt. Auch dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Bescheiden vom 14.09.2019 betreffend das Jahr 2013 und vom 26.09.2019 betreffend die Jahre 2014 und 2015 verfügte das FA die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für diese Jahre und begründete dies im Wesentlichen damit, dass ein Lohnzettel berichtigt oder neu übermittelt worden sei. Mit jeweils gleichem Datum wurden für die einzelnen Jahre neue Einkommensteuerbescheide erlassen und dabei die Einkünfte auch aus diesen (neuen) Lohnzetteln berücksichtigt.

In dem vom BF darauf eingeleiteten Beschwerdeverfahren hob das BFG gemäß § 279 BAO die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2013, 2014 und 2015 (ersatzlos) auf und erklärte die

Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 für gegenstandslos, wodurch diese Verfahren in die Lage zurücktraten, in der sie sich vor der Wiederaufnahme der Verfahren befunden hatten. Begründet wurde die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide im Wesentlichen damit, dass die als Begründung herangezogenen im Jahr 2019 erstellten Lohnzettel aufgrund einer GPLA Prüfung beim BMLV keine neu hervorgekommenen Tatsachen, sondern nachträglich entstandene Beweismittel seien, die für sich alleine eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigten. (RV/6100530/2020 vom 04.02.2021)

In weiterer Folge verfügte das FA mit Datum 30.11.2021 neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 und erließ für 2013 einen neuen Einkommensteuerbescheid. Mit Datum 01.12.2021 verfügte das FA neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 und erließ neue Einkommensteuerbescheide für 2014 und 2015. Begründet wurden diese Wiederaufnahmebescheide im Wesentlichen damit, dass das FA durch die GPLA Prüfung im Jahr 2019 Kenntnis davon erlangt habe, dass der BF Bezüge ohne Lohnsteuerabzug erhalten habe. [Erst] nach Übermittlung der Berechnungen durch das Prüfungsorgan habe das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass es sich [bei diesen Einkünften] um einen nicht berücksichtigten Sachbezug handle, den das FA in weiterer Folge noch im Detail darstellte.

Gegen alle genannten Bescheide erhob der BF durch seine ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2013, 2014 und 2015 im Wesentlichen aus, dass diese Tatsachen (die Kenntnis, dass die Sachbezüge steuerlich nicht berücksichtigt worden wären) bereits im Zeitpunkt des ersten Wiederaufnahmeverfahrens vorgelegen wären und es der Behörde daher verwehrt sei, die Rechtskraft der Entscheidung des BFG dadurch auszuhebeln, dass sie nunmehr auf ein bereits vorliegendes, aus den Lohnzetteln abgeleitetes Ergebnis abstelle. Zudem könne nicht jede Amtshandlung die Verjährungsfrist verlängern. Es seien [von der belangten Behörde] lediglich untaugliche Amtshandlungen gesetzt worden, die keinen rechtlichen Bestand gehabt hätten. Die Verjährungsfrist für die Jahre 2013, 2014 und 2015 sei somit im Jahr 2019 abgelaufen gewesen.

In der Sache führte der BF durch seine ausgewiesenen Vertreter aus, dass die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl II Nr. 416/2001 in vielfacher Hinsicht gesetzwidrig sei. Auch liege eine Ungleichbehandlung jener öffentlich Bediensteten vor, die eine Naturalwohnung benützen würden und jener, die dies nicht täten, da die Bezüge nach dem Gehaltsgesetz bei gleichen Besoldungsmerkmalen [für beide Gruppen von Bediensteten] gleich wären. Weiters wurde auf die Materialien zu § 24a GehaltsG verwiesen, worin die Werte für die Grundvergütung für solche Wohnungen festgelegt worden seien. Zudem sei dem BF nach dessen Pensionierung die Naturalwohnung entzogen worden und seine Grundvergütung betrage seitdem 100 % der Bemessungsgrundlage. Es habe somit niemals

einen geldwerten Vorteil gegeben. Letztlich wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 17.11.2022 wies das FA die Beschwerden gegen alle Bescheide als unbegründet ab und begründete dies hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 dahingehend, dass diesbezüglich keine entschiedene Sache vorliege, da das Finanzamt in den vorangegangenen [ersatzlos behobenen] Wiederaufnahmebescheiden keine neu hervorgekommen Tatsachen oder Beweismittel dargelegt habe. Zudem seien die Jahre 2013, 2014 und 2015 nach den Bestimmungen der §§ 207 ff. BAO im Jahr 2021 noch nicht verjährt gewesen.

In der Sache führte das FA aus, dass für die Bewertung der verbilligten Überlassung von Wohnraum ausschließlich die Sachbezugswerteverordnung maßgeblich sei. Das BMLV habe für die GPLA Prüfung Wohnungsdatenbanken zur Verfügung gestellt, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte gebildet hätten. Die vom Steuerpflichtigen an den Arbeitgeber bezahlte Grundvergütung (Miete) sei dem nach Vergleich der Richtwertmethode und der Vergleichswertmethode ermittelten Sachbezugswert ebenso wie die bezahlten Betriebskosten als Kostenbeitrag gegengerechnet worden.

Darauf beantragte der BF fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

In der mündlichen Verhandlung vom 16.04.2024 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

Der Vertreter des BF führte ergänzend zur angefochtenen Wiederaufnahme der Verfahren aus und verwies darauf, dass diese Wiederaufnahme des Verfahrens auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Weiters wiederholte er sein Vorbringen dahingehend, dass allein der Arbeitgeber (Bund) für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer hafte. Letztlich führte er nochmals aus, dass kein Geldwert eines Sachbezuges vorliege, was der BF durch die entsprechenden Bescheide des Heeresmaterialamtes sowie der (Infrastruktur- und Liegenschaftsverwaltung des BMLV unterlegte.

Die AB des FAÖ wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Zu den konkret vom BMLV bezahlten monatlichen Hauptmietzinsen konnte sie mangels ihr vorliegender Unterlagen keine näheren Angaben machen.

Der Richter vertagte darauf die mündliche Beschwerdeverhandlung zur Klärung der für das gegenständliche Verfahren wesentlichen Streitpunktes, ob dem BF in den Streitjahren aufgrund der von ihm bezahlten Grundvergütung und der vom BMLV an die Wohnungseigentümerin zu leistenden Miete überhaupt ein geldwerter Vorteil aus dem (ehemaligen) Dienstverhältnis entstanden sei.

Nach Vorhalten an das FAÖ mit der Bitte um Übermittlung weiterer Unterlagen seitens der GPLA Prüfung beim BMLV sowie an die Vermieterin der gegenständlichen Wohnung hinsichtlich der in den Jahren 2013-2015 von BMLV bezahlten Hauptmietzinse für die Wohnung des BF und Übermittlung der Ergebnisse dieses Vorhalteverfahrens an die Parteien wurde für 25.07.2024 eine weitere mündliche Verhandlung angesetzt. In dieser wurden die von den Parteien im Vorhalteverfahren vorgelegten Unterlagen erörtert sowie Differenzen zwischen den vorgelegten Unterlagen und den Werten in den angefochtenen Bescheiden thematisiert. Die Vertreter des FAÖ beantragten die Abweisung der Beschwerden. Der Vertreter des BF beantragt die Stattgabe der Beschwerden stellte den Eventualantrag das bei Feststellung eines Vorteiles aus der Überlassung der Wohnung die tatsächlichen geldwerten Vorteile aus der Differenz zwischen den Kosten des BMLV und den Kostenbeiträgen des BF nicht die Werte nach der Sachbezugswerteverordnung in Relation zu den Kostenbeiträgen des BF für die Höhe des Sachbezugs herangezogen werden sollten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus dem Vorbringen der Verfahrensparteien und den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt.

Der BF ist Beamter des BMLV im Ruhestand und bezieht als solcher Pensionsbezüge vom BVA Pensionsservice. Das BMLV stellte ihm auch im Ruhestand in den Jahren 2013-2015 eine Wohnung in Salzburg im Ausmaß von 81,43 m² zur Verfügung. Der BF bezahlte dafür die ihm vorgeschriebenen Beiträge an Grundvergütung und Betriebskosten. Die Grundvergütung nach § 24 a GehaltsG betrug im Jahr 2013 360,76 €, im Jahr 2014 und im Jahr 2015 376,88 €. Seit seiner Ruhestandsversetzung entrichtete der BF 100% der Grundvergütung.

Das BMLV hatte im Jahr 2013 und im Jahr 2014 an die Vermieterin einen Betrag von 396,84 € für den Hauptmietzins zu überweisen, im Jahr 2015 betrug der von der Vermieterin vorgeschriebene Hauptmietzins 414,57 €.

Mit den letztendlich vom BF getragenen Betriebskosten überwies das BMLV an die Vermieterin im Jahr 2013 und im Jahr 2014 einem monatlichen Betrag i.H.v. 596,71 €, im Jahr 2015 i.H.v. 612,83 €.

Im Jahr 2013, 2014 und 2015 bezahlte der BF inklusive der Betriebskosten 563,95 € pro Monat.

Im Jahr 2015 leistete der BF eine Nachzahlung an Miete und Betriebskosten für das Jahr 2014 i.H.v. 69,30 € (5,77 € pro Monat), und 2016 eine Nachzahlung i.H.v. 212,00 € (17,66 € pro Monat).

Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung an den BF, der sich im Ruhestand befindet, liegt nicht vor.

Im Zuge der GPLA-Prüfung des BMLV im Jahr 2019 stellte dieses für Bedienstete des BMLV im Ruhestand und somit auch für den BF für die Überlassung der Wohnung einen Lohnzettel nach § 84 EStG aus, in dem im Jahr 2013 Einkünfte i.H.v. von € 1.282,03, im Jahr 2014 Einkünfte i.H.v. € 1.106,83 und im Jahr 2015 Einkünfte i.H.v. € 1.348,68 ausgewiesen wurden, die sich als Sachbezug aus der Differenz der bezahlten Grundvergütung und 75% der Richtwertmiete für Salzburg ergaben.

Kenntnis davon, dass die entgeltliche Überlassung der Wohnung an den BF unter den Gestehungskosten des BMLV gelegen war und damit ein Vorteil des BF aus seinem früheren Dienstverhältnis vorlag, ergab sich für die belangte Behörde (damals FA Salzburg-Stadt nunmehr FAÖ, Dienststelle Salzburg Stadt) erst mit der Übermittlung der (neuen) Lohnzettel durch das BMLV und der Erläuterung der Beträge durch die GPLA-Prüferin im Jahr 2019.

Die Richtwerte für Mietwohnungen im Bundesland Salzburg betrugen ab 01.04.2012 bis 31.03.2014 € 7,12. Ab 01.04.2014 betrug der Richtwert für Mietwohnungen im Bundesland Salzburg € 7,42.

Die BVA (nunmehr BVAEB) ist ein von den Versicherten selbstverwalteter Sozialversicherungsträger, die die Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung ihrer Mitglieder betreut. Sie ist eine eigenständige Körperschaft öffentlichen Rechts, die durch das Pensionsservice die Ruhebezüge ihr Versicherten überweist.

Das BMLV ist die für militärische Angelegenheiten, insbesondere das österreichische Bundesheer zuständige Verwaltungsbehörde des Bundes.

2. Beweiswürdigung

Dass der BF seine Pension von der BVA bezogen hat ergibt sich für das BFG zweifelsfrei aus den in den Verwaltungsakten erliegenden Lohnzetteln.

Die Überlassung der Wohnung durch das BMLV an den BF, deren Größe und die dafür von ihm bezahlten Vergütungen und Betriebskosten, ergeben sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und den von den Parteien des Verfahrens übermittelten Unterlagen.

Der BF hat im gegenständlichen Verfahren die tatsächliche Höhe der geleisteten Beträge aufgrund der Ausführungen des FAÖ im Erstbescheid und in der Beschwerdeentscheidung höher angesetzt, als dies aus den vom BF selbst vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist. Das BFG folgt den vom BF selbst vorgelegten Lohnzetteln und geht für das Jahr 2013 davon aus, dass den BF auch in diesem Jahr, für das keine Lohnzettel vorgelegt werden konnten keine anderen

als die in den Jahren 2014 und 2015 geleisteten Beträge von den Ruhebezügen abgezogen wurden.

Diese Beträge decken sich unter Berücksichtigung allfälliger Nachzahlungen im Wesentlichen auch mit den vom BMLV im GPLA Prüfungsverfahren zur Verfügung gestellten im BMLV aufliegenden Wohnungsdatenbanken. Für das BFG bestehen somit keine Zweifel, diese Daten der Entscheidung zugrunde zu legen, die vom FA angesetzten Werte sind aus Sicht des BFG reine Übertragungsfehler, in denen die vom BMLV im Jahr 2015 geleisteten Beträge als monatliche, vom BF geleisteten Beträge behandelt wurden.

Die vom BMLV an die Eigentümerin dieser Wohnung gezahlten monatlichen Beträge ergeben sich aus der Vorhaltsbeantwortung der Eigentümerin, die die gleichen Hauptmietzinse ausweist, die vom BMLV im GPLA Prüfungsverfahren für die Frage, ob ein geldwerter Vorteil des BF im konkreten Fall vorliege, herangezogen wurden. Für das BFG bestehen somit keine Zweifel, diese Daten der Entscheidung zugrunde zu legen.

Die herangezogenen Richtwerte ergeben sich direkt aus den Richtwerten nach dem RichtwertG.

Dass kein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung an den BF besteht, ergibt sich aus Sicht des BFG bereits aus dem Umstand, dass der BF sich im Ruhestand befindet. Gegenteiliges wurde auch vom BF im Verfahren nicht behauptet, weswegen das BFG sie dem Sachverhalt zugrunde gelegt hat.

Dass die übermittelten Lohnzettel im Zuge der GPLA Prüfung des BMLV über das Jahr 2013, 2014 und 2015 im Jahr 2019 erstmals im Einkommensteuerverfahren des BF übermittelt wurden, ergibt sich aus den Verwaltungsakten und für das BFG logisch nachvollziehbar, da das BMLV bis 2019 keinen Sachbezug ermittelt hatte.

Dass vor der Übermittlung der Unterlagen durch das BMLV und die Prüferin im GPLA Prüfungsverfahren im Jahr 2019 keine Kenntnis des FA Salzburg-Stadt vom Vorteil des BF aus seinem früheren Dienstverhältnis bestand, ergibt sich für das BFG unzweifelhaft aus dem Ablauf des dort stattgefundenen GPLA-Prüfungsverfahrens. Es ist plausibel, dass erstmals im Rahmen des 2019 abgeführten GPLA Prüfungsverfahrens und nicht bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide Kenntnis vom Vorliegen eines geldwerten Vorteils aus dem früheren Dienstverhältnis im Einkommensteuerverfahren des BF vorgelegen ist.

Hinsichtlich der Beschreibung der BVA und Ihres Pensionsversicherungszweiges sowie der Einstufung des BMLV ist festzuhalten, dass offenkundige Tatsachen keines Beweises bedürfen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

3.3.1. Zur Verjährung der Jahre 2013-2015:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Dabei muss die Amtshandlung nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. (Ritz, BAO⁷ § 209, Tz. 2 unter Verweis auf VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128; BFG 6.10.2014, RV/7101456/2011) bzw. gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; 7.7.2004, 2004/13/0080; 7.9.2006, 2006/16/0041) haben diese Wirkung. (Ritz, BAO⁷ § 209, Tz. 7)

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit a), Z. 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Für die Einkommensteuer des Jahres 2013 bedeutet dies in einem ersten Schritt, dass die Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO mit 31.12.2018 eintreten würde. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2013 am 07.07.2014 wurde die Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr bis zum 31.12.2019 verlängert. Durch die im Jahr 2019

erfolgte Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2013 erfolgte nach § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2020. Dabei ist es entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers den obigen Ausführungen des VwGH folgend unerheblich, dass die Behörde die Ansicht vertreten hat, die Übermittlung eines neuen Lohnzettels stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertige. Auch diese nach außen in Erscheinung tretenden Bescheide, die dem BF zugegangen sind, wurden ihm gegenüber wirksam. Dies zeigt sich auch daraus, dass der BF diese Bescheide (erfolgreich) bekämpft hat. Diese Bescheide stellen daher taugliche Handlungen für eine Verlängerung der Verjährungsfrist dar. Gleiches gilt für die am 24.08.2020 erlassene ebenfalls erfolgreich bekämpfte Beschwerdeentscheidung. Diese verlängerte die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2021. Am 30.11.2021 und somit binnen offener Verjährungsfrist wurde eine neuerliche Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2013 verfügt.

Das Verfahren betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2013 konnte somit innerhalb der offenen Verjährungsfrist wieder aufgenommen werden. Die Einrede der Verjährung der Einkommensteuer 2013 geht damit ins Leere.

Für die Einkommensteuer des Jahres 2014 bedeutet dies im ersten Schritt, dass die Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO mit 31.12.2019 erfolgen würde. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2014 am 10.03.2015 wurde die Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr bis zum 31.12.2020 verlängert. Durch die im Jahr 2019 erfolgte Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2014 erfolgte daher nach § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO keine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr. Allerdings erfolgte eine Verlängerung nach § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO bis zum 31.12.2021 durch die am 24.08.2020 erlassene Beschwerdeentscheidung.

Dabei ist es analog zu dem oben Gesagten entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers den obigen Ausführungen des VwGH folgend unerheblich, dass die Behörde auch im behördlichen Beschwerdeverfahren die Ansicht vertreten hat, die Übermittlung eines neuen Lohnzettels stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertige. Auch diese nach außen in Erscheinung tretenden Bescheide, die dem BF zugegangen sind und von ihm bekämpft wurden, sind taugliche Handlungen für eine Verlängerung der Verjährungsfrist. Am 01.12.2021 und somit binnen offener Verjährungsfrist wurde eine neuerliche Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2014 verfügt.

Das Verfahren betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2014 konnte somit innerhalb der offenen Verjährungsfrist wieder aufgenommen werden. Die Einrede der Verjährung geht damit hinsichtlich des Jahres 2014 ins Leere.

Für die Einkommensteuer des Jahres 2015 bedeutet dies im ersten Schritt, dass die Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO mit 31.12.2020 erfolgen würde. Durch die Erlassung des

Einkommensteuerbescheides für 2015 am 24.07.2017 wurde die Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr bis zum 31.12.2021 verlängert.

Bereits damit ist der Argumentation des BF, die Einkommensteuer des Jahres 2015 könne im Jahr 2021 wegen Verjährung nicht wieder aufgenommen werden der Boden entzogen.

Das Verfahren betreffend die Einkommensteuer des Jahres 2015 konnte somit innerhalb der offenen Verjährungsfrist wieder aufgenommen werden. Die Einrede der Verjährung geht damit auch hinsichtlich des Jahres 2015 ins Leere.

3.1.2. Zur Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 2013-2015:

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.

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen legt die Abgabenbehörde iZm der Erlassung des Wiederaufnahmebescheids fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat. Damit ist bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch die gem. § 305 zuständige Abgabenbehörde die Sache, über welche das Verwaltungsgericht gem. § 279 Abs 1 zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. (Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner Abgabenverfahren I, BAO³, § 303 Rz. 5)

Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Aufgabe des BFG bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein FA ist es daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom FA gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte. (Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner Abgabenverfahren I, BAO³, § 303 Rz. 8)

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106; aM Schobesberger, ÖStZ 1988, 310; Wiedermann, Wiederaufnahme, 99 ff; vgl hierzu auch Stoll, BAO, 2935 ff). Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) oder für die Erhebung

der Kommunalsteuer für die Gemeinde (VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192) neu hervorkommen. (Ritz, BAO⁷ § 303, Tz. 31)

Hinsichtlich der Ermessensübung hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 22.04.2009, 2006/15/0257, eine Steuererhöhung von 1.010,15 € und eine Gewinnerhöhung von 29.234,90 € im Jahr 1999 bei einer Änderung der Einkünfte um mehr als 2 % weder absolut noch relativ geringfügig erachtet. Nach VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125, sind steuerliche Auswirkungen von 746,00 € nicht (absolut) geringfügig.

Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (zB Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl zB VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). (Ritz, BAO⁷ § 303, Tz. 73 f.)

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Das Vorliegen weiterer Einkünfte des BF durch einen geldwerten Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis ist eine solche neu hervorgekommene Tatsache, die einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen kann. Identität in der „Sache“ ist damit bei dieser Ausgangslage entgegen der Argumentation des BF nicht gegeben. Die diesbezügliche Rüge des Beschwerdeführers, dass die entschiedene Sache einer weiteren Wiederaufnahme entgegenstehe, geht damit im gegenständlichen Fall ins Leere.

Es ist nach dem als erwiesen angenommenen Sachverhalt für das BFG eindeutig, dass der belangten Behörde zur Zeit der erstmaligen Veranlagung des BF zur Einkommensteuer der Jahre 2013, 2014 und 2015 nicht bekannt war, dass dem BF durch die entgeltlich überlassene Wohnung ein geldwerter Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis zukommt. Wie oben dargestellt, ist bei dieser Beurteilung auf den Kenntnisstand im jeweiligen Verfahren abzustellen, weswegen auch aus dem Beschwerdeverfahren des BMLV im Bereich der Lohnsteuerprüfung nichts für das gegenständliche Einkommensteuerverfahren des BF gewonnen werden kann.

Das BFG folgt auch der Ermessensübung der belangten Behörde unter Berücksichtigung der Auswirkung der gegenständlichen Änderung. Bei einer Gesamtauswirkung an Einkommensteuer i.H.v. € 1.710.00 ist die Wiederaufnahme der Verfahren durchzuführen.

3.1.3 Verstoß gegen Treu und Glauben

Auch das Vorbringen, dass eine derartige Wiederaufnahme des Verfahrens gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße geht aus Sicht des BFG ins Leere.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen in eine bestimmte Rechtsauslegung (VwGH 25. 3. 2015, Ra 2014/13/0027).

Voraussetzung für die Bejahung eines Verstoßes gegen Treu und Glauben ist nicht nur, dass das Verhalten der Abgabenbehörde für den AbgPfl eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, sondern auch, dass der AbgPfl seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Das Vertrauen auf die Beibehaltung einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise (zB die Nichtvorschreibung der Abgabe über einen gewissen Zeitraum) ist nach der Rsp nicht schon deshalb im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt. Eine Grenze für die Vorschreibung ergibt sich in einem solchen Fall lediglich aus den Verjährungsvorschriften der BAO (VwGH 21. 8. 2014, 2013/17/0857). (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner Abgabenverfahren I, BAO³, § 114 Rz. 7 f.)

3.1.4. Zur Bemessung der Einkommensteuer 2013-2015:

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 vorliegen. ...

Gemäß § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige, 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 BVA (Beamtenversicherungsanstalt/Pensionsservice) ein weiterer Lohnzettel durch das BMLV ausgestellt wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 39 Abs. 1, 2. Satz 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 ... zufließen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1. EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, ...) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Beamten im Ruhestand liegt ein Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis iSd oben Gesagten vor, sofern ein geldwerter Vorteil

besteht. Dieser liegt entgegen den Darstellungen des BF in der Beschwerde jedenfalls vor, da die vom BF geleisteten Entgelte für die ihm überlassene Wohnung in allen drei Jahren niedriger waren, als die Selbstkosten des ehemaligen Dienstgebers.

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 der SachbezugswerteVO 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, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

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

Gemäß § 2 Abs. 3 der SachbezugswerteVO verändert sich der Wert gemäß Abs. 1 folgendermaßen:

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

Gemäß § 2 Abs. 4 der SachbezugswerteVO (4) ist 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, der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 5 der SachbezugswerteVO 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 der SachbezugswerteVO beinhalten die Quadratmeterwerte auch die Betriebskosten im Sinne des § 21 des Mietrechtsgesetzes. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

Gemäß § 2 Abs. 7 der SachbezugswerteVO 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.

Wenn der BF ausführt, dass diese Verordnung in vielen Bereichen gesetzwidrig sei und dazu die in der Sachbezugswerte VO durchgeführten Pauschalierungen z.B. hinsichtlich des üblichen Endpreises, des Abgabeortes, und der Bewertung der Vorteile treffe, so kann das BFG dieser Ansicht nicht folgen. Es ist richtig, dass die VO in vielen Bereichen Pauschalierungen vornimmt und damit die üblichen Endpreisen des Abgabeortes standardisiert. Das BFG kann jedoch nicht erkennen, dass diese Vereinfachungen den Bestimmungen des § 15 EStG widersprechen würden. Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die Verordnung Abweichungen der Mieten von den Richtwerten in den §§ 2 Abs. 3 ff. der VO, die bestimmte Grenzen überschreiten sehr wohl berücksichtigt. Im Rahmen dieser Grenzen sind Unschärfen durch die Pauschalierung in Kauf zu nehmen. Dies betrifft nicht nur Unschärfen zum Nachteil, sondern genauso auch Unschärfen zum Vorteil eines Arbeitnehmers.

Zudem erfolgt die Ermittlung der Grundlagen, die für die Berechnungen herangezogen werden, in Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen. Dass jede Form der Pauschalierung notwendigerweise Unschärfen aufweist entspricht dem Wesen der Pauschalierung und macht die Verordnung deswegen nicht gesetzwidrig. Das BFG kann daher diese Bedenken des BF nicht teilen.

Auch die vom BF angezogene (steuerliche) Ungleichbehandlung von Bediensteten, die eine solche Naturalwohnung in Anspruch nehmen und Bediensteten die dies nicht tun ist aus Sicht des BFG nicht schlüssig. Es stellt keine „Ungleichbehandlung“ dar wenn ein Dienstnehmer, der neben dem monatlichen Bezug zusätzliche Sachleistungen erhält, diese auch versteuern muss und ein Dienstnehmer, der diese nicht erhält dies nicht tun muss. In diesem Fall liegt keine Ungleichbehandlung vor, vielmehr resultieren daraus unterschiedliche Steuerbelastungen bei unterschiedlicher Höhe der Einkünfte.

Zu den Überlegungen des BF, wonach ihm aufgrund der Bestimmungen des GehaltsG 100 % der Grundvergütung vorgeschrieben wurden schon deswegen kein Sachbezug vorliegen könne, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 24 Abs. 1 GehaltsG 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 GehaltsG 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) GehaltsG 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) GehaltsG 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.

Der BF begründet seine Beschwerde auch damit, dass die Regelungen des GehaltsG im Wesentlichen eine leichtere Versetzung eines Berufssoldaten aus militärischen Notwendigkeiten ermöglichen sollen. Wie oben dargestellt ist im gegenständlichen Verfahren bei einem Bediensteten im Ruhestand nicht ersichtlich, dass die vergünstigte Überlassung von Wohnraum dem Vorteil des Dienstgebers dienen würde, weshalb diese Argumentation des BF von vorne herein ins Leere geht und die diesbezüglichen, vom BF angeführten Ausführungen des VwGH, auf einen Beamten im Ruhestand nicht anwendbar sind.

Darüber hinaus vermengt der BF unterschiedliche Regelungen mit unterschiedlichen Zielsetzungen. 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 auf eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung derartiger Sachleistungen können aus den Bestimmungen des BDG bzw. des GehaltsG nicht abgeleitet werden.

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 angestrebt wurde. Steuerrechtliche Aspekte werden dazu nicht angesprochen.

Wie das FA in der Beschwerdevorentscheidung richtig und ausführlich angeführt hat, sind für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, 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 bzw. § 25 EStG sowie § 2 der SachbezugswerteVO. Für eine abweichende Behandlung einer Naturalwohnung eines öffentlich Bediensteten im Ruhestand kann das BFG keine rechtliche Grundlage und keine sachliche Rechtfertigung erkennen. Die Überprüfung durch das FA, ob beim BF aufgrund der

konkreten Verhältnisse unter Berücksichtigung seiner Kostenbeiträge noch ein Sachbezug nach den Bestimmungen des EStG verbleibt, erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Aus den o.a. Rechtsgrundlagen ergibt sich damit für eine Wohnung, die dem BF von seinem ehemaligen Dienstgeber auch im Ruhestand gegen Kostenersatz überlassen wurde, der Berechnungsansatz, den das FA im wiederaufgenommenen Erstverfahren unter Berücksichtigung der Richtwerte durchgeführt hat und die sich im Lohnzettel des BMLV widerspiegeln. Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die gegenständliche Entscheidung basiert zur Frage der Verjährung der Jahre 2013, 2014 und 2015, zur Frage der entschiedenen Sache bei einer neuerlichen Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund anderer neu hervorgekommener Tatsachen, der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie zur Beurteilung zur Erfassung eines geldwerten Vorteiles aus einem ehemaligen Dienstverhältnis auf den im Begründungsteil dargestellten gesetzlichen Bestimmungen und den dazu ergangenen, zitierten Entscheidungen des VwGH. Hinsichtlich der Anwendung der SachbezugswerteVO und der Bemessung der Vorteile aus dem ehemaligen Dienstverhältnis beruht die gegenständliche Entscheidung auf den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen SachbezugswerteVO. Zudem ist die Frage, ob ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt und wie hoch dieser allenfalls ist, ist eine Sachverhaltsfrage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 26. Juli 2024