

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Berchtold & Kollerics, Rechtsanwälte, Raubergasse 16/I, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 10. Juli 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, 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

Am 09.05.2019 wurde für den Beschwerdeführer (Bf.) vom Bundesministerium für ***1*** ein Lohnzettel für 2014 an das Finanzamt übermittelt.

Da bereits vom 07.02.2015 vom Bundesdienst ein Lohnzettel für 2014 vorhanden war, erfolgte nach Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EstG 1988.

Der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers für das Jahr 2014 erging am 29.06.2020 unter Zugrundelegung beider Lohnzettel und ergab eine Nachforderung von 618 €. Dem Bescheid wurden die Lohnzetteldaten angefügt. In der Begründung wurde ausgeführt: *„Sie haben trotz Verpflichtung und Erinnerung keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung übermittelt. Wir haben daher mit den uns vorliegenden Informationen Ihre Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind uns nicht bekannt und blieben daher unberücksichtigt. Der Antrag kann nicht zurückgezogen werden, weil Sie verpflichtet sind eine*

Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen.

Der Grund: Sie haben zeitweise gleichzeitig Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern erhalten (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).“

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers fristgerecht die Beschwerde mit folgender Begründung:

„Mit dem bekämpften Bescheid wurde die Einkommenssteuer für das Jahr 2014 mit € 618,00 festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte offensichtlich aufgrund der Übermittlung eines neuen Lohnzettels der Dienstbehörde des Beschwerdeführers für das Jahr 2014.

Dieser Lohnzettel ist dem Beschwerdeführer allerdings nicht bekannt.

Aus dem bekämpften Bescheid ist nicht ersichtlich, wie sich die nunmehr neu in Ansatz gebrachten Bezüge aufschlüsseln. Offensichtlich begründet sich die Wiederaufnahme auf Sachbezüge, die aber in dieser Form nicht durch den Beschwerdeführer konsumiert wurden. Tatsächlich lag kein Sachbezug vor.

*Auf die entsprechenden Beschwerden zu ***2*** an das Bundesverwaltungsgericht wird ausdrücklich verwiesen. Die ursprüngliche Berechnung der Einkommenssteuer für das Kalenderjahr 2014 ist daher richtig, hingegen ist die Neufestsetzung zu Unrecht erfolgt. Es wird beantragt, den bekämpften Bescheid ersatzlos zu beheben.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.10.2020 wurde die Beschwerde abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

„§ 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, wie insbesondere im Anlassfall die Wohnraumbewertung iSd § 2 SachbezugswerteVO (vgl. Lenneis in Jakom EStG, 2018, § 15 Rz 8). Das heißt, sofern die SachbezugswerteVO keine Aussagen trifft, sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen wie dies in § 15 Abs 2 gesetzlich verankert wurde. 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; 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/Knechtl/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 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.“

Daraufhin stellte der steuerliche Vertreter des Bf. fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit folgender ergänzenden Begründung:

„Die Behörde führt in der Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO betreffend den Einkommenssteuerbescheid 2014 ausführlich aus, warum die Beschwerde als unbegründet abzuweisen sei und macht Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung des Sachbezuges an sich. Der Beschwerde kommt aber bereits aus einem anderen Grund Berechtigung zu, da die Begründung im angefochtenen Bescheid keine „Begründung“ im Sinne des zwingenden Erfordernisses der Angabe des konkreten Wiederaufnahmegrundes darstellt. Eine entsprechende Begründung kann auch in der Beschwerdevorentscheidung nicht nachgeholt werden, wie es die Behörde nunmehr in dieser versucht.

Da zum Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides der neue Lohnzettel noch nicht existent war, ein erst später ausgefertigter Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel darstellt, sondern ein nachträglich entstandenes, kann erst eine diesem Lohnzettel zugrunde liegende Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen. Eine solche Tatsache wurde im Wiederaufnahmebescheid nicht angeführt.

Die Begründung, dass ein Lohnzettel berichtigt oder neu übermittelt und eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe berichtigt oder neu übermittelt wurde, reicht jedenfalls nicht aus.

Der Bescheid ist daher auch unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, wie zB RV 2101157/2019 vom 5.12.2019, oder RV/2100646/2020 rechtswidrig erfolgt.“

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 28.12.2021 wird auszugsweise ausgeführt:
„Der Arbeitgeber stellte dem Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum eine Wohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung.

Die Wohnungen wurden vom Arbeitgeber von gemeinnützigen Wohnbaugenossenschaften angemietet und vom Bund wurden hierfür entsprechende Mietzinsvorauszahlungen in erheblicher Höhe geleistet. Der Arbeitgeber ist langfristige vertragliche Bindungen mit dem strategischen Ziel eingegangen, den Bediensteten leistbaren Wohnraum zur Verfügung zu stellen. Die für die Berechnung des Sachbezugs maßgeblichen Daten wurden der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Wohnungsdatenbank entnommen. Objektbezogene Mietzinsbeschränkungen konnten keine festgestellt werden. Die Arbeitnehmer haben eine Grundvergütung (Miete) an den Arbeitgeber geleistet. Die Betriebskosten und Heizkosten wurden von den Arbeitnehmern getragen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Beamter des Bundesministeriums für ***1*** im Ruhestand und bezieht Pensionsbezüge. Das ***1*** stellte ihm im Ruhestand – auch im streitggst. Jahr 2014 - eine Wohnung zur Verfügung, wofür er die ihm vorgeschriebenen Beiträge an Grundvergütung und Betriebskosten bezahlte.

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

Im Zuge einer GPLA-Prüfung stellte der ehemalige Arbeitgeber des Bf. Wohnungsdatenbanken aller an (ehemalige) Dienstnehmer überlassenen Wohnungen zur Verfügung, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte bildete. Im Jahr 2019 stellte das ***1*** für Bedienstete im Ruhestand und somit auch für den Bf. für die Überlassung der Wohnung einen Lohnzettel nach § 84 EStG aus, in dem für das Jahr 2014 Einkünfte iHv. 1.429,56 € ausgewiesen wurden, die sich als Sachbezug aus der Differenz der bezahlten Grundvergütung und 75% der Richtwertmiete ergaben.

Aus anderen Beschwerdeverfahren ist dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass diese GPLA-Prüfung vom Rechnungshof initiiert wurde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 39 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) 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.

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dient dazu, den korrekten aus dem Gesamteinkommen abgeleiteten Progressionssteuersatz zur Anwendung zu bringen, weil die Anwendung des Tarifs auf die Gesamtbezüge in der Regel eine höhere Einkommensteuerbelastung zur Folge hat als bei getrenntem Lohnsteuerabzug. Voraussetzung ist, dass im Kalenderjahr gleichzeitig zwei oder mehrere gesondert versteuerte lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind.

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stellt auf das Faktum ab, dass eine gesonderte Versteuerung erfolgte, nicht darauf, ob eine gemeinsame Versteuerung zu Recht unterblieben ist (VwGH 20.03.2024, Ro 2022/15/0024).

Da für den Bf. neben einem Lohnzettel für seine Pensionsbezüge ein weiterer Lohnzettel durch das ***1*** ausgestellt wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vor.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, die Angabe des konkreten Wiederaufnahmegrundes fehle, wurde vom Finanzamt hier keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt, ein Wiederaufnahmebescheid liegt nicht vor.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

§ 15 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 lautet:

(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 der SachbezugswerteVO, BGBl II Nr. 416/2001, 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. 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.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung stelle nur dann keinen geldwerten Vorteil dar, wenn der Arbeitnehmer sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nehme und seine bisherige Wohnung beibehalte (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).

Werde hingegen eine Wohnung zur Verfügung gestellt, die nach objektiven Kriterien als Mittelpunkt der Lebensinteressen verwendet werden könne, liege ein steuerpflichtiger Sachbezug auch dann vor, wenn die eigene Wohnung beibehalten werde (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).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis vorliegt, sind lediglich die einkommensteuerrechtlichen Regelungen von Bedeutung (BFG 6.7.22, RV/2100272/2022). Die Besteuerung geldwerter Vorteile iSd § 15 hat unabhängig davon zu erfolgen, ob sie Dienstnehmer mittels individueller Vereinbarungen (Dienstverträgen etc) eingeräumt werden oder ob sie Dienstnehmer aufgrund von Bestimmungen des GehG 1956 erwachsen (VwGH 30.8.23, Ra 2023/15/0072 zu einer Naturalwohnung an Bedienstete im Ruhestand).

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 21.4.16,

2013/15/0259).

Bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Beamten im Ruhestand liegt ein Vorteil aus einem ehemaligen Dienstverhältnis vor, weil anzunehmen ist, dass der Wohnraum bei Nichtbestehen eines (früheren) Beschäftigungsverhältnisses nicht (weiter) überlassen worden wäre (BFG 17.11.23, RV/7100847/2021; 23.5.23, RV/2100777/2022; 22.5.23, RV/7100097/2023; 24.4.23, RV/5100052/2023); (vgl. auch Ebner/Marschner in Jakom, EStG¹⁷, § 15 Rz 8).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer von seinem ehemaligen Dienstgeber auch im Ruhestand eine Naturalwohnung zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt bekommen. Für diesen Vorteil aus dem ehemaligen Dienstverhältnis wurde nach einer GPLA-Prüfung vom ***1*** im Lohnzettel für 2014 ein Sachbezug von 1429,56 € ausgewiesen, wobei die vom Beschwerdeführer geleisteten monatlichen Kostenbeiträge, die den Sachbezugswert mindern, bei der Berechnung des Sachbezugswertes berücksichtigt wurden.

Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde auch der vom ehemaligen Dienstgeber des Bf. dem Finanzamt übermittelte Lohnzettel für 2014 mit dem vom Bf. erhaltenen Sachbezug zugrunde gelegt.

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

Der Umstand, dass sich der Bf. im Ruhestand befindet, lässt zudem von vornherein ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der nach der Pensionierung erfolgten Weiterbelassung der Naturalwohnung nicht erkennen (vgl. BFG 3.8.2020, RV/6100305/2020 und BFG 05.05.2021, RV/7103175/2020).

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Sachbezuges erfolgte auf Grundlage der zu § 15 Abs. 2 EStG ergangenen Sachbezugswerteverordnung. Eine Unrichtigkeit des im Lohnzettel des ***1*** ausgewiesenen Sachbezuges ist für das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen. Gemäß § 2 der Verordnung ist für die Ermittlung des Sachbezuges mithilfe der Wohnungsdatenbank des ***1*** als monatlicher Quadratmeterwert der jeweils am 31.10. des Vorjahres geltende Richtwert gemäß § 5 Richtwertgesetz anzusetzen, wobei Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert vermindern.

Auf den Hinweis zu Beschwerden zu ***2*** an das Bundesverwaltungsgericht in der ggst. Beschwerde wird nicht näher eingegangen, da diese dem Bundesfinanzgericht nicht bekannt sind und von der beschwerdeführenden Partei nicht erläutert wurden.

Somit ist abschließend festzustellen, dass aus oben angeführten Gründen der vom ehemaligen Dienstgeber des Beschwerdeführers auf Grund einer GPLA-Prüfung angesetzte Sachbezug den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes, das ist jener Aufwand, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten einer vergleichbaren Leistung aus Eigenem aufkommen müsste, entspricht. Dieser Wert wurde auf Grund des übermittelten Lohnzettels rechtsrichtig in der Arbeitnehmerveranlagung für 2014 berücksichtigt.

Daher war wie im Spruch 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.

Da im Beschwerdefall kein Rechtsproblem strittig ist, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur) ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 9. Juli 2025