

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Berchtold & Kolleritsch Rechtsanwälte, Raubergasse 16/I, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 25. März 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 23. Februar 2021 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO und Einkommensteuer 2013 sowie die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Februar 2021 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO und Einkommensteuer 2014 und 2015, 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

Mit Bescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 28.01.2021 bzw. 01.02.2021 wurden die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 vom 14.05.2019 bzw. 15.05.2019, die auf Grund der Übermittlung eines neuen Lohnzettels erlassen wurden, von der Abgabenbehörde aufgehoben.

Mit Bescheid vom 23.02.2021 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 mit folgender Begründung neuerlich verfügt:

*„Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung beim ehemaligen Arbeitgeber ***1***. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der*

Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

*Der Rechnungshof stellte 2017 fest, dass das damalige ***1*** Naturalwohnungen an Bedienstete und ehemalige Bedienstete zu derart günstigen Konditionen zur Verfügung stellte, dass lohnsteuerliche Sachbezüge anzusetzen sind. Im Zuge einer daraufhin beim damaligen ***1*** durchgeführten GPLA-Prüfung über das Jahr 2014 kam es zu einer Nachverrechnung der Sachbezüge, welche bei den aktiven Beamten im Zuge der GPLA die Vorschreibung der Lohnabgaben an den Dienstgeber auslöste.*

*Bei bereits im Ruhestand befindlichen Beamten erfolgte keine Nachverrechnung der Lohnsteuer beim ***1***, sondern wurden durch das ***1*** Lohnzettel mit den zu versteuernden Sachbezügen übermittelt. Bei pensionierten Bundesheerbediensteten wurden die Vorteile aus dem Dienstverhältnis (Dienstwohnungen) sohin nicht in der richtigen Höhe angesetzt. Es kam zusammenfassend aufgrund des Ergebnisses der Prüfung lohnabhängiger Abgaben beim ehemaligen Arbeitgeber (***1***) des Abgabepflichtigen zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage im relevanten Zeitraum.“*

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 im wiederaufgenommenen Verfahren erging ebenfalls am 23.02.2021 unter Zugrundelegung des Lohnzettels der pensionsauszahlenden Stelle und des Lohnzettels des ***1*** für den Sachbezug und ergab eine Nachforderung von 581 €.

Mit Bescheiden vom 24.02.2021 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 auch mit der vorhin genannten Begründung verfügt.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015 im wiederaufgenommenen Verfahren ergingen ebenfalls am 24.02.2021 unter Zugrundelegung der Lohnzettel der pensionsauszahlenden Stelle und der Lohnzettel des ***1*** für den Sachbezug und ergaben eine Nachforderung von 581 € bzw. 612 €.

Gegen diese Wiederaufnahmebescheide und die neuen Sachbescheide erhob der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers fristgerecht die Beschwerde mit folgender Begründung:

*„Mit den Bescheiden über die Wiederaufnahmen der Verfahren wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommenssteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2015 gemäß § 303 (1) BAO wieder aufgenommen und damit begründet, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung beim ehemaligen Arbeitgeber ***1*** (nunmehr ***1***) erfolgte.*

Bei der bereits einmal als rechtsunrichtig festgestellten Wiederaufnahme der Verfahren wurde lediglich auf vom ehemaligen Dienstgeber übermittelte Lohnzettel verwiesen.

Nach wie vor ist aus den bekämpften Bescheiden nicht ersichtlich, wie sich die nunmehr neu in Ansatz gebrachten Bezüge aufschlüsseln. Die die Wiederaufnahme begründenden Sachbezüge, wurden in dieser Form durch den Beschwerdeführer nicht konsumiert. Es werden sohin auch die Einkommenssteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 mit gegenständlicher Beschwerde bekämpft,

da ein Sachbezug tatsächlich nicht vorlag.

*Auf die entsprechenden Beschwerden zu ***2*** an das Bundesverwaltungsgericht wird ausdrücklich verwiesen. Die ursprünglichen Berechnungen der Einkommenssteuern für die Kalenderjahre 2013, 2014 und 2015 sind richtig, hingegen die Wiederaufnahme und die Neufestsetzung zu Unrecht erfolgt sind.*

Es wird beantragt, die bekämpften Bescheide ersatzlos zu beheben und somit die Bescheide vom 12.5.2014 und 28.04.2016 wieder in Kraft zu setzen.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.05.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Eine Wiederaufnahme ist nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl I 14/2013). "Tatsachen" im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände, (vgl. BFG vom 14.02.2019, RV/5101112/2017). Ein konkreter Wiederaufnahmegrund wurde in den bekämpften Bescheiden jedenfalls angeführt. Für den Bf ist als Bescheidadressaten erkennbar, dass es aufgrund des Ergebnisses der Prüfung lohnabhängiger Abgaben beim ehemaligen Arbeitgeber (***1***) zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage im relevanten Zeitraum kam:*

*Der Rechnungshof stellte 2017 fest, dass das damalige ***1*** Naturalwohnungen an Bedienstete und ehemalige Bedienstete zu derart günstigen Konditionen zur Verfügung stellte, dass lohnsteuerliche Sachbezüge anzusetzen sind. Im Zuge einer daraufhin beim damaligen ***1*** durchgeführten GPLA-Prüfung über das Jahr 2014 kam es zu einer Nachverrechnung der Sachbezüge, welche bei den aktiven Beamten im Zuge der GPLA die Vorschreibung der Lohnabgaben an den Dienstgeber auslöste. Bei bereits im Ruhestand befindlichen Beamten erfolgte keine Nachverrechnung der Lohnsteuer beim ***1***, sondern wurden durch das ***1*** Lohnzettel mit den zu versteuernden Sachbezügen übermittelt. Bei pensionierten Bundesheerbediensteten wurden die Vorteile aus dem Dienstverhältnis (Dienstwohnungen) sohin nicht in der richtigen Höhe angesetzt.*

*Die Veranlagung erfolgte unter Bedachtnahme auf die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung beim ehemaligen Arbeitgeber ***1***. Dies führte zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage im bezughabenden Zeitraum.*

Aus den Bescheiden geht klar hervor, dass aufgrund des Ergebnisses der Prüfung lohnabhängiger Abgaben des ehemaligen Arbeitgebers (=neue Tatsache iSd § 303 BAO) zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage wie folgt gekommen ist. (vgl. BFG vom 05.12.2019, GZ. RV/2101157/2019; vom 15.07.2020 RV/2100646/2020):

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.

§ 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/Knecht/Wanke, EStG § 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.

Zur zusätzlichen Begründung wird auf das Erkenntnis des BFG vom 03.08.2020, RV/6100305/2020 verwiesen.“

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

„Auf die Ausführungen in der Beschwerde wird verwiesen.

Darüber hinaus wird ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme bereits im Jahr 2019 erfolgt und letztendlich der Beschwerde stattgegeben wurde.

Eine neuerliche Wiederaufnahme aufgrund des selben Sachverhalts erscheint in diesem Zusammenhang rechtswidrig.

Ein Sachbezug lag im Übrigen nicht vor.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Beamter des ***1*** (***1***) im Ruhestand und bezieht Pensionsbezüge. Das ***1*** stellte ihm im Ruhestand – auch in den streitggst. Jahren 2013, 2014 und 2015 - 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 (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) stellte der ehemalige Arbeitgeber des Bf. Wohnungsdatenbanken aller an (ehemalige) Dienstnehmer überlassenen Wohnungen zur Verfügung, welche die Grundlage für die Ermittlung der Sachbezugswerte bildeten. 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 denen für die Jahre 2013 und 2014 Einkünfte iHv. 1.308,05 € und für das Jahr 2015 Einkünfte iHv. 1.377,04 € ausgewiesen wurden, die sich als Sachbezug aus der Differenz der bezahlten Grundvergütung und 75% der Richtwertermiete ergaben.

Auch aus anderen Beschwerdeverfahren ist dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass diese GPLA-Prüfung im Jahr 2017 vom Rechnungshof initiiert wurde.

Die beschwerdeggst. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 vom 23.02.2021 bzw. 24.02.2021 ergingen nach Aufhebung gemäß § 299 BAO der Wiederaufnahmebescheide vom 14.05.2019 bzw. 15.05.2019, da die zuletzt genannten keinen Wiederaufnahmegrund aufgrund des alleinigen Verweises auf die neuen Lohnzettel (auch in Zusammenschau mit den Sachbescheiden) enthielten.

2. Beweiswürdigung

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (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.

Gemäß § 307 Abs 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

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

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (zB VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; 27.3.2024, Ra 2021/13/0092; 14.8.2024, Ra 2023/13/0159; BFG 15.10.2024, RV/2100488/2024).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, 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 (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262 und VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. 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 (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030, mwN). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 und VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

„Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Beschwerdeentscheidung oder mit Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen (BFG 14.3.2024, RV/5100471/2023).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054); (vgl. auch Ritz/Koran, BAO-Kommentar⁸, § 307, Rz 3).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes ist ein zum Zeitpunkt des Ergehens des jeweiligen Erstbescheides noch nicht existenter (sondern erst später ausgefertigter) Lohnzettel kein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 BAO (nova reperta), sondern ein nachträglich entstandenes Beweismittel (nova producta), das für sich allein eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigt. Nicht die Übermittlung eines neuen Lohnzettels, sondern gegebenenfalls erst eine diesem Lohnzettel zugrundeliegende Tatsache könnte eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind zulässig, wenn jeweils die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; 4.3.2009, 2008/15/0327; BFG 11.8.2023, RV/7103681/2022).

Nach VwGH (29.6.2022, Ro 2021/15/0002) reicht es zur Begründung einer amtswegigen Wiederaufnahme, wenn aus einer Zusammenschau der Begründung der beiden zugleich erlassenen Bescheide (Wiederaufnahmsbescheid und Sachbescheid) nachvollziehbar ist, worauf sich das Finanzamt stützt.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren oder gemäß § 299 Abs 1), so tritt nach § 307 Abs 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122; BFG 7.4.2023, RV/7106044/2015; 14.3.2024, RV/5100471/2023), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170; BFG 7.4.2023, RV/7106044/2015; 11.7.2023, RV/71001169/2014; 25.7.2023, RV/7103420/2019); (vgl. Ritz/Koran, BAO-Kommentar⁸, § 307, Rz 8).

Die beschwerdeggt. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 vom 23.02.2021 bzw. 24.02.2021 ergingen nach Aufhebung gemäß § 299 BAO der Wiederaufnahmebescheide vom 14.05.2019 bzw. 15.05.2019, da die zuletzt genannten keinen Wiederaufnahmegrund aufgrund des alleinigen Verweises auf die neuen Lohnzettel (in Zusammenschau mit den Sachbescheiden) enthielten.

Durch die detaillierte Darstellung der neu hervorgekommenen Tatsachen und der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens dieser maßgebenden Tatsachen in den Begründungen der

Wiederaufnahmebescheide vom 23.02.2021 bzw. 24.02.2021 und der Beschwerdeentscheidung vom 25.05.2021 (siehe oben: Verfahrensgang) und die Wiederaufnahmebescheide vom 14.05.2019 bzw. 15.05.2019 keine Wiederaufnahmegründe aufzeigten, ist die „neuerliche“ Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 vom 23.02.2021 bzw. 24.02.2021 gerechtfertigt.

Da in den Begründungen der zuletzt genannten Bescheide auch die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen enthalten sind, wurden vom Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 rechtskonform erlassen.

2. Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015

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 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).

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. Brennsteiner/Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 15, Anm 26).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis vorliegt, sind lediglich die einkommensteuer-rechtlichen 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 (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgabe) im Jahr 2017 vom ***1*** in den Lohnzetteln für 2013 und 2014 ein Sachbezug von 1.308,05 € und für das Jahr 2015 ein Sachbezug von 1.377,04 € ausgewiesen, wobei die vom Beschwerdeführer geleisteten monatlichen Kostenbeiträge, die den Sachbezugswert mindern, bei der Berechnung des Sachbezugswertes bei der GPLA berücksichtigt wurden.

Den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurden diese vom ehemaligen Dienstgeber des Bf. dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel für 2013, 2014 und 2015 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 in den Lohnzetteln 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 der übermittelten Lohnzettel rechtsrichtig in den Arbeitnehmerveranlagungen für 2013, 2014 und 2015 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 23. Juli 2025