

GZ. RV/5100965/2012

Bahnhofplatz 7
4020 Linz
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XY in der Beschwerdesache D**** F****, Straße 0/0, 0000Ort1

gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 09.05.2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009

sowie gegen den Bescheid vom 09.05.2012 betreffend die Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes **Gmunden** Vöcklabruck vom 09. Mai 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2009 wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

2) Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 09. Mai 2012 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 wird, da sie unzulässig geworden ist, zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Streitpunkt

Zwischen dem Beschwerdeführer und der Abgabenbehörde (Finanzamt **Gmunden** Vöcklabruck, FA 53) ist strittig, ob im Jahr 2009 die Höhe des Sachbezuges für Wohnraum mit einem Abschlag von 30% in Höhe von 2.090,28 Euro oder in Höhe von 3.140,88 Euro laut dem ersten (aus dem Jahr 2010) oder einem berichtigten Lohnzettel (aus dem Jahr 2012) der S**** A**** AG Pensionisten anzusetzen ist.

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens

Am 23. November 2009 reichte der Bf eine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 (Formular L1-2009) beim Finanzamt ein. **Am 25. November 2010** erfolgte die Veranlagung unter Zugrundelegung eines Lohnzettels vom Bundesdienst **und** erstmalig eines Lohnzettels von der S**** A**** AG Pensionisten (**ausgestellt am 20.01.2010**) mit einem Sachbezug für Wohnraum in Höhe von 2.090,28 Euro. Aus diesem Bescheid ergab sich eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von 867,45 Euro.

Am 09. Mai 2012 verfügte das Finanzamt auf Grund **eines berichtigten Lohnzettels** von der S**** A**** AG Pensionisten (**ausgestellt am 03.05.2012**) mit einem Sachbezug für Wohnraum in Höhe von 3.140,88 Euro die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 und begründete dies wie folgt:

Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

Aus dem Einkommensteuerbescheid **vom 09. Mai 2012** ergab sich eine Einkommensteuer 2009 in Höhe von 1.303,45 Euro und eine zusätzliche Steuernachforderung von 436.- Euro, die mit folgender Begründung – wortgleicher Text wie im Erstbescheid vom 25. November 2010 - vorgeschrieben wurde:

Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.

Mit Schreiben vom **07. Juni 2012** erhab der Bf **Beschwerden** gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme 2009 und den Einkommensteuerbescheid 2009 und **wandte wie folgt im Wesentlichen ein:** Es sei für den Bf nicht nachvollziehbar, wie und aus welchen Gründen es zur Berichtigung des Lohnzettels und somit zur Wiederaufnahme des Verfahrens gekommen sei. Dies ergebe sich weder aus der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid, noch aus der Begründung zum Einkommensteuerbescheid.

Zu den Beschwerdegründen verweise der Beschwerdeführer auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Innsbruck vom 01.03.2012 zu Geschäftszahl (kurz: GZ) RV/0553-I/11. Dieser Entscheidung liege ebenfalls die Wiederaufnahme des Verfahrens wegen Übermittlung eines berichtigten Lohnzettels zugrunde, sogar mit inhaltsgleicher Wiederaufnahmebescheidbegründung wie in gegenständlicher Rechtssache. Dazu erwog der UFS Innsbruck unter Hinweis auf Rechtsprechung und die Literatur, dass der Hinweis auf einen berichtigten Lohnzettel allein (auch der Verweis auf die Begründung des neuen Sachbescheides gehe ins Leere, da auch in dieser der für die Beweisaufnahme entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht festgestellt wurde) die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu begründen vermag, andernfalls es im Belieben des Finanzamtes läge, eine Berichtigung des Lohnzettels zu initiieren und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur Bescheidänderung zu erhalten. Ebenso, dass - wie auch in gegenständlicher Rechtssache zutreffend - die Erstellung des berichtigten Lohnzettels nach Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides den Tatbestand der Wiederaufnahme wegen Hervorkommens neuer Beweismittels nicht erfülle.

Weiters fehle im Einkommensteuerbescheid 2009 jegliche Begründung, warum höhere als die ursprünglichen Beträge für den Sachbezug anzusetzen gewesen wären und alle Angaben, wie das Ermessen im Sinne des § 20 BAO ausgeübt worden sei.

Mit Schreiben vom 08. August 2012 übersandte das Finanzamt den Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht (kurz BFG) und beantragte Abweisung der Beschwerde.

Auf Grund des fortgeschrittenen Alters des Bf (Geburtsjahr 1926) lässt sich der Bf gemäß § 83 Abs. 4 BAO (Vertretung für Angehörige) von seinem Enkel, Mag. Dr. M**** D****, LL.B., im nun vor dem BFG durchgeführten Verfahren vertreten.

In diversen Telefonaten im Jahr 2014 der Richterin des BFG mit der Abgabenbehörde und mit dem Vertreter der beschwerdeführenden Partei und in einem Vorhalteverfahren wurde der Sachverhalt zur Berechnung des Sachbezuges durch die S**** A**** AG im speziellen Fall für die Wohnung des Bf ermittelt.

Vom Vertreter der Abgabenbehörde, Mag. H****, wurden 2014 im Beschwerdeverfahren diverse Unterlagen zur ursprünglichen und zur berichtigten Berechnung des Sachbezugswertes von der S**** A**** AG besorgt. In diesen Schriftstücken befinden sich Notizen zu GPLA Prüfungen (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben durch die Finanzämter und die Gebietskrankenkassen) in den Jahren 2006 und 2012.

Die in den beiden Lohnzetteln vom 20.01.2010 und vom 03.05.2012 für den Sachbezug errechneten Werte sind mit den Beträgen und der Berechnung von der S**** A**** AG mit und ohne einen Abschlag von 30% dargestellt.

Dem Abgabeninformationssystem zufolge sind seitens der S**** A**** AG für das Kalenderjahr 2009 und 2010 Lohnzetteln mit nachfolgenden Lohnsteuer-Bemessungsgrundlagen ergangen:

2009: Lohnzettel v. 20.1.2010 KZ 245: Euro 2.090,28

Korrigierter Lohnzettel v. 3.5.2012 KZ 245: Euro 3.140,88

2010: Lohnzettel v. 25.1.2011 KZ 245: Euro 2.090,28

Korrigierter Lohnzettel v. 20.3.2012 KZ 245: Euro 3.140,88

Der Betrag iHv Euro 2.090,28 ergibt sich aus **der privaten Nutzung einer Dienstwohnung**, die von der S**** A**** AG dem Bf gegen eine Bruttovorschreibung iHv. Euro 30,10 (inkl. 10 % USt) überlassen wurde.

Zur Berechnung:

76,00 m ²	(Nutzfläche)
x	5,12 Euro (Sachbezugswert lt. Sachbezugsverordnung [kurz: VO])
=	389,12 Euro (voller Sachbezug)
-	116,73 Euro (30 % Abschlag lt. § 2 Abs. 3 Z 1 VO)
=	272,39 Euro
-	68,10 Euro (25 % Abschlag [Betriebskosten] lt. § 2 Abs. 6 VO)
-	30,10 Euro (Bruttovorschreibung inkl. 10 % USt)
=	174,19 Euro (monatlicher Sachbezug)
=	2.090,28 Euro (jährlicher Sachbezug)

Im Zuge einer GPLA Prüfung im Jahr 2012 wurde die Berechnung für die Sachbezüge von Dienstnehmern und ehemaligen Dienstnehmern der S**** A**** AG beanstandet. Die Sachbezüge seien so zu berechnen, dass alle Wohnungen an Dienstnehmer und ehemalige Dienstnehmer mit dem Wert für eine **Normwohnung** neu zu bewerten waren.

Im korrigierten Lohnzettel beider Jahre wurde entsprechend der Sachbezugsverordnung (§ 2 Abs. 3 Z 1 VO) der Abschlag in Höhe von 30 % **nicht** mehr in Abzug gebracht, weil eben eine **Normwohnung** vorläge.

Neue Berechnung daher:

	76,00 m ²	(Nutzfläche)
x	5,12 Euro	(Sachbezugswert lt. VO)
=	389,12 Euro	(voller Sachbezug)
-	97,28 Euro	(25 % Abschlag [Betriebskosten] lt. § 2 Abs. 6 VO)
-	30,10 Euro	(Bruttovorschreibung inkl. 10 % USt)
=	261,74 Euro	(monatlicher Sachbezug)
=	3.140,88 Euro	(jährlicher Sachbezug)

Diese Berechnungsgrundlagen wurden **dem Bf** nun anhand der von der Abgabenbehörde dem BFG übermittelten Unterlagen vorgehalten.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung durch den Bf mit Mails vom 15. Mai 2014** (Information zu den Wohnungskategorien: vgl. VwGH vom 25.02.2004, 2001/12/0155) und vom 03. Juni 2014 wurde ausführlich dargelegt, dass der Bf diese von ihm benutzte Wohnung **auf eigene Kosten** durch Einbau einer Heizung, durch Durchführung von Verbesserungen im Sanitärbereich und durch diverse Tischlerarbeiten für die Böden und Türen auf den Standard einer Normwohnung gebracht hat.

Ein Teil des Mails vom 03. Juni 2014 wird in *Kursivschrift*, aber aus technischen Gründen ohne Anführungszeichen, textgleich wiedergegeben:

Der Beschwerdeführer zog am 1.4.1974 in die Wohnung im Haus Straße 3, 0000 Ort1, ein. Die Wohnung befindet sich im Erdgeschoss und ist nordseitig ausgerichtet. Der (ehemalige) Dienstgeber stuf(e) diese in Kategorie C ein. Das Haus Straße 3 wurde im Jahr 1909 erbaut.

Ein schriftlicher Mietvertrag zur Wohnung des Beschwerdeführers existiert nicht, da die Zurverfügungstellung der Wohnung auf Betriebsvereinbarungen basiert.

Der Beschwerdeführer tätigte umfangreiche Investitionen in die Wohnung. Neben der Renovierung bzw. Installation der Sanitäreinrichtung, des Austausches der Türen und Türstöcke und der Verringerung der Raumhöhe durch Einbringung abgehängter Decken sowie Austausches der Fußböden ließ der Beschwerdeführer eine Ölheizung im Keller bzw. im Wohnzimmer einbauen.

Der Tank wurde im Kellerabteil des Beschwerdeführers installiert, der Ölfeuer im Wohnzimmer (siehe beiliegende Abbildungen unten sowie beiliegende Rechnungen und Mieterliste Saline Zustand Wohnung lt. Wohnungsübernahmeprotokoll Kategorie C). Für diese Heizungsinstallation war es nötig, dass der Beschwerdeführer ein eigenes Kaminrohr einziehen ließ, was mit erheblichen Kosten verbunden war. Da Teile der Heizungsanlage im Keller gelegen sind, war auch die Installation meterlanger Zuleitungen nötig. Dieser Heizungseinbau wurde vom Vermieter genehmigt und war deshalb nötig, weil bei Bezug der Wohnung diese lediglich in der Küche über einen Koksofen verfügte. Die

anderen Räume waren also unbeheizt, eine Zentral- bzw. Etagenheizung existierte nicht. Auch wurden sämtliche Räume mit Heizkörpern durch den Mieter ausgestattet bzw. deren Installation bezahlt.

Im Verlauf der Jahre wurden die übrigen Wohnungen des Hauses Straße 3 bzw. der Häuser Straße 1 und 2 großteils durch den Vermieter renoviert. Diese Wohnungen verfügen über zeitgemäße Ausstattungen, Installationen und Heizungssysteme. Sohin ist die Wohnung des Beschwerdeführers in einem wesentlich schlechteren Zustand als die übrigen Dienstwohnungen. Plakativ wird dazu die Wohnungseingangstür des Beschwerdeführers und jener der gegenüberliegenden Nachbarwohnung abgebildet.

Anzumerken ist auch, dass das Gebäude Straße 2 das einzige der 3 S****gebäude in Tr**** ist, welches außen nicht zeitgemäß renoviert wurde.

Dem Beschwerdeführer ist schließlich aufgefallen, dass in den vom Bundesfinanzgericht übermittelten Aufzeichnungen des Dienstgebers die Adresse der Dienstwohnung fälschlicherweise mit Straße 2 geführt wird. Möglicherweise resultiert daraus die irre Annahme, dass es sich um eine Normwohnung handle und der Abschlag iHv 30% nicht in Abzug zu bringen wäre.

Aus den genannten Gründen stelle der Beschwerdeführer den **Antrag**, es möge mangels Vorliegen einer Normwohnung der Abschlag gemäß § 2 Abs.3 Sachbezugswerteverordnung iHv 30% bei der Berechnung der (auch künftigen) Lohnzetteln in Abzug gebracht werden.

Am 20. Juni 2014 wurde mit dem Vertreter der Abgabenbehörde, Mag.H****, der nun hervorgekommene Sachverhalt betreffend den hier beim Bf gerechtfertigten Abschlag von 30% auf den Sachbezugswert telefonisch sowohl für die Beschwerdejahre, als auch für die Folgejahre besprochen.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezieht eine Pension aus dem ehemaligen Bundesdienst.

Zusätzlich zur Pension wird ihm vom ehemaligen Dienstgeber, der S**** A**** AG Pensionisten, eine Wohnung zur Verfügung gestellt. Für diese Wohnung wurde **erstmalig** ab dem Jahr 2009 ein Sachbezug auf Grund einer GPLA Prüfung aus dem Jahr 2006 angesetzt.

25. November 2010: Vom Finanzamt wurde ein Einkommensteuerbescheid betreffend die Zusammenveranlagung der Pensionseinkünfte und des Sachbezuges (erster Lohnzettel vom 20.01.2010 mit einem Sachbezug in Höhe von 2.090,28 Euro) für das Jahr 2009 erlassen.

03. Mai 2012: Auf Grund einer weiteren GPLA Prüfung im Jahr 2012 wurde vom ehemaligen Dienstgeber, der S**** A**** AG Pensionisten, am 03. Mai 2012 ein berichtigter Lohnzettel mit einer Änderung in der Bewertung des Sachbezuges

(Sachbezug in Höhe von 3.140,88 Euro dh ohne den Abschlag von 30% auf den Sachbezugswert) erstellt und dem Finanzamt übermittelt.

09. Mai 2012: Auf der Grundlage des berichtigten Lohnzettels ergingen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Begründung der Ermessensübung nach § 20 BAO mit Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ein neuer Sachbescheid für das Jahr 2009 mit dem erhöhten Sachbezug.

Aus den nun durchgeführten Ermittlungen zum tatsächlich vorliegenden Sachverhalt wird festgestellt:

Der Beschwerdeführer zog am 01.04.1974 in die Wohnung im Haus Straße 3, 0000 Ort1, ein. Die Wohnung befindet sich im Erdgeschoss und ist nordseitig ausgerichtet und hat rund 76 m². Der (ehemalige) Dienstgeber stuft(e) diese in Kategorie C ein. Das Haus Straße 3 wurde im Jahr 1909 erbaut.

Zur Wohnung des Beschwerdeführers existiert kein schriftlicher Mietvertrag, da die Zurverfügungstellung der Wohnung auf einer Betriebsvereinbarung basiert.

Es gibt Ausstattungsunterschiede zwischen den übrigen Dienstwohnungen der S**** A**** AG und der Wohnung des Bf. Die übrigen Dienstwohnungen wurden großteils durch die S**** A**** AG zeitgemäß für die Mieter als Normwohnungen saniert.

Der Bf hat in den Jahren 1987 und 1997 in die ihm vom ehemaligen Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Wohnung **auf eigene Kosten** umfangreiche Investitionen in die Türen, den Boden, die komplette Heizung, den Kamin und die Sanitärinstallation getätigt. Dem Bf kann somit beim Sachbezug nicht die Bewertung als Normwohnung berechnet werden, sondern nur der Sachbezugswert der Normwohnung vermindert um 30% (Berechnung siehe oben; vgl. VwGH vom 25.02.2004, 2001/12/0155).

Beweiswürdigung

Die Bescheide etc. befinden sich im Veranlagungsakt des Finanzamtes für das Jahr 2009 und 2010. Der Vorhalt vom BFG und die Vorhaltsbeantwortung vom Bf werden zur Information für die Folgejahre dem Finanzamt zur Verfügung gestellt.

Rechtslage zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Im Streitfall wurden die Wiederaufnahmebescheide damit begründet, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergebe. Zusätzlich wurde auf die Begründung der im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheide verwiesen. Das Ermessen wurde mit dem überwiegenden Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid unter Hinweis auf den berichtigten Lohnzettel und die Ermessensausübung ausdrücklich angeführt. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich das Bundesfinanzgericht bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Beschwerde auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

In diesem Zusammenhang ist auf die anerkannte, herrschenden Praxis hinzuweisen, wonach in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auf die Ausführungen eines Betriebsprüfungsberichtes verwiesen werden kann. Dagegen bestehen keine Einwände, soweit aus dem entsprechenden Bericht die Begründung des Wiederaufnahmebescheides erkennbar ist (vgl. *Unger in UFS-Journal 2012, Heft Nr. 2, Möglichkeiten und Grenzen einer amtsweigigen Wiederaufnahme*). Sogar ein bloßer Verweis kann demnach eine taugliche Begründung darstellen.

Aus dem neuen Sachbescheid vom 09. Mai 2012 selbst war zweifelsfrei aus den Beträgen der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte erkennbar, dass derjenige Lohnzettel betreffend den Sachbezug von der S**** A**** AG Pensionisten **in einer geänderten Höhe** angesetzt wurde. In der Zusammenschau zwischen dem Wiederaufnahmebescheid mit dem Hinweis auf den berichtigten Lohnzettel und dem neuen Inhalt des Sachbescheids und dessen Begründung waren die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme erfüllt.

Es liegt mit dem berichtigten Lohnzettel eindeutig ein Wiederaufnahmegrund vor, der sich auf eine geänderte Bewertung des Sachbezugs (maßgeblicher Tatsachenumstand) bezieht. Die zu beurteilende relevante Sachlage selbst hat sich seit Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides nicht geändert, war aber der Abgabenbehörde nicht zur Gänze bekannt.

Bei Ansatz dieses berichtigten Lohnzettels war auch ein im Spruch anders lautender Einkommensteuerbescheid zu erlassen und die Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Abgabenbehörde **wäre im Regelfall richtig gewesen**.

Es wird darauf hingewiesen, dass dies auch die übliche Rechtsansicht bei vielen Entscheidungen der Vorgängerbehörde des BFG das heißt beim Unabhängigen Finanzsenat war – vgl. RV/1995-W/09 vom 30.06.2009, RV/0380-F/10 vom 04.07.2012. Unrichtig erscheint hingegen die in dieser Beschwerde zitierte UFS Erledigung RV/0553-I/11 vom 01.03.2012, die die Erstellung des berichtigten Lohnzettels aus der rein zeitlichen

Komponente – nämlich mangels Existenz zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Bescheides – nicht als Wiederaufnahmegrund zuließ.

Wird der Abgabenbehörde nach Rechtskraft eines Einkommensteuerbescheides zu demselben Veranlagungsjahr ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt, dann kann die Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 168 BAO iV mit den §§ 292 bis 294, 196, 310 und 311 ZPO) **diese Privaturkunde** als Wiederaufnahmegrund ansehen, wenn ein anders lautender Einkommensteuerbescheid hätte ergehen müssen (zum Begriff der Privaturkunde vgl. Ritz, BAO⁵, § 85 BAO, Anbringen Rz 11).

Es ist aber gemäß § 168 BAO iV mit § 292 **Abs. 2** ZPO der Beweis der Unrichtigkeit des bezeugten Vorganges oder **der bezeugten Tatsache** oder der unrichtigen Beurkundung zulässig. Um diese Unrichtigkeit geltend machen zu können, ist gemäß § 115 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Der Bf rügt hier in seiner Beschwerde zu Recht, dass er sich zur neuen Höhe des Sachbezuges im berichtigten Lohnzettel vom 03. Mai 2012 vor Ergehen des Wiederaufnahmbescheids und des neuen Sachbescheids nicht äußern konnte.

Erwägungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens

Auf Grund der nun im Verfahren vor dem BFG durchgeführten Ermittlungen der Abgabenbehörde, des Vorhalts des BFG und der Vorhaltsbeantwortungen des Bf wurde festgestellt, dass hier im gegenständlichen Fall **zwar ein** Wiederaufnahmegrund vorgelegen wäre, aber dieser berichtigte Lohnzettel vom 03. Mai 2012 **nicht den wahren Wert** des beim Bf anzusetzenden Sachbezuges enthält und **somit kein im Spruch anders lautender Sachbescheid** wie der Erstbescheid vom 25. November 2010 hätte ergehen dürfen.

Der Wiederaufnahmbescheid war daher mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zu einer Wiederaufnahme aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall **nicht vor**, da keine Rechtsfragen strittig sind, **sondern der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde**. Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

Rechtslage zum Sachbescheid

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 bis 7 zufließen.

Solche geldwerten Vorteile sind nach § 15 Abs. 2 leg. cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu dieser gesetzlichen Regelung ist eine Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die **bundeseinheitliche** Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBI. II Nr. 416/2001, ua. geändert durch BGBI. II Nr. 468/2008) ergangen, die regelt, mit welchem Wert bestimmte Sachbezüge für die steuerliche Berücksichtigung anzusetzen sind.

§ 2 Abs. 1 der **Sachbezugswerteverordnung** idgF für das Jahr 2009 lautet **nur auszugsweise**:

§ 2. (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, BGBI. Nr. 800/1993, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 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.

(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.

Der Begriff **mietrechtliche Normwohnung** ist in **§ 2 des Richtwertgesetz (RWG)** idF BGBI 800/1993 definiert – nur auszugsweise:

§ 2 Abs. 1 RWG: Die mietrechtliche Normwohnung ist eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 Quadratmeter und 130 Quadratmeter in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorräum, Kloschrank und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.

Erwägungen zum Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid)

Im gegenständlichen Fall hat sich der berichtigte Lohnzettel, auf den sich die Wiederaufnahme des Verfahrens gründete, als **unrichtige Bewertung des Sachbezugswertes** herausgestellt.

Hier im speziellen Einzelfall ist zu berücksichtigen, dass der Bf nachweislich diese Wohnung auf eigene Kosten durch Einbau einer Zentralheizung und der Installationen der Sanitäreinrichtung saniert hat. Der Bf hat daher **selbst** den Zustand in Richtung einer Normwohnung hergestellt, sodass ihm nicht der Sachbezugswert einer Normwohnung angesetzt werden kann, sondern **nur** der Sachbezugswert abzüglich des in § 5 Abs. 3 Zi 1 Sachbezugswerteverordnung angeführten Abschlages von 30%.

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

Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2009 vom 09. Mai 2012) ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. November 2010) wieder auflebt.

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Beschwerde zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist.

Eine Beschwerde ist ua. dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Beschwerde aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Da im vorliegenden Fall der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 09. Mai 2012 mit diesem Erkenntnis nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, war die dagegen erhobene Beschwerde als unzulässig (geworden) zurückzuweisen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall **nicht vor**, da keine Rechtsfragen strittig sind, **sondern der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde**. Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

*Hinweis zur Kursivschrift im Text: Wegen der Übernahme der Erkenntnisse in die BFG Datenbank ist es derzeit **aus technischen Gründen** nur möglich Zitierungen in Kursivschrift ohne Anführungszeichen wiederzugeben und auch bei Hervorhebungen im Text können keine Anführungszeichen gemacht werden.*

Linz, am 30. Juni 2014