



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber stand bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2005 in einem Dienstverhältnis zur Gemeinde H und bewohnt seit Beginn dieses Dienstverhältnisses im Jahr 1979 eine Wohnung, die im Eigentum der Gemeinde H steht. Im Lohnzettel für das Jahr 2008 wurde wie bereits in den Vorjahren für die Nutzung dieser Wohnung ein Sachbezug berücksichtigt, da die hiefür verrechnete Miete unter den ortsüblichen Mietpreisen lag. Das Finanzamt führte die Arbeitnehmerveranlagung 2008 unter Berücksichtigung der im Lohnzettel gemeldeten Beträge durch.

In einer gegen den Bescheid eingebrachten Berufung erklärte der Berufungswerber, dass er mit der Festsetzung eines Sachbezugswertes nicht einverstanden sei, und verwies im Wesentlichen auf eine bereits zur Vorjahreserklärung abgegebene Eingabe, in der er erklärte, dass die Wohnung seinerzeit zum ortsüblichen Mietpreis vergeben wurde, und auch eine spätere Erweiterung der Wohnung zum ortsüblichen Preis erfolgt sei. In einer ergänzenden Eingabe ersuchte er weiters, bei der Bewertung der Wohnung zu berücksichtigen, dass durch das Feh-

len von mechanischen Entlüftungen in Bad und WC nur eine Wohnung der Kategorie C vorliege.

Das Finanzamt forderte hierauf einen Nachweis über die Höhe des berechneten Sachbezugswertes für die Wohnung sowie über die Höhe der monatlichen Mietzahlungen an. Die aufgrund dieser Aufforderung vorgelegten Unterlagen ergaben folgende an die Sachbezugsverordnung BGBI II Nr. 416/2001 angelehnte Berechnung des Sachbezugswertes:

106 m² Wohnfläche x 2,18 € (m²-Satz für die Baujahre 1971 bis 1980) = 231,08 €,
abzüglich 20% wegen Zahlung der Betriebskosten durch den Mieter: 46,22 €,
abzüglich bezahlte monatliche Miete von 85,97 €,
ergibt eine verbleibende steuerpflichtige monatliche Lohnsumme von 98,89 €.

Die Festsetzung des als gerechtfertigt angenommenen Quadratmeterpreises war das Ergebnis einer bei der Gemeinde H über die Jahre 1998 bis 2003 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung und eines unter RV/0184-L/05 durchgeföhrten Berufungsverfahrens.

Das Finanzamt erließ hierauf eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der im Wesentlichen auf die dort getroffenen Feststellungen verwiesen wurde. Im Vorlageantrag führte der Berufungswerber sinngemäß aus: Er stelle zunächst fest, dass er durch die Wohnungsvergabe keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis habe. Die Wohnung sei im Jahr 1979 nicht als Dienstwohnung und zu den ortsüblichen Preisen vergeben worden. Im Mietvertrag sei keine Indexanpassung eingebaut worden. Er nehme nicht zur Kenntnis, dass das Gebäude einen Bauzustand mit einem Standard aus den Jahren 1970 bis 1980 haben sollte. Die Gemeinde H (Anm.: Berufungswerberin im Verfahren RV/0184-L/05) hätte seinerzeit nur aus Kostengründen ein weiteres Verfahren nicht in Anspruch genommen. Es bedürfe auch einer Erläuterung, warum der Einwand hinsichtlich Wohnungskategorie C nicht anerkannt wurde. Es hätte vor kurzem auch anlässlich einer Zählerkontrolle ein Mitarbeiter der Energie AG erklärt, dass auf Grund von Schimmelbildung eine Gesundheitsgefährdung bestehe. Das Gebäude müsste einem in den Jahren 1970 bis 1980 neu errichteten Gebäude entsprechen, was bei einem denkmalwürdigen Objekt wie diesem (tatsächliche Bauzeit um 1900) schwierig sei. Die Finanzbehörde hätte in einer Entscheidung aus dem Jahr 1994 den Quadratmeterpreis mit 14 ATS angenommen, es bedürfe daher ebenfalls einer Erläuterung, warum jetzt der ortsübliche Mietpreis nicht mehr gelten sollte. Die Finanzbehörde nehme auch zu keinem seiner Einwände (wie etwa einer Bestätigung der Gemeinde S. über den Mietpreis seiner dortigen früheren Wohnung) Stellung.

In einem in weiterer Folge nachgereichten Anbringen brachte der Berufungswerber sinngemäß folgende Ergänzungen vor: Bezüglich des Bauzustandes der Wohnung gebe er bekannt, dass aufgrund des schlechten Zustandes der Decken in der Wohnung Rauhfaser tapeten bzw.

Holzverkleidungen aufgebracht wurden. Es seien auch vor vielen Jahren sämtliche Böden auf Kosten des Mieters erneuert worden. Diese Verbesserungen dürften dem Mieter bei Bewertung der Wohnung nicht angerechnet werden. Er verweise neuerlich darauf, dass er keine verbilligte Wohnung habe, er hätte auch in seiner früheren Wohnung in S. (ebenfalls eine Gemeindewohnung) die gleiche Miete wie andere Mieter bezahlt. Zur Preisdifferenz zwischen seiner Wohnung und der weiteren Wohnung im selben Haus führe er aus, dass er für im Jahr 1995 zugemietete Räume von 27 m² einen Quadratmeterpreis von 27,40 ATS gezahlt habe, während für die andere Wohnung nur ein Quadratmeterpreis von 22,32 ATS bezahlt wurde. Überdies hätte das Finanzamt noch im Jahr 1994 den Quadratmetersatz mit 14 ATS eingestuft. Es sei unerklärlich, warum später diese Änderung erfolgt sei.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber mittels Vorhalt die Feststellungen mit, die zur Annahme des als Sachbezug angesetzten Quadratmeterpreises geführt hatten. Es waren dies im Einzelnen folgende Sanierungsarbeiten: vor Beginn des Mietverhältnisses im Jahr 1979 wurde das Dach erneuert, die Innentüren ausgetauscht und kleinere Umbauarbeiten durchgeführt, die Fenster ausgetauscht sowie ein Heißwasserboiler installiert. Die Elektroinstallationen befanden sich zu dieser Zeit auf einem Standard, der dem des Jahres 1978 entspricht. In den Jahren 1990 bis 1993 wurden die Außenfassade und das Stiegenhaus saniert, im Eingangsbereich und Zwischenpierre Bodenfliesen verlegt und die Heizung von Koks- auf Gaszentralheizung umgestellt. Im Jahr 2004 erfolgte eine Kaminsanierung. Ausschlaggebend war weiters, dass Preisvergleiche mit anderen Wohnobjekten im Gemeindegebiet ergaben, dass die Preise bereits in den Vorjahren über dem für die Wohnung des Berufungswerbers angenommenen Betrag lagen, und insbesondere, dass im Wohnobjekt des Berufungswerbers eine weitere Wohnung an eine andere Partei vermietet wurde, die im Jahr 2004 bereits einen mehr als doppelt so hohen Quadratmeterpreis (damals 2,01 €) zu zahlen hatte.

In Beantwortung des Vorhaltes erklärte der Berufungswerber neuerlich, dass er den angesetzten Quadratmeterpreis nicht anerkenne, und dass auch nicht von einem generalsanierten Wohnraum gesprochen werden könne, da die Wohneinheit sicher keinem neu errichteten Gebäude entspreche. Unter teilweiser Wiederholung seiner bisherigen Ausführungen erklärte er, dass die Sanierungsarbeiten in den Jahren 1990 bis 1993 aufgrund eines Kellerbrandes sowie der Aktion Dorferneuerung (Fassadensanierung) erfolgten. Diese Sanierungen hätten keinen Einfluss auf eine Verbesserung der Wohnräume gehabt. Im Energieausweis 2009 sei darauf hingewiesen worden, dass Sanierungsmaßnahmen ausstehen würden, um eine zeitgerechte Wohnung zu erreichen. Im Übrigen wandte er abermals ein, dass seitens der Finanzbehörde auf seine Einwände und Stellungnahmen nicht eingegangen würde (ursprüngliche Anerken-

nung eines m²-Preises von 14 ATS durch das Finanzamt, Schimmelbildung, Energieausweis, fehlende Entlüftung in Bad und WC, Wohnraumpreis in S.).

Über die Berufung wurde erwogen:

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 EStG zufließen. Solche geldwerten Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung etc.) sind nach § 15 Abs. 2 leg.cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Als üblicher Mittelpreis im Sinn der zitierten Gesetzesbestimmung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Betrag anzunehmen, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen (z.B. VwGH 19.9.1995, 91/14/0240).

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging auch eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, die im Berufungszeitraum noch in der Fassung des BGBl II 416/2001 gültig war. In deren § 2 wird der Wert des Wohnraumes geregelt, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt. Danach war für Dienstwohnungen folgender Quadratmeterpreis anzusetzen: für Baujahre bis 1949 1,16 €, für die Baujahre 1950 bis 1960 1,45 €, 1961 bis 1970 1,81 €, 1971 bis 1980 2,18 €, 1981 bis 1992 2,61 € und ab 1993 2,76 €. Im Falle einer Generalsanierung galt das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als Baujahr. Die genannten Quadratmeterpreise beinhalteten auch die üblichen Betriebskosten. Sind die Betriebskosten vom Dienstnehmer zu bezahlen, war von den Quadratmeterpreisen ein Abschlag von 20% vorzunehmen.

Im gegenständlichen Fall bestreitet der Berufungswerber, dass er mit der von ihm bewohnten Wohnung einen Vorteil aus seinem Dienstverhältnis habe, und sieht den Ansatz eines Sachbezugswertes aus diesem Grunde als nicht gerechtfertigt an. In seinen Ausführungen begründet er dies zunächst damit, dass es sich um keine „Dienstwohnung“ handle und dass die Wohnung bei seinem Einzug im Jahr 1979 zum ortsüblichen Mietpreis vergeben wurde. Hiezu ist festzuhalten, dass aus dem seinerzeit abgeschlossenen Mietvertrag hervorgeht, dass die Wohnung zwar nicht bei Pensionierung, jedoch bei Lösung des Dienstverhältnisses zu räumen ist – die Vergabe der Wohnung steht damit eindeutig in Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis, unabhängig von einer allfälligen Bezeichnung als „Dienstwohnung“. Wird eine aus diesem Titel vergebene Wohnung verbilligt überlassen, liegt jedenfalls ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Für die Feststellung, ob die Vergabe tatsächlich verbilligt war, ist der Wert der Zuwendung in der jeweiligen Besteuerungsperiode ausschlaggebend. Ob

der bei Einzug in die Wohnung im Jahr 1979 geforderte Mietpreis noch ortsüblich war oder nicht, ist damit für die Feststellung einer Besteuerungspflicht im Berufungsjahr ohne Bedeutung.

Hingegen war in diesem Zusammenhang von Bedeutung, dass am vermieteten Wohnobjekt in späteren Jahren mehrfach größere Sanierungsarbeiten auf Kosten der Hauseigentümerin vorgenommen wurden, ohne dass der Mietzins für den Berufungswerber eine merkbare Steigerung erfahren hatte. Bis zum Jahr 1995 blieb die zu bezahlende Miete unverändert. Im Jahr 1995 mietete der Berufungswerber zusätzliche Räume an und vergrößerte damit seine Wohnung um ca. 27 m². Aus diesem Anlass wurde die Miete angehoben, der Quadratmeterpreis betrug zunächst (umgerechnet) 0,678 € und steigerte sich bis zum Jahr 2004 auf 0,76 € und bis zum Berufungsjahr auf 0,811 €. Dem gegenüber steht die Feststellung, dass im selben Haus im Jahr 1997 eine etwa gleich große Wohnung an eine andere Partei um einen Quadratmeterpreis von (umgerechnet) 1,784 € vermietet wurde und dieser Preis bis zum Jahr 2004 eine Steigerung auf 2,01 € erfuhr.

Mit dem in seiner ergänzenden Eingabe zum Vorlageantrag vorgebrachten Hinweis, er hätte im Jahr 1995 für zugemietete Räume im Ausmaß von 27 m² einen Quadratmeterpreis von 27,40 ATS (gegenüber 22,32 ATS des anderen Mieters) bezahlt, übersieht der Berufungswerber, dass die damalige Preiserhöhung (die Miete wurde insgesamt von 250 ATS auf 990 ATS angehoben) die gesamte Wohnung im Ausmaß von 106 m² betroffen hat, was einen Quadratmeterpreis von 9,33 ATS bzw. 0,678 € ergibt.

Insbesondere auf Grund des großen Preisunterschiedes zwischen den beiden im selben Mietobjekt befindlichen Wohnungen steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass die Wohnung dem Berufungswerber verbilligt und keineswegs zum ortsüblichen Mietpreis zur Verfügung gestellt wurde. Der Ansatz eines Sachbezugswertes war damit gerechtfertigt.

Der Höhe des festgesetzten Sachbezugswertes lagen folgende Feststellungen zugrunde: Das Gebäude, in dem sich die strittige Wohnung befindet, stammt aus der Zeit um das Jahr 1900. Im Rahmen einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde im Jahr 2003 wurden folgende baulichen Maßnahmen festgestellt: Vor Vergabe der Wohnung an den Berufungswerber im Jahr 1979 erfolgten durch die Hauseigentümerin eine Dacherneuerung, der Austausch der Innen türen und kleinere Umbauarbeiten, ein Austausch der Fenster sowie die Installierung eines Heißwasserboilers. In den Jahren 1990 bis 1993 erfolgte durch die Hauseigentümerin eine Sanierung der Außenfassade, das Ausmalen des Stiegenhauses, eine Verlegung von Bodenfliesen im Eingangsbereich und Zwischenparterre und eine Umstellung der Heizung von einer Koks- auf Gaszentralheizung. Die Elektroinstallationen befanden sich zu dieser Zeit sowie auch noch zur Zeit der Überprüfung durch die Abgabenbehörde auf einem Standard, der dem

des Jahres 1978 entsprach. Im Jahr 2004 wurde eine Kaminsanierung durchgeführt. Auf Grund dieser Sanierungsmaßnahmen, die beginnend ab dem Jahr 1978 und im Verlauf der späteren Jahre alle wesentlichen Gebäudeteile erfassten, wurde der Berechnung eines Sachbezugswertes der Quadratmeterpreis zugrunde gelegt, der nach der Sachbezugsverordnung ab 2002 für eine Dienstwohnung vorgesehen war, die in den Jahren 1971 bis 1980 errichtet oder generalsaniert wurde.

Vom Berufungswerber wurde nicht bestritten, dass die Sanierungsmaßnahmen in der geschilderten Weise durchgeführt wurden, er erklärt nur, dass das Wohnobjekt „sicher nicht einem neu errichteten Gebäude entspreche“ bzw. dass „von einer generalsanierten Wohnung der Jahre 1970 bis 1980 nicht gesprochen werden könne“. Als Begründung verweist er jedoch lediglich auf zur Zeit ausständige Sanierungsmaßnahmen, um eine zeitgerechte Wohnung zu erreichen, wie etwa dass in Bad und WC mechanische Entlüftungen fehlten, dass der Energieausweis für 2009 nicht entspreche, dass derzeit die Gefahr von Schimmelbildung bestehe, dass die Wohnung nur der Kategorie C entspreche.

Unter Berücksichtigung sowohl dieser Einwendungen als auch der Feststellungen der Abgabenbehörde im Rahmen der Überprüfung vor Ort kommt der Unabhängige Finanzsenat zu folgendem Schluss: Mit den laufenden Sanierungsmaßnahmen über einen Zeitraum von 1978/1979 bis 1993 zusammen mit der zuletzt im Jahr 2004 erfolgten Kaminsanierung wurden alle wesentlichen Gebäudeteile soweit erneuert und dem damaligen Standard angepasst, dass im Ergebnis von einer Generalsanierung ausgegangen werden kann und der Standard des Wohnobjektes keineswegs mehr dem eines im Jahr 1900 errichteten Gebäudes entspricht. Außer Frage steht, dass mit diesen Maßnahmen auch nicht der Standard eines im Berufungszeitraum neu errichteten Gebäudes erreicht wurde, und es liegt der Berechnung des Sachbezugswertes auch keine derartige Annahme zugrunde. Vielmehr hat die bezugsauszahlende Stelle ihrer Berechnung den Wert zugrunde gelegt, der nach der für den Berufungszeitraum gültigen Sachbezugsverordnung für Wohnraum anzusetzen ist, der in den Jahren 1971 bis 1980 errichtet oder generalsaniert wurde. Da mit den Sanierungsmaßnahmen in diesem Zeitraum begonnen wurde und grundlegende Gebäudeteile wie Dach, Fenster, Elektroinstallativen aus diesem Zeitraum stammen, war diese Vorgangsweise gerechtfertigt.

Der der Berechnung zugrunde liegende Quadratmeterpreis von 2,18 € steht auch in Einklang mit den Feststellungen über den Mietpreis, der für die weitere Wohnung im selben Haus gefordert wurde, und liegt noch unter den durchschnittlichen Quadratmeterpreisen, die im Gemeindegebiet üblicherweise gefordert werden.

Da nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes jener Betrag ist, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um

sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen, kommt auch dem Hinweis des Berufungswerbers über den Mietpreis für seine frühere Wohnung im Gemeindegebiet S. keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Ebenfalls unerheblich für die gegenständliche Entscheidung ist eine allfällige niedrigere Bewertung durch die Abgabenbehörde in den Jahren bis 1994.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 25. Oktober 2010