

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

25.03.1999

## Geschäftszahl

97/15/0089

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des S in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. März 1997, Zl. GA 8 - 1861/96, betreffend Abweisung von Anträgen hinsichtlich der Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 sowie für den Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 31. August 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid beantragte der Beschwerdeführer, der am 1. Oktober 1984 zum Bezirkshauptmann von H bestellt worden war, am 27. Dezember 1994 die Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 sowie für den Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 31. August 1993 hinsichtlich der von seinem Dienstgeber für die Dienstwohnung in H in Ansatz gebrachten Sachbezüge. In den Beilagen zu den Anträgen sei ausgeführt worden, ein Bezirkshauptmann sei nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Bezirkshauptmannschaften verpflichtet, binnen sechs Monaten ab seiner Bestellung seinen Wohnsitz am Sitz der Bezirkshauptmannschaft zu begründen. Dabei werde seitens des Dienstgebers die Übersiedlung der gesamten Familie gewünscht, zumal einerseits der Bezirkshauptmann aufgrund seiner gesellschaftlichen Stellung im Bezirk voll integriert sein müsse und andererseits durch Journaldienste und sonstige dienstliche Verpflichtungen an Wochenenden ein Familienleben über größere Entfernungen nicht aufrecht erhalten werden könne. Da die zur Verfügung gestellte Dienstwohnung der Familie kein alleiniges Wohnrecht vermittele, müsse die Familienwohnung (in Wb) weiterhin bestehen bleiben und bezahlt werden. Das gegen den ablehnenden erstinstanzlichen Bescheid erstattete Berufungsvorbringen habe der Beschwerdeführer auch noch dahingehend ergänzt, daß die von ihm zu tragenden Aufwendungen für die Dienstwohnung, soweit diese nicht ohnehin als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zum Ansatz gebracht werden müßten. Durch die Zuweisung einer Dienstwohnung und die damit verbundene Vorschreibung einer Vergütung sowie die Anrechnung eines Sachbezuges sei nämlich der Tatbestand der "Renten und dauernden Lasten, die auf besonderen Verpflichtungen" beruhten, erfüllt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Sie verwies zur Begründung darauf, daß die gegenständlichen Anträge auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer als Anträge nach § 240 Abs. 3 BAO zu werten seien. Es sei daher zu prüfen, ob die durch den Dienstgeber des Beschwerdeführers veranlaßte Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer, die im Zusammenhang mit der verbilligten Überlassung einer Dienstwohnung stehe (Sachbezug) zu Recht erfolgt sei, oder ob der Einwendung des Beschwerdeführers Berechtigung zukomme, wonach in der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht erblickt werden könne. Die verbilligte Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung stelle grundsätzlich einen steuerpflichtigen Sachbezug im Sinne des § 15 EStG 1988 dar. Eine andere Beurteilung könne nur dann Platz greifen, wenn die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers gelegen wäre. Dies sei aber nicht der Fall, wenn sich der Arbeitnehmer durch die Übersiedlung mit seiner Familie in eine verbilligt bereitgestellte

Dienstwohnung im Vergleich zum bisherigen Wohnort während der Arbeitswoche Zeit und Mühe von täglichen Fahrten im Ausmaß von etwa 2 x 85 km zwischen Wohnort und Dienstort bzw. die Trennung von seiner Familie erspare. Berücksichtige man darüber hinaus noch den für die Lebensqualität nicht unbeträchtlichen Umstand, daß die Dienstwohnung mit 145 m<sup>2</sup> (ab 1. April 1990: 220 m<sup>2</sup>) eine erkennbar größere Nutzfläche aufweise als die in Wb gelegene Privatwohnung, könne nicht davon gesprochen werden, daß Interessen des Dienstnehmers nicht berührt seien. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß der Beschwerdeführer die zweifellos im Interesse des Dienstgebers gelegene Verpflichtung zur Begründung eines Wohnsitzes am Sitz der Bezirkshauptmannschaft habe erfüllen müssen. Ein ausschließliches Dienstgeberinteresse sei dann nicht gegeben, wenn mit der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung auch Interessen des Dienstnehmers berührt würden, ihm also Vorteile zukämen, die bei einem Verbleib am bisherigen Wohnort nicht gegeben gewesen wären. Die vorgenommene Sachbezugsbesteuerung sei daher rechtsrichtig, weshalb die Einbehaltung und Abfuhr der maßgeblichen Lohnsteuerbeträge nicht zu Unrecht erfolgt sei. § 240 Abs. 3 BAO gewähre außerdem nur jenen ergänzenden Rechtsschutz, der wegen des zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bestehenden besonderen Verhältnisses beim Lohnsteuerabzug notwendig sei, um ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber zu korrigieren. Eine lohnsteuermindernde Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben sei nur in einem Jahresausgleichsverfahren, nicht jedoch in einem Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO möglich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, gemäß § 260 Abs. 2 lit d BAO und Art. XXIV Z. 14 des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl Nr. 818/1993, hätte für Zeiträume vor dem 31. Dezember 1993 noch ein Berufungssenat über die Berufung entscheiden müssen, zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die angesprochene Regelung betrifft nur Arbeitnehmerveranlagungen zur Einkommensteuer, für die nach der Abschaffung des Jahresausgleiches mit Ende 1993 die Senatszuständigkeit im § 260 Abs. 2 lit d BAO idF BGBl Nr. 818/1993 ausgeschlossen werden sollte. Entscheidungen über Anträge nach § 240 Abs. 3 BAO blieben von dieser Neuregelung völlig unberührt, sodaß zur Berufungserledigung nach der Generalklausel des § 260 Abs. 1 BAO die Finanzlandesdirektion als monokratische Behörde zuständig war.

Nicht zutreffend ist weiters das Vorbringen des Beschwerdeführers, sein Antrag habe sich auf die Jahre 1989, 1990, 1991, 1992 sowie auf den Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 30. September 1993 "und nicht wie im angefochtenen Bescheid angegeben bis 31.8.1993" bezogen. Der aktenkundige diesbezügliche Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für 1993 vom 27. Dezember 1994 weist nämlich ausdrücklich den Zeitraum "vom 1.1.93 bis 31.8.93" aus. Zudem führte es nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, wenn mit ihm lediglich über einen Teil des Antrages abgesprochen worden wäre.

Im Einklang mit der Rechtsprechung ging die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon aus, daß ein Verfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nur jenem ergänzenden Rechtsschutz dient, der wegen des zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden besonderen Verhältnisses beim Lohnsteuerabzug notwendig ist, um ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber korrigieren zu können. Von einer zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer im Sinne der eben zitierten Gesetzesstelle kann somit nur dann die Rede sein, wenn der Arbeitgeber in Nichtbeachtung der auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten oder unter Vernachlässigung der selbständig (ohne Lohnsteuerkarteneintragung) zu berücksichtigenden (persönlichen) Verhältnisse des Abgabe(Lohnsteuer)pflichtigen zu viel an Lohnsteuer einbehalten hat, oder Ansprüche des Arbeitnehmers, die sich auf Grund eines von ihm rechtzeitig beantragten Jahresausgleiches ergeben, nicht befriedigt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 1997, 95/13/0155, m.w.N.). Für die (erstmalige) Geltendmachung von Werbungskosten oder von Sonderausgaben bietet ein Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO keinen Raum. Aus der Sicht des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens können damit die neuerlich in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, die für eine Berücksichtigung der Ausgaben für die Dienstwohnung als Werbungskosten oder als Sonderausgaben sprächen, dahingestellt bleiben. Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde auch nicht über eine Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 BAO oder eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO ab, sodaß auch insoweit der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in keinem Recht verletzt sein kann. Hinweise auf die Zuständigkeit verschiedener Geschäftsabteilungen (bzw. ein diesbezügliches "Zuspielen" der Zuständigkeit) vermögen ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 97/13/0180, unter Hinweis auf die Rechtsprechung und Lehre zum Ausdruck gebracht, daß die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber in der Regel ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerpflichtig ist. Dienen Dienstwohnungen für die davon betroffenen Arbeitnehmer zur Abdeckung der Wohnbedürfnisse am - vom bisherigen Wohnort entfernt gelegenen - Dienstort, wird das nach der Übersiedlung allgemein entstandene Wohnbedürfnis befriedigt. Der aus der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung entstehende Vorteil besteht auch darin, daß dem Arbeitnehmer, der seine bisherige Wohnung beibehält, der Aufwand für die zweite Wohnung erspart oder gemindert werden soll (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1983, 82/13/0238). Eine andere Beurteilung (Inanspruchnahme der Dienstwohnung im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers) könnte nur dann Platz greifen, wenn die Wohnung nur - vergleichbar einem Hotelzimmer (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. März 1986, 85/13/0083) - unmittelbar (und nur an den Tagen) der Dienstausbung zur Verfügung gestellt würde.

Es ist damit in diesem Sinne nicht wesentlich, ob die Begründung des Wohnsitzes des Beschwerdeführers (und seiner Familienangehörigen) zwangsläufig mit der Ernennung zum Bezirkshauptmann in H verbunden war. Entscheidend ist, daß mit der Zurverfügungstellung der Dienstwohnung die in H (nach einer zwangsläufigen oder freiwilligen Wohnsitzbegründung) ansonsten auf andere Weise abzudeckenden allgemeinen Wohnbedürfnisse befriedigt wurden (und sich damit auch die Möglichkeit einer Ersparnis an Zeit und Mühe von täglichen Fahrten oder einer Familientrennung ergab, vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1985, 84/14/0149). Bei diesem Beurteilungsergebnis ist der belangten Behörde auch kein Verfahrensmangel anzulasten, wenn diese von der beantragten Zeugeneinvernahme des Landesamtsdirektors zum Beweise dafür, daß die Übersiedlung mit der gesamten Familie für die Bestellung zum Bezirkshauptmann unabdingbar war, Abstand nahm. Auch die Rüge, die belangte Behörde habe zu Unrecht angenommen, die in Wb gelegene Privatwohnung sei kleiner gewesen als die Dienstwohnung, ist nicht von Relevanz.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. März 1999