

Urteil vom 11. Mai 2011, VI R 65/09

Sachbezug durch verbilligte Überlassung von Wohnungen

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2, EStG § 8 Abs 3, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 2, EStG § 8 Abs 3, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, LStR R 31 Abs 6, LStR R 8.1 Abs 6

vorgehend FG Düsseldorf, 04. November 2009, Az: 11 K 4662/06 L

Leitsätze

1. Überlässt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Wohnungen und werden Nebenkosten (z.T.) nicht erhoben, liegt eine verbilligte Überlassung und damit ein Sachbezug nur vor, soweit die tatsächlich erhobene Miete zusammen mit den tatsächlich abgerechneten Nebenkosten die ortsübliche Miete (Kaltmiete plus umlagefähige Nebenkosten) unterschreitet. Dabei ist jeder Mietwert als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist (BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71) .
2. Bei der Prüfung, ob eine verbilligte Überlassung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis hat, kann ein gewichtiges Indiz sein, in welchem Umfang der Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen auch an fremde Dritte zu einem niedrigeren als dem üblichen Mietzins vermietet (vgl. R 31 Abs. 6/R 8.1 Abs. 6 LStR). Es kann jedoch nicht typisierend davon ausgegangen werden, dass bei einem unter 10 % liegenden Anteil an fremdvermieteten Wohnungen ein Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis besteht .

Tatbestand

- I.
- 1 Die Beteiligten streiten über die lohnsteuerliche Behandlung von nicht umgelegten Betriebskosten für Dienstwohnungen sowie von Umlagezahlungen an eine Zusatzversorgungskasse.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er ist Eigentümer von 68 Wohnungen, die sowohl an Mitarbeiter als auch an fremde Dritte vermietet werden. Zur Überprüfung der ortsüblichen Miete wird turnusmäßig ein öffentlich bestellter Gutachter beauftragt. Die Gutachten werden zeitnah ausgewertet und die dabei festgestellten Mietwerte entsprechend angepasst. Nebenleistungen werden in den Gutachten nicht berücksichtigt.
- 3 Im Jahr 2005 fand bei dem Kläger eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum 1. Januar 2001 bis 28. Februar 2005 statt. Die Prüferin stellte u.a. fest, dass die Kosten für Hausversicherungen, Grundsteuer und Straßenreinigung nicht erhoben und abgerechnet wurden. Dies geschah erst bei Mietverhältnissen, die ab 2005 mit Arbeitnehmern neu abgeschlossen wurden. Die Prüferin sah hierin geldwerte Vorteile bei den Arbeitnehmern des Klägers. Entsprechend einem Antrag des Klägers auf Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurde die nachzufordernde Lohnsteuer mit einem zwischen den Beteiligten unstreitigen pauschalen Nettosteuersatz von 46,1 % berechnet. Dem folgend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 21. September 2005 einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid. Die Nachforderung belief sich auf insgesamt 43.269,99 € Lohnsteuer, 2.379,84 € Solidaritätszuschlag, 1.829,06 € evangelische Kirchensteuer und 783,90 € römisch-katholische Kirchensteuer. Auf den Sachverhalt Dienstwohnungen entfielen dabei nachzufordernde Lohnsteuerbeträge in Höhe von 23.444,25 € nebst 1.289,43 € für Solidaritätszuschlag, 895,05 € für evangelische Kirchensteuer und 383,59 € für römisch-katholische Kirchensteuer.
- 4 Der Einspruch des Klägers, der ausdrücklich auf die steuerliche Behandlung der Dienstwohnungen beschränkt

wurde, blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2006 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück, da die verbilligte oder unentgeltliche Nebenleistung als Sachbezug im Zusammenhang mit der Wohnungsüberlassung anzusehen sei. Gemäß R 31 Abs. 6 Satz 6 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) sei von dieser Regelung nur abzusehen, wenn der Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen in nicht unerheblichem Umfang auch an fremde Dritte zu einem geringeren als dem üblichen Wert vermiete. Als Anhaltswert für einen nicht unerheblichen Umfang könne ein Anteil von 25 bis 30 % gelten. Nach den Berechnungen der Lohnsteuer-Prüferin liege der Anteil an Fremdmietern bei 7,5 %. Ehemalige Arbeitnehmer seien nicht als Fremdmietern anzusehen.

- 5 Mit seiner Klage wandte sich der Kläger gegen den Nachforderungsbescheid, soweit mit diesem die aus der Behandlung der Nebenkosten im Rahmen der Mietvertragsverhältnisse aus Sicht des FA gebotenen steuerlichen Folgerungen gezogen wurden. Die nur teilweise Umlegung der Nebenkosten sei erforderlich gewesen, um eine Standardisierung der Nebenkostenabrechnungen zu erreichen. Zudem sei so eine Gleichbehandlung auch der Mieter erreicht worden, bei denen eine Erhebung der Nebenkosten rechtlich möglich gewesen wäre. Weiter sei nach R 31 Abs. 6 Satz 6 LStR von einer verbilligten Wohnungsüberlassung dann nicht auszugehen, wenn ein Arbeitgeber vergleichbare Wohnungen in nicht unerheblichem Umfang fremden Dritten zu gleichen Bedingungen überlasse. Ehemalige Arbeitnehmer seien als Fremdmietern anzusehen. Damit würden 22 von 68 Wohnungen, das heißt 32,35 %, fremdvermietet.
- 6 Daneben erstrebte der Kläger mit der Klage erstmalig, die seiner Meinung nach zu Unrecht angemeldete und gezahlte Lohnsteuer nebst Zuschlagsteuern auf die Umlagen an die Zusatzversorgungskasse im Zusammenhang mit der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes möglichst auf 0 € herabzusetzen. Der Kläger zahle Umlagen in Höhe von 4,25 % des zusatzversorgungspflichtigen Entgeltes seiner Mitarbeiter an die Zusatzversorgungskasse im Zusammenhang mit der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes. Die Umlagen stellten keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, weil ein quantifizierbarer Anspruch des Arbeitnehmers hierbei nicht entstehe. Der Kläger habe auf die Umlagen pauschale Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer gezahlt. Die angemeldeten Steuern seien um diese Beträge zu kürzen. Damit sei zumindest eine Reduzierung der Haftungs- und Pauschalierungsbescheide bis auf 0 € möglich. Dies ergebe sich aus § 177 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 428 veröffentlichten Gründen ab.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 5. November 2009 11 K 4662/06 L sowie den Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum 1. Januar 2001 bis 28. Februar 2005 vom 21. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2006 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Allerdings hat das FA zu Recht die Umlage an die Zusatzversorgungskasse der Lohnsteuer unterworfen. Das FG hat daher zutreffend das Vorliegen eines materiellen Fehlers i.S. des § 177 AO verneint. Der Senat verweist insoweit auf sein Urteil vom 7. Mai 2009 VI R 8/07 (BFHE 225, 68, BStBl II 2010, 194) zur steuerlichen Behandlung von Umlagezahlungen an die VBL. Die Revision hat keine (neuen) Gesichtspunkte vorgebracht, die eine abermalige Überprüfung der Grundsätze der genannten Entscheidung erforderlich machen.
- 13 2. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass die nicht erhobenen Kosten für Hausversicherungen, Grundsteuer und Straßenreinigung einen durch das individuelle Arbeitsverhältnis

des jeweiligen Arbeitnehmers veranlassten geldwerten Vorteil darstellen.

- 14** Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen.
- 15** a) Neben Gehältern, Löhnen, Gratifikationen und Tantiemen gehören auch "andere Bezüge und Vorteile" aus dem Dienstverhältnis zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1, § 8 Abs. 1 EStG). Ein solcher steuerpflichtiger geldwerter Vorteil kann auch in der verbilligten Überlassung einer Wohnung liegen. Dieser Vorteil ist als Sachbezug gemäß § 8 Abs. 2 EStG mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem üblichen (um übliche Preisnachlässe geminderten) Endpreis am Abgabeort und dem Betrag, der dem Arbeitnehmer in Rechnung gestellt worden ist, anzusetzen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Dezember 1978 VI R 36/77, BFHE 127, 26, BStBl II 1979, 629).
- 16** Üblicher Endpreis am Abgabeort ist dabei die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung, die vom FG als Tatsacheninstanz festzustellen ist (BFH-Urteile in BFHE 127, 26, BStBl II 1979, 629; vom 18. Januar 1985 VI R 188/79, BFH/NV 1985, 54). Die danach maßgebliche ortsübliche Miete (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juni 1992 VI R 102/90, BFHE 168, 544, BStBl II 1993, 47) ist grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel zu entnehmen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 1999 II R 48/97, BFH/NV 1999, 1452, und vom 4. März 1999 II R 69/97, BFH/NV 1999, 1454). Dabei ist denkwürdiglich jeder der Mietwerte als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist (BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71). Zur ortsüblichen Miete gehören dabei neben der ortsüblichen Kaltmiete auch die umlagefähigen Kosten. Denn zur Miete gehören auch die zu zahlenden Nebenkosten-Umlagen (BFH-Urteil vom 25. Juli 2000 IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305).
- 17** b) Vorteile werden "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Kein Arbeitslohn liegt u.a. dann vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteile vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; vom 19. Juni 2008 VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826; BFH-Beschlüsse vom 17. Januar 2005 VI B 30/04, BFH/NV 2005, 884; vom 28. Juni 2007 VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; jeweils m.w.N.; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 325, m.w.N.; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 190; Schmidt/Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 19 Rz 29; Schneider, Der Betrieb 2006, Beilage 6, 51 ff.). Gleiches gilt, wenn sich die den Vorteil bewirkende Zuwendung als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689, und vom 25. Mai 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690). Nicht erforderlich ist, dass der Einnahme eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugeordnet werden kann (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1984 VI R 164/79, BFHE 142, 483, BStBl II 1985, 164).
- 18** Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung für den Arbeitnehmer Ertrag seiner Arbeitskraft ist und damit Arbeitslohncharakter hat, ist aufgrund einer in erster Linie der Tatsacheninstanz obliegenden tatsächlichen, alle wesentlichen Umstände des Einzelfalles einbeziehenden Würdigung zu entscheiden. Dabei ist der mit der Zuwendung verfolgte Zweck zu erforschen. Äußere Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände sind eingehend zu würdigen (BFH-Urteil vom in BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529).
- 19** 3. Die Vorinstanz ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Sache ist nicht spruchreif. Die nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze erforderlichen Feststellungen werden im zweiten Rechtsgang zu treffen sein.
- 20** a) Im zweiten Rechtsgang wird zunächst festzustellen sein, ob überhaupt Wohnungen durch den Kläger verbilligt überlassen worden sind. Grundlage ist die maßgebliche ortsübliche Miete (Kaltmiete plus umlagefähige Nebenkosten). Nur soweit die tatsächlich erhobene Miete zusammen mit den tatsächlich abgerechneten Nebenkosten den unteren Wert der Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen (Kaltmiete plus umlagefähige Kosten) unterschreitet, ist von einer verbilligten Überlassung der jeweiligen Wohnung auszugehen.
- 21** b) Weiter wird das FG neu zu würdigen haben, ob die verbilligte Überlassung ihren Rechtsgrund im

Arbeitsverhältnis hat. Dabei wird einzubeziehen sein, dass der Kläger turnusmäßig einen Gutachter mit der Prüfung der ortsüblichen Miete beauftragt hat und die vereinbarten Mieten --ohne Nebenkosten-- entsprechend angepasst worden sind. Denn es liegt nahe, dass es dem Kläger angesichts dieser regelmäßigen Anpassung der Grundmiete nicht vorrangig darum gegangen sein dürfte, dem allgemeinen Wohnungsmarkt aus sozialen Erwägungen Wohnungen zu günstigen Bedingungen zur Verfügung zu stellen. Schließlich wird auch die Einlassung des Klägers zu würdigen sein, dass zur Vereinheitlichung und zur Vereinfachung auf die Erhebung der Nebenkosten verzichtet worden sei sowie dass alle Mieter gleichbehandelt werden sollten. Ein gewichtiges Indiz kann zudem sein, ob und in welchem Umfang der Kläger vergleichbare Wohnungen auch an fremde Dritte zu einem niedrigeren als dem üblichen Mietzins vermietet (vgl. R 31 Abs. 6 Satz 6 LStR). Es kann jedoch nicht typisierend davon ausgegangen werden, dass bei einem unter 10 % liegenden Anteil an fremdvermieteten Wohnungen ein Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis besteht. Ein starrer quantitativer Maßstab erlaubt keinen Rückschluss auf den mit der einzelnen Zuwendung an den jeweiligen Arbeitnehmer verfolgten (subjektiven) Zweck.

- 22** c) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang erneut zu der Auffassung gelangen, dass eine durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Gunstmiete vorliegt, wird es die besondere Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG zu beachten haben. Zudem wird aufzuklären sein, ob eine Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG in Betracht kommt. Denn der jeweilige Arbeitnehmer könnte aufgrund seines Dienstverhältnisses Dienstleistungen erhalten, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer erbracht werden. Beim Kläger als Körperschaft des öffentlichen Rechts könnte dies bereits dann der Fall sein, wenn die Vermietung von Wohnungen durch den Kläger im Rahmen seiner Vermögensverwaltung konkret am Markt angeboten wird und die Vermietungsleistung dabei mindestens in gleichem Umfang am Markt wie an Arbeitnehmer angeboten wird. § 8 Abs. 3 EStG kommt jedoch nur zur Anwendung, wenn der Kläger seinen Antrag auf Pauschalierung gemäß § 40 EStG vor Eintritt der Rechtskraft des angefochtenen Bescheides zurücknimmt. Denn § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG hat auch zur Voraussetzung, dass die für den geldwerten Vorteil zu erhebende Lohnsteuer nicht nach § 40 EStG pauschaliert wird (BFH-Urteil vom 21. Januar 2010 VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de