



Sachstand

Einkommensteuerliche Behandlung von Mietvorteilen durch den Arbeitgeber

Einkommensteuerliche Behandlung von Mietvorteilen durch den Arbeitgeber

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 056/19
Abschluss der Arbeit: 16. April 2019
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

1. Fragestellung

Um den Auswirkungen des Wohnungsmangels auf Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter entgegenzuwirken, plant eine Gewerkschaft gemeinsam mit einem Unternehmen und einer Bank die Gründung von Wohnungsbaugenossenschaften. Nachdem Wohnungen erworben worden sind, soll es über diese Genossenschaften Zuschüsse zur Miete für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer des Unternehmens geben.

Der Fragesteller bittet um die Darstellung der einkommensteuerlichen Behandlung dieser Zuschüsse.

2. Vorbemerkung

Im Folgenden wird der Begriff Mietvorteil verwandt. Damit sind sowohl der direkte Zuschuss in Form von Geld vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmer als Mieter als auch die Überlassung von Wohnungen durch den Arbeitgeber an seine Mitarbeiter zu einem anderem als dem ortsüblichen Mietpreis gemeint.

3. Einkommensteuerliche Behandlung von Mietvorteilen durch den Arbeitgeber

Nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des EStG, dazu gehören auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)¹, zufließen.²

Die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) präzisiert und zählt zum Arbeitslohn alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.³

Geld ist dabei Zahlungsmittel in in- und ausländischer Währung, somit auch ein direkt gezahlter Zuschuss. Ein geldwertes Gut hingegen ist jeder greifbare Vorteil, dem ein in Geld ausdrückbarer, das heißt wirtschaftlicher Wert, zukommt.⁴ Es handelt sich um sonstige Einnahmen, die nicht in Geld bestehen.

„Aus dem Dienstverhältnis“ bedeutet, dass es einen objektiven Zusammenhang zwischen den Einnahmen und dem Dienstverhältnis geben muss. Die Leistung des Arbeitgebers muss sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des

1 § 19 EStG.

2 § 8 Abs. 1 EStG.

3 § 2 Abs. 1 LStDV.

4 Glenk, Heinrich: EStG § 8 Einnahmen, in Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, 145. Ergänzungslieferung, Dezember 2018, abrufbar bei BeckOnline.

Arbeitnehmers erweisen. Leistungen des Arbeitgebers sind dann kein Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber die Zuschüsse aus übergeordneten Unternehmensgesichtspunkten, das heißt ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse, erbringt.⁵

Die Höhe der Besteuerung des Arbeitslohns hängt davon ab, ob es sich um laufende oder sonstige Bezüge handelt. Nur sogenannte sonstige Bezüge, zum Beispiel unregelmäßig gezahlte Gratifikationen oder sogenannte 13. Monatsgehälter sowie nachgezahlter Arbeitslohn, können pauschal versteuert werden, allerdings nur, wenn der Arbeitgeber die sonstigen Bezüge einer größeren Zahl von Arbeitnehmern (mindestens 20) gewährt. Zudem gilt die Möglichkeit der Pauschalversteuerung nur für sonstige Bezüge bis zu 1.000 Euro pro Arbeitnehmer.⁶ Der laufende Arbeitslohn hingegen unterliegt dem Lohnsteuerabzug und letztlich dem individuellen Steuersatz des Arbeitnehmers.

Eine völlige Befreiung von der Einkommensteuer käme nur dann in Betracht, wenn der Mitarbeiter als Mieter Geldleistungen (direkt von der öffentlichen Hand) zum Zwecke der Wohnkostenentlastung nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung erhält und der Arbeitgeber Eigentümer dieser förderungsfähigen Wohnungen ist.⁷

3.1. Mietzuschüsse in Form von Geld

Es ist in den Kommentaren zum Einkommensteuergesetz unbestritten, dass ein Mietkostenzuschuss (oder Mietzuschuss oder Mietbeihilfe) in Form von Geld, den ein Arbeitnehmer direkt von seinem Arbeitgeber im Rahmen des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses erhält, als Barlohn steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt.⁸ Sofern der Mietzuschuss regelmäßig bezahlt wird, gilt er steuerrechtlich als laufender Bezug und muss wie oben versteuert werden.⁹ Daran dürfte auch die Auszahlung durch einen Dritten, in diesem Fall durch die Genossenschaft, nichts ändern.

5 Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 11. März 1988, Aktenzeichen VI R 106/84.

6 § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und R 40.1 Lohnsteuer-Richtlinie (LStR).

7 § 3 Nr. 59 EStG; Erhard, Gerd: EStG § 3 Nr. 59, in Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, 145. Ergänzungslieferung, Dezember 2018, abrufbar bei BeckOnline.

8 Vgl. zum Beispiel Eisgruber, Thomas: § 19 EStG, Randziffer 78, in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 18. Auflage 2019, abrufbar bei juris.

9 Hausen, Carola: Mietzuschuss, in Personal Office Premium (HI2721180).

3.2. Verbilligte Überlassung von Wohnungen

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Wohnung¹⁰ zu einem Mietpreis, der innerhalb der Mietpreisspanne des örtlichen Mietspiegels liegt, scheidet die Annahme eines geldwerter Vorteils aus.¹¹

Überlässt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Wohnungen und werden Nebenkosten, auch nur teilweise 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. 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. Es kann jedoch nicht typisierend davon ausgegangen werden, dass bei einem unter 10 Prozent liegenden Anteil an fremdvermieteten Wohnungen ein Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis besteht.¹²

Arbeitslohn kann auch dann vorliegen, wenn sich der Arbeitgeber zur Verwaltung der an seine Arbeitnehmer vermieteten Immobilien eines Dritten bedient, der "nach außen" im eigenen Namen und für eigene Rechnung tätig wird.¹³

Der geldwerte Vorteil bleibt von der Steuer befreit, wenn die sich ergebenden Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.¹⁴ Liegt der Vorteil über dieser Grenze, ist der gesamte Betrag zu versteuern.

Ist die Feststellung des ortsüblichen Mietpreises im Einzelfall mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden, ist der Wert der Wohnung in 2019 mit monatlich 4,05 Euro je m² zu berücksichtigen. Bei einfacher Ausstattung (ohne Sammelheizung oder ohne Bad/Dusche) sind in 2019 3,31 Euro je m² monatlich anzusetzen. Bestehen gesetzliche Mietpreisbeschränkungen, sind die durch diese Beschränkungen festgelegten Mietpreise als Werte anzusetzen.¹⁵

Wenn Vermietungen vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer vorgenommen werden, kommt als Mietwert der um 4 Prozent geminderte Mietpreis, zu dem der Arbeitgeber die Wohnung an fremde Mieter im allgemeinen Geschäftsverkehr abgibt, in Betracht.

10 Vgl. zu den folgenden Fällen, wenn nicht anders angegeben: Niermann, Walter: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online (HI2335255), Sachbezüge, 2.4.Freie Wohnung.

11 BFH, Urteil vom 17. August 2005, Aktenzeichen IX R 10/05.

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

13 BFH, Urteil vom 7. November 2006, Aktenzeichen VI R 70/02. In diesem Fall erfolgte die Vermietung durch eine 100prozentige Tochter des Arbeitgebers.

14 § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

15 § 2 Abs. 4 Satz 2 und 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV).

Dies kann zum Beispiel bei Wohnungsunternehmen oder sonstigen Unternehmen, die gewerbliche Grundstücksvermietungen betreiben, gegeben sein. Hier kann der Rabattpfreibetrag von 1.080 Euro zur Anwendung kommen.¹⁶

* * *

16 § 8 Abs. 3 EStG.