

Steuerliche Behandlung der Dienstwohnungen (einschließlich Nebenkosten)

Hinweis auf staatliches Recht/Rundschreiben des Generalvikars vom 28. Januar
2022

Az 6.1/2341/2/1-2021

Der Bundesminister der Finanzen hat mit Schreiben vom 19.10.1992 – IV B 6 – S 2334 – 105/92 zur steuerlichen Bewertung der Dienstwohnungen von Geistlichen klargestellt, dass für die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Wohnungsüberlassung gem. § 8 Abs. 2 EStG in Verbindung mit R 8.1 Abs. 6 der Lohnsteuer-Richtlinien der ortsübliche Mietwert der jeweiligen Wohnung zugrunde zu legen ist. Dabei ist die Miete anzusetzen, die für eine nach Baujahr, Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist (Vergleichsmiete). Etwaige örtlich bedingte Wertsteigerungen oder Wertminderungen sind in Form von Zu- oder Abschlägen zu berücksichtigen. Ein Abschlag vom Mietwert kommt in Betracht, wenn sich Beeinträchtigungen dadurch ergeben, dass eine enge räumliche Verbindung der zur Verfügung gestellten Wohnung mit der Erfüllung der beruflichen Pflichten besteht, sofern diese Beeinträchtigungen nicht bereits bei der Wohnflächenberechnung Berücksichtigung fanden.

Die nachfolgende Vereinbarung dient der Vereinfachung bei der Ermittlung der örtlichen Mietwerte der Dienst- und Mietwohnungen (einschl. Nebenkosten). Mit Ausnahme von atypischen Fällen soll sowohl von Anrufungsauskünften nach § 42e EStG an die Betriebsstättenfinanzämter zur Ermittlung oder Bestätigung des örtlichen Mietwerts als auch von Abweichungen von den festgelegten Regelungen abgesehen werden. Für die Zeit vom 01.01.2022-31.12.2024 wird folgende Vereinbarung getroffen:

1 Mietwertermittlung für Dienst- und Mietwohnungen

- 1.1 Die ortsübliche Miete gem. § 8 Abs. 2 EStG ist grundsätzlich anhand der örtlichen Mietspiegel/Mietpreissammlungen/Mietwerttabellen¹ zu ermitteln. Enthält der Mietspiegel Rahmenwerte, ist jeder der Mietwerte als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen der Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist (Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17.08.2005, BStBI II 2006 S. 71 und 11.05.2011, BStBI II 2011 S. 946). Es bestehen keine Bedenken, wenn der Dienstgeber den unteren Rahmenwert des Mietspiegels als örtlichen Mietwert zugrunde legt. Eine verbilligte Überlassung und damit ein Sachbezug liegt nur vor, soweit die tatsächlich erhobene Miete

¹ Mietpreissammlungen der Kommunen und Mietwerttabellen sind den Mietwertspiegeln gleichzusetzen.

zusammen mit den tatsächlich abgerechneten Nebenkosten den unteren Wert der Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen (Kaltmiete plus umlagefähige Nebenkosten) unterschreitet (vgl. ebenfalls Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.05.2011, a.a.O.).

Soweit in der Zeit vom 01.01.2018-30.06.2021 Mietspiegel erstellt worden sind, sind wegen der bei Mieterhöhungsverlangen zu beachtenden Fristen die Mietwerte ab dem 01.01.2022 mit den Mietspiegelwerten unter Berücksichtigung der nach den Erläuterungen zur Anwendung des Mietspiegels vorzunehmenden Zu- und Abschläge festzusetzen.

- 1.2 Ein Abschlag von der ortsüblichen Wohnungsmiete wegen dienstlicher Mitbenutzung ist zulässig, soweit sich Beeinträchtigungen aus der engen baulichen Verbindung von Diensträumen und privaten Räumen ergeben, z.B. weil der dienstliche Besucherverkehr bzw. Mitarbeiter zwangsläufig auch Teile der Privaträume (Flur und/oder Toilette, Durchgangszimmer) berühren und diese Beeinträchtigungen nicht bereits bei der Ermittlung des Mietwerts bzw. der Wohnflächenberechnung berücksichtigt worden sind. Die Fallgruppen für typisierte Abschläge werden wie folgt definiert:

Fallgruppe 1: Aufgrund der engen baulichen Verbindung der Diensträume mit dem privaten Wohnbereich ergeben sich wegen der Dienstgeschäfte leichtere Beeinträchtigungen bei der Nutzung des Wohnbereichs. Der Mietwert wird in diesen Fällen dadurch gemindert, dass der Dienststelleninhaber beruflich genutzte Räume bzw. Flächen durchqueren muss, um von einem Wohnraum in den anderen zu gelangen. Hierfür ist ein Abschlag von 10 v.H. vorzunehmen.

Fallgruppe 2: Die Beeinträchtigung des privaten Wohnbereichs und damit eine Minderung des objektiven Wohnwerts ergibt sich daraus, dass Besucher oder Mitarbeiter aus dem dienstlichen Bereich privat genutzte Räume bzw. Flächen durchqueren, um andere dienstliche Räume zu erreichen. Der Abschlag für diese Fallgruppe wird mit 15 v.H. festgesetzt.

Fallgruppe 3: Bei dieser Fallgruppe werden mangels Trennung von Amts- und Wohnbereich auch Räume des privaten Wohnbereichs dienstlich genutzt. Je nach Umfang der Nutzung kann ein Abschlag bis zu 20 v.H. als angemessen angesehen werden. Es obliegt dem Dienstgeber, die Intensität der Nutzung und demzufolge die Höhe des in Betracht kommenden Abschlags glaubhaft zu machen.

Zusätzliche Beeinträchtigungen des Wohnwerts können durch einen Abschlag bis zu 10 v.H., in besonders gravierenden Fällen bis zu 15 v.H. von der ortsüblichen Miete Berücksichtigung finden. Hierzu gehören örtlich bedingte Beeinträchtigungen, nicht jedoch solche, die durch die Berufsausübung verursacht werden.

- 1.3 Mietwerte für Wohnungen, die z.B. wegen Übergröße nicht vom Mietspiegel erfasst werden, sind aus den übrigen Mietspiegelwerten abzuleiten. Dabei bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, wenn bei Wohnungen ab 140 qm ein Abschlag von 10 v.H., bei Wohnungen ab 170 qm ein Abschlag von 15 v.H. vorgenommen wird. Wegen der Wohnflächenberechnung wird insoweit auf Tz. 1.10 verwiesen.
- 1.4 Ist für die Gemeinde kein Mietspiegel, keine Mietpreissammlung/Mietwerttabelle vorhanden, so ist der Mietwert anhand des Mietspiegels einer vergleichbaren Gemeinde zu ermitteln. Welche Gemeinden über einen Mietspiegel verfügen, kann ggf. beim Belegenheitsfinanzamt erfragt werden.
- 1.5 Sind nur veraltete Mietspiegel (vor dem 01.01.2018) vorhanden, so sind die bisher angesetzten Mietwerte in Anlehnung an die Mietpreisentwicklung (Indexzahlen) zum 01.01.2022 unabhängig davon, ob es sich um Altbauten oder freifinanzierte Wohnungen handelt, um 4,00 v.H. zu erhöhen. Ein Mietspiegel gilt nicht als veraltet, wenn seine Fortschreibung nur deshalb unterblieben ist, weil sich keine Änderung des Mietniveaus ergeben hat.
- 1.6 Sind örtliche oder vergleichbare Mietspiegel nicht vorhanden, so ist die Höhe der bisher angesetzten Mietwerte durch entsprechende Anfragen beim Betriebsstättenfinanzamt zu überprüfen und der jeweilige Mietwert ggf. ab dem 01.01.2022 neu festzusetzen.
- 1.7 Eine neue Mietwertermittlung ist stets bei nennenswerten baulichen Veränderungen wie Ausbauten und Anbauten, Modernisierungsmaßnahmen, Wechsel des Dienstwohnungsinhabers u.ä. erforderlich.

Eine Wohnung ist z.B. umfassend modernisiert, wenn sie in Ausstattung, Größe und Beschaffenheit nach der Modernisierung im Wesentlichen einer Neubauwohnung entspricht. Von einer umfassenden Modernisierung kann auch dann ausgegangen werden,

- wenn von den folgenden Modernisierungsmerkmalen mehrere nebeneinander vorliegen wie
 - Einbau einer Sammelheizung
 - Erneuerung der Sanitäreinrichtungen
 - Erneuerung der Elektroleitungen und -anlagen einschl. einer Verstärkung der Leitungsquerschnitte
 - Erneuerung der Fenster und/oder der Türen
 - Erneuerung der Fußböden
 - Wärmedämmende Maßnahmen

- Verbesserung der Wohnverhältnisse durch Veränderung des Zuschnitts der Wohnung
- und/oder der Modernisierungsaufwand rund 1/3 der Kosten für eine vergleichbare Neubauwohnung beträgt.

In welchen Fällen „mehreren Modernisierungsmerkmale nebeneinander“ vorliegen, ist dem jeweiligen Mietspiegel zu entnehmen. Enthält dieser keine entsprechende Regelung, ist von einer umfassenden Modernisierung auszugehen, wenn von den o.a. Merkmalen mindestens fünf vorliegen.

Für die Einstufung in eine Baualtersgruppe gelten die in den jeweiligen Mietspiegeln getroffenen Aussagen. Treffen Mietspiegel keine Aussage, so kommt der Zeitpunkt der Fertigstellung der Modernisierung für die Einstufung in eine Baualtersgruppe in Betracht.

Sofern im Einzelfall Zweifel bestehen, ob ein Haus, vergleichbar einem Rohbau, vollständig saniert und modernisiert oder durch An- und Umbau neuer Wohnraum geschaffen wurde und dies entsprechend § 17 II. WoBauG bzw. nunmehr § 16 Abs. 1 WoFG in die Baualtersklasse einzuordnen ist, in der die Baumaßnahme erfolgte (vgl. BFH vom 28.04.1992, IX R 130/86 und BFH vom 31.03.1992), kann es zweckmässig sein, dies unter Hinzuziehung einer gutachterlichen Stellungnahme eines Bausachverständigen prüfen zu lassen.

- 1.8 Bei angemieteten Dienst- und Mietwohnungen ist grundsätzlich die für die Anmietung zu zahlende Miete als üblicher Endpreis am Abgabeort anzusehen.
- 1.9 Die Wohnflächenberechnung richtet sich nach den Bestimmungen des jeweiligen Mietspiegels. Bei Anwendung der II. Berechnungsverordnung vom 12.10.1990 (BGBl I, 2178) sind ab dem 01.01.2004 die Änderungen der Verordnung vom 25.11.2003 (BGBl I, 2349) zu beachten. Die Vorschrift des § 42 wurde neu gefasst. Ist die Wohnfläche bis zum 31.12.2003 nach dieser Verordnung berechnet worden, bleibt es bei dieser Berechnung. Soweit in den vorgenannten Fällen nach dem 31.12.2003 bauliche Änderungen an dem Wohnraum vorgenommen worden sind, die eine Neuberechnung der Wohnfläche erforderlich machen, sind die Vorschriften der Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl I, 2346) anzuwenden.

Die Regelungen der §§ 43 und 44 sind ab dem 01.01.2004 aufgehoben worden.

- 1.10 In die Berechnung des Mietwerts sind auch solche Räume einzubeziehen, die der Dienstnehmer so gut wie ausschließlich zu beruflichen Zwecken nutzt (häusliches Arbeitszimmer gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG). Entsprechendes gilt für gemischt genutzte Räume.

Demgegenüber sind in die Berechnung des Mietwerts solche Räume nicht einzubeziehen, die dem Dienstnehmer vom Dienstgeber im ganz überwiegenden be-

trieblichen Interesse als Büro bzw. Dienstzimmer zugewiesen werden. Neben der ausdrücklichen – schriftlichen – Zuweisung dieses Raumes als Büro bzw. Dienstzimmer sind weitere Indizien erforderlich, die das überwiegend eigenbetriebliche Arbeitgeberinteresse begründen. Die Funktion des Raumes muss durch eindeutige Trennung des dienstlichen und privaten Bereichs mit einer klaren Zuordnung des Raumes zum dienstlichen Bereich nach objektiv abgrenzbaren Merkmalen erkennbar sein.

Als solche Merkmale kommen z.B. in Betracht:

- die tatsächliche Abgrenzung des Dienstzimmers/der Dienstzimmer zu den Wohnräumen durch eine separate Eingangstür oder durch die Lage im Gebäude (z.B. im Anbau) oder
- die gesonderte Erfassung der Kosten (z.B. der Energiekosten über gesonderte Zähler) oder
- die Möblierung und Ausstattung (Grundausrüstung) des Büros bzw. Dienstzimmers/der Dienstzimmer durch den Dienstgeber. Die Möblierung und die Ausstattung müssen dem Dienstnehmer die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit ermöglichen. Die Nichtmöblierung durch den Dienstgeber führt nicht in jedem Fall zur Einbeziehung des Raumes in den Wohnungsbereich.

Maßgeblich sind letztlich die Gesamtumstände des Einzelfalls, wobei besondere Indizien für ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse in den Fällen des engen räumlichen Zusammenhangs mit dem Wohnungsbereich zu fordern sind. Hierzu gehört auch, dass dem Dienstnehmer neben dem Dienstzimmer/den Dienstzimmern noch ausreichend Raum für das (private) Wohnbedürfnis zur Verfügung steht.

Sofern die Nutzung von Räumlichkeiten im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht festgestellt werden kann, sind die dienstlich/beruflich genutzten Räume in die Mietwertberechnung einzubeziehen.

- 1.11 Erstattet der Dienstgeber, ohne selbst Rechnungsempfänger zu sein, dem Dienstnehmer die auf das dienstlich zugewiesene Zimmer entfallenden Nebenkosten (Strom, Heizung), liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor; es bleibt dem Arbeitnehmer überlassen, die Aufwendungen als Werbungskosten – ggf. schon im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren – geltend zu machen.

Es bestehen keine Bedenken, wenn dem Dienstnehmer die auf das Dienstzimmer entfallenden Kosten unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR mit dem derzeit gültigen lohnsteuerlichen Wert von bis zu 200,- € monatlich steuerfrei erstattet werden. Voraussetzung ist, dass die Zahlungen als Aufwandsentschädigungen gekennzeichnet sind. Ein Werbungskostenabzug scheidet insofern aus.

- 1.12 Ermittlung des geldwerten Vorteils ab dem 01.01.2020. Ab dem 01.01.2020 unterbleibt nach der neuen gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) oder bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Arbeitgeber auf dessen Veranlassung von einem entsprechend verbundenen Unternehmen zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser (der ortsübliche Mietwert) nicht mehr als 25 € je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten i.S.d. Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten – BetrKV – beträgt.

Nach der Neuregelung ist nur die Überlassung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken des Arbeitnehmers begünstigt. Als Wohnung wird eine geschlossene Einheit von Räumen angesehen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. Für die Bewertung einer Unterkunft, die keine Wohnung ist, ist wie bisher der amtliche Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung, ohne Berücksichtigung des Bewertungsabschlags, maßgebend. Auf die Eigentümereigenschaft des Arbeitgebers als Bauherr oder als Käufer kommt es nicht an. Auch vom Arbeitgeber angemietete Wohnungen, die dem Arbeitnehmer überlassen werden, sind von der gesetzlichen Änderung umfasst.

Der Bewertungsabschlag beträgt ein Drittel vom ortsüblichen Mietwert und wirkt wie ein Freibetrag.

Der ortsübliche Mietwert ist die Vergleichsmiete, d. h. Kaltmiete (ohne Garage) zzgl. der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten zum Zeitpunkt der Neubewertung, die für eine nach Baujahr, Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist; auch der niedrigste Mietwert der Mietpreisspanne des Mietspiegels für vergleichbare Wohnungen zzgl. der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten gilt als ortsüblicher Mietwert. Zu den umlagefähigen Kosten nach der BetrKV, die sich aus tatsächlichen Zahlungen oder anhand einer Vorauszahlung aufgrund einer Betriebskostenabrechnung ergeben können, gehören u.a. Grundsteuer, Kosten der Wasserversorgung, Entwässerung, Heizung, Straßenreinigung und Müllbeseitigung, Gartenpflege, Schornsteinreinigung oder Sach- und Haftpflichtversicherungen.

Die nach Anwendung des Bewertungsabschlags ermittelte Vergleichsmiete ist Bemessungsgrundlage für die Bewertung der Mietvorteile. Das vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahlte Entgelt (tatsächlich erhobene Miete und Nebenkosten) für die Wohnung ist auf die Vergleichsmiete zum Zeitpunkt der Zahlung anzurechnen. Werden die Betriebskosten nach der BetrKV in die Verbilligung mit einbezogen,

steht grundsätzlich die tatsächliche Höhe der Verbilligung erst dann fest, wenn eine Abrechnung der Betriebskosten erfolgt ist.

Für Zwecke des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens ist nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber die Überprüfung und ggf. Anpassung der ermittelten Mietwerte und der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten nicht jährlich, sondern in einem dreijährigen Turnus vornimmt, soweit nicht außergewöhnliche Umstände (z.B. wesentliche Änderung des Mietpreisniveaus oder bauliche Veränderungen) eintreten (vgl. insoweit Anhang 5, Tz. 5.10 der Anleitung für den LSt-Außendienst). Dieser dreijährige Anpassungsturnus ist auch im Veranlagungsverfahren zu beachten. Der Dreijahreszeitraum beginnt regelmäßig mit dem Jahr des erstmaligen Bezugs der überlassenen Wohnung. Zur Ermittlung des Bewertungsabschlags ist zum Zeitpunkt der Festsetzung des Mietwertes die aktuellste (= letztmalige) Abrechnung der Betriebskosten nach der BetrKV zu Grunde zu legen.

2 Garagen

Für Garagen ist der jeweils nach den örtlichen Verhältnissen zu ermittelnde übliche (durchschnittliche) Mietwert monatlich anzusetzen. Hierbei ist von folgenden Werten auszugehen:

- bei Gemeinden/Städten bis 50.000 Einwohnern = 30 €
- bei Gemeinden/Städten von 50.000 bis 100.000 Einwohnern = 40 €
- bei Gemeinden/Städten von 100.000 bis 500.000 Einwohnern = 50 €
- bei Gemeinden/Städten über 500.000 Einwohnern = 60 €

Für einen zugewiesenen Stellplatz bzw. ein Carport kann ein Abschlag von 50% des o.g. Wertes einer Garage vorgenommen werden.

3 Nebenkosten

3.1 **Schönheitsreparaturen.** Der hierfür anzusetzende Wert lt. § 28 Abs. 4, 5a, § 26 Abs. 4 der II. Berechnungsverordnung vom 12.10.1990 in der aktuellen Fassung beträgt 10,99 € jährlich je qm-Wohnfläche (0,92 € monatlich):

Für die Durchführung von Schönheitsreparaturen ist ein Betrag von monatlich 0,45 €/qm-Wohnfläche anzusetzen. Damit wird berücksichtigt, dass die Dienst- und Mietwohnungen im kirchlichen Bereich im Vergleich zu Wohnungen außerhalb des kirchlichen Bereichs regelmäßig erst nach längeren Zeiträumen renoviert werden, als es i.d.R. mietvertragliche Regelungen vorsehen.

3.2 **Wassergeld/Abwassergebühren.** Unter Berücksichtigung eines jährlichen Wasserverbrauchs von 36 m³ pro Person – sofern keine individuelle Ermittlung des tatsächlichen Wasserverbrauchs möglich ist – und einem Wasserbezugspreis ein-

schl. Entwässerung von 8,50 €/m³ ist demnach bei einem Ein-Personen-Haushalt von einem monatlichen Pauschbetrag von 25,50 € auszugehen. Für jede weitere haushaltszugehörige Person erhöht sich dieser Wert um 10,00 € pro Monat.

- 3.3 **Heizkosten/Warmwasserversorgung.** Die Heizkosten werden von den Dienst- und Mietwohnungsinhabern grundsätzlich selbst getragen. In den Fällen, in denen der Wert für die Gewährung von Heizung nicht individuell ermittelt werden kann (z.B. anhand einer Heizkostenabrechnung für die Dienst-/Mietwohnung), ist als ortsüblicher Mietpreis der Wert anzusetzen, der vom Finanzminister des Landes NRW jährlich als Heizkostenbetrag nach § 10 der Dienstwohnungsverordnung NRW vom 03.05.2012 für solche Dienstwohnungen festgelegt wird, die an eine Sammelheizung angeschlossen sind.

Aus datenverarbeitungs- und abrechnungstechnischen Gründen können die bis zum 30.06. festgesetzten Heizkostenwerte so lange als übliche Preise am Abgabeort zugrunde gelegt werden, bis die Werte für den jeweiligen Zeitraum neu festgesetzt und mitgeteilt werden. Diese Regelung kann bereits auch schon für den laufenden Abrechnungszeitraum angewandt werden.

Für eine Warmwasserversorgung über eine Versorgungsleitung ist entsprechend § 10 Abs. 5 der Dienstwohnungsverordnung NRW vom 03.05.2012 neben den vorbezeichneten Heizkostenbeiträgen monatlich ein Betrag von 1,83 v.H. des vorgenannten jährlichen Heizkostenbeitrags anzusetzen. [...]

- 3.4 **Weitere Nebenkosten.** Grundsteuer, Straßenreinigung, Müllabfuhr, Kaminreinigung, Treppenhausbeleuchtung, Treppenhausreinigung, Versicherungsbeiträge, Gemeinschaftsantenne, Gartenpflege, etc. sind nach § 8 Abs. 2 EStG mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Dies sind in der Regel die tatsächlichen Kosten.