**www.kommunsense.de**

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

# BFH-Urteil vom 16. Februar 2005

(Az.: VI R 46/03)

***Leitsätze:***

***1. Kann eine Hausmeisterwohnung auch an Dritte vermietet werden, kommt der Rabattfreibetrag zum Zuge, wenn der Arbeitgeber zumindest in gleichem Umfang an Dritte vermietet.***

***2. Ob es für den Ausgangsbetrag der Rabattbesteuerung bei einer verbilligt überlassenen Hausmeisterwohnung gerechtfertigt ist, wegen Zugangseinschränkungen oder sonstigen Nutzungsbeeinträchtigungen Abschläge vorzunehmen, ist Tatfrage.***

**Rechtsgrundlage:**

**EStG** § 8 Abs. 3

**Vorinstanz:**

**FG Münster** vom 15. Mai 2003 3 K 1125/00 E (EFG 2003, S. 1153)

## Sachverhalt:

Streitig ist, ob für die verbilligte Überlassung einer städtischen Schulhausmeisterwohnung die besondere Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch genommen werden kann.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden als Ehegatten im Streitjahr 1996 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger waren im Streitjahr bei der Stadt E beschäftigt, der Kläger als Schulhausmeister. Für das ihnen von ihrer Arbeitgeberin als Dienstwohnung überlassene Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 85 qm zahlten die Kläger ein die örtliche Monatsmiete unterschreitendes Entgelt. Die Stadt E unterwarf den Mietvorteil von insgesamt 3.387 DM dem Lohnsteuerabzug. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung begehrten die Kläger die Rabattbesteuerung nach § 8 Abs. 3 EStG.

Aus einer der Einkommensteuererklärung beigefügten Bescheinigung der Stadt E ergibt sich, "dass Hausmeisterwohnungen bei der Stadt E (ehemalige Dienstwohnungen) in Einzelfällen auch fremden Dritten, die nicht Arbeitnehmer der Stadt E sind, im Rahmen eines normalen Mietverhältnisses überlassen werden". Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) kam dem Antrag der Kläger im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nicht nach. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, S. 1153 veröffentlichten Gründen statt.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 8 Abs. 3 EStG. Das FA macht im Wesentlichen geltend:

Die Auffassung des FG, das Eigeninteresse der Arbeitgeberin sei hier als Indiz gewichtiger als die Häufigkeit der Leistungserbringung gegenüber Fremden und die Leistung sei aufgrund dieses Eigeninteresses nicht überwiegend für den Bedarf des Arbeitnehmers erbracht, verletze § 8 Abs. 3 EStG. Ein betriebliches Interesse daran, dass der Arbeitnehmer möglichst in der Nähe seines Arbeitsplatzes wohnen solle, überlagere nicht das ohnehin beim Arbeitnehmer vorhandene Wohnbedürfnis.

Die Dienstleistung, die hier in der Nutzungsüberlassung der Hausmeisterwohnung liege, habe die Arbeitgeberin im Streitjahr lediglich in einem Fall an einen fremden Dritten, in der Mehrzahl der Fälle jedoch an ihre Arbeitnehmer erbracht. Dazu stelle das FG lediglich fest, dass die Anzahl der Fremdvermietungen für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG unerheblich sei.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger haben keinen Antrag gestellt.

**Urteilsbegründung:**

Die Revision führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist die Wohnungsüberlassung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt, weshalb der Preisnachlass Arbeitslohn darstellt. Jedoch lassen die Feststellungen des FG keine abschließende Beurteilung zu, ob die Voraussetzungen der besonderen Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 EStG erfüllt sind.

**1.** Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Wohnung verbilligt, wird der diesbezügliche Vorteil regelmäßig "für" die Beschäftigung gewährt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und ist damit Ertrag der Arbeit, also Arbeitslohn (zuletzt Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2004 VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004, S. 1076). Etwas anderes ist aber anzunehmen, wenn der Vorteil im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt wird. Dies ist der Fall, wenn er sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweist. Dabei ist aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweiligen verfolgten betrieblichen Zweck zu würdigen, ob diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann (BFH-Urteil vom 26. März 2003 VI R 112/98, BFHE 203, 53, BStBl II 2003, S. 886, m.w.N.).

Hieran ist beispielsweise zu denken, wenn eine Übernachtungsmöglichkeit nur eine Art Ausgestaltung des Arbeitsplatzes ist, wie dies bei Bereitschaftsdienst oder bei Fahrtätigkeit vorkommen kann. Demgegenüber wird der Lohncharakter eines Mietvorteils nicht allein deswegen in Frage gestellt, weil es sich um eine Dienstwohnung handelt. Insbesondere ist der Vorteil auch dann Arbeitslohn, wenn Residenzpflicht besteht (BFH-Urteil vom 29. März 1985 VI R 69/82, BFH/NV 1986, S. 52). Ob es bei einer verbilligt überlassenen Hausmeisterwohnung gerechtfertigt ist, wegen Zugangseinschränkungen oder sonstigen Nutzungsbeeinträchtigungen Abschläge vorzunehmen, ist Tatfrage (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1978 VI R 36/77, BFHE 127, 26, BStBl II 1979, S. 629). Solche für die Höhe des Nutzungsvorteils bedeutsamen Umstände lassen aber den Lohncharakter dem Grunde nach unberührt. Im Streitfall sind keine Tatsachen festgestellt worden, die den Schluss rechtfertigen, dass der für die Vorteilsermittlung maßgebende Ausgangsbetrag, der im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig ist, unzutreffend ermittelt worden ist.

**2.** Die Bewertung von Sachbezügen nach der besonderen Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 EStG setzt u.a. voraus, dass Waren oder Dienstleistungen betroffen sind, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Dies erfordert nicht nur, dass die zu bewertenden Waren oder Dienstleistungen zur Liefer- und Leistungspalette des Arbeitgebers gehören, sondern zusätzlich, dass sie nicht überwiegend der Deckung des Belegschaftsbedarfs dienen.

**a)** Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, stellen auch Nutzungsüberlassungen, beispielsweise von Wohnungen, Dienstleistungen i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG dar (BFH-Urteil vom 04. November 1994 VI R 81/93, BFHE 175, 567, BStBl II 1995, S. 338). Der Vorteil muss auf eine solche Leistung gewährt werden, mit der der Arbeitgeber selbst am Markt in Erscheinung tritt (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 28. August 2002 VI R 88/99, BFHE 200, 254, BStBl II 2003, S. 154; vom 27. August 2002 VI R 158/98, BFHE 200, 247, BStBl II 2003, S. 95, und VI R 63/97, BFHE 200, 243, BStBl II 2002, S. 841). Das Produkt, auf welches der Rabatt gewährt wird, muss nicht zum üblichen Geschäftsgegenstand des Arbeitgebers gehören, da das Gesetz ein derartiges zusätzliches Tatbestandsmerkmal nicht vorsieht (BFH-Urteil vom 7. Februar 1997 VI R 17/94, BFHE 182, 556, BStBl II 1997, S. 363). Danach kann die besondere Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 EStG bei verbilligter Wohnungsüberlassung auch dann zum Zuge kommen, wenn der Arbeitgeber kein Wohnungsunternehmen betreibt, aber in hinreichendem Maße (dazu unter b) Wohnungen auch an Dritte vermietet.

**b)** Das Erfordernis, dass Waren oder Dienstleistungen der zu beurteilenden Art nicht überwiegend für den Bedarf der Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht sein dürfen, ist nicht lediglich als Indiz für die Marktteilnahme des Arbeitgebers heranzuziehen, sondern selbständiges Tatbestandsmerkmal, das zusätzlich erfüllt sein muss. Der Formulierung, dass die Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht sein dürfen, ist umgekehrt zu entnehmen, dass sie überwiegend oder zumindest in gleichem Umfang für bzw. an andere Abnehmer als die Belegschaft hergestellt, vertrieben oder erbracht sein müssen (BFH-Urteil vom 09. Oktober 2002 VI R 164/01, BFHE 200, 354, BStBl II 2003, S. 373). Dieses im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommende Erfordernis entspricht dem nach der Entstehungsgeschichte der Vorschrift mit ihr verfolgten Zweck. Zur Begründung im Einzelnen wird auf das BFH-Urteil vom 18. September 2002 VI R 134/99 (BFHE 200, 289, BStBl II 2003, S. 371, unter 1. b) verwiesen.

**c)** Demnach ist maßgebend, ob der Arbeitgeber Wohnungen wie die der Kläger zumindest in gleichem Umfang an andere Abnehmer vermietet hat. Dabei sind in den Vergleich nur dann ausschließlich Hausmeisterwohnungen einzubeziehen, wenn sich die Wohnung der Kläger durch ihre Merkmale in einem solchen Maße von anderen Wohnungen unterscheidet, dass sie nur als Hausmeisterwohnung genutzt werden kann. In einem solchen Fall käme die Regelung des § 8 Abs. 3 EStG schon deshalb nicht in Betracht, weil derartige Wohnungen nur an die Belegschaft vergeben werden könnten. Zwar können funktionsgleiche Produkte unterschiedlicher Hersteller bzw. Vertreiber auch zu unterschiedlichen Liefer- bzw. Leistungspaletten gehören (vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BFHE 195, 376, BStBl II 2002, S. 230). Jedoch ändert eine Wohnung diesen Charakter nicht schon dadurch, dass sie an einen Hausmeister vergeben wird. Dies zeigt auch die Feststellung des FG, dass eine "Hausmeisterwohnung" an einen fremden Abnehmer vermietet worden ist.

**3.** Das FG wird die Feststellungen nachzuholen haben, anhand deren beurteilt werden kann, in welchem Umfang vom Arbeitgeber Wohnungen wie die der Kläger an die Belegschaft und an fremde Dritte überlassen wurden.

**Fundstelle:**

**Bundesfinanzhof (BFH)**
Internet-Veröffentlichung vom 11.05.2005