

## Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Dienst- und Mietwohnungen an Geistliche und andere Bedienstete von Kirchengemeinden

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 nach § 8 Abs. 2 EStG i. V. m. R 31 Abs. 6 LStR der ortsübliche Mietwert der jeweiligen Wohnung zugrunde zu legen ist. Dabei ist als ortsüblicher Mietwert 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. Abschläge für berufsbedingte Beeinträchtigungen dürfen nicht vorgenommen werden.

Zur Gleichbehandlung der Geistlichen und Bediensteten aller Kirchengemeinden in NRW sowie zur Vereinfachung bei der Ermittlung der örtlichen Mietwerte von **Dienst- und Mietwohnungen** (einschl. Nebenkosten), **die im Bezirk der OFD Rheinland belegen sind**, bittet die OFD **für das Lohnsteuer-Abzugsverfahren bei der Erteilung von Anrufungsauskünften und der Durchführung von Lohnsteuer-Außenprüfungen für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 1.1.2010 enden, sowie im Veranlagungsverfahren für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009** nach den nachstehenden Grundsätzen zu verfahren. Ist ein Arbeitnehmer mit der Anwendung der Vereinfachungsregelungen nicht einverstanden und begehrt den Ansatz eines geringeren geldwerten Vorteils, ist im Rahmen einer Anrufungsauskunft oder im Veranlagungsverfahren der geldwerte Vorteil im konkreten Einzelfall nach den vorstehenden allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln.

### 1. Mietwertermittlung für Dienst- und Mietwohnungen

**1.1** Die ortsübliche Miete nach § 8 Abs. 2 EStG ist grundsätzlich anhand der örtlichen Mietspiegel/Mietpreissammlungen/Mietwerttabellen (Mietpreissammlungen der Kommunen und Mietwerttabellen sind den Mietspiegeln gleichzusetzen) 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. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Arbeitgeber den unteren Rahmenwert des Mietspiegels entsprechend der Entscheidung des BFH vom 17.8.2005, BStBl 2006 II S. 71, als örtlichen Mietwert zugrunde legt.

Soweit in der Zeit vom 1.1.2003 bis 31.12.2006 Mietspiegel erstellt worden sind, sind wegen der bei Mieterhöhungsverlangen zu beachtenden Fristen (s. §§ 557 ff. BGB) ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt die Mietwerte 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 Arbeitgeber, 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. 1.9 verwiesen.

**1.4** Ist für die Gemeinde kein(e) Mietspiegel/Mietpreissammlung/Mietwerttabelle vorhanden, ist der Mietwert anhand des Mietspiegels einer vergleichbaren Gemeinde zu ermitteln. Welche Gemeinden über einen Mietspiegel verfügen, kann ggf. beim Belegheitsfinanzamt erfragt werden.

**1.5** Sind nur veraltete Mietspiegel (vor dem 01.01.2003) vorhanden, sind die bisher angesetzten Mietwerte in Anlehnung an die Mietpreisentwicklung (Indexzahlen) zum frühestmöglichen Zeitpunkt (s. Tz. 1.1) unabhängig davon, ob es sich um Altbauten oder freifinanzierte Wohnungen handelt, um 3,0 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 zu überprüfen und der jeweilige Mietwert ggf. ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt (s. Tz. 1.1) neu festzusetzen.

**1.7** Eine neue Mietwertermittlung ist stets bei nennenswerten baulichen Veränderungen wie Ausbauten und Anbauten, Modernisierungsmaßnahmen 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

- 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  $\frac{1}{3}$  der Kosten für eine vergleichbare Neubauwohnung beträgt.

In welchen Fällen „mehrere 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 Baujahrguppe kommt der Zeitpunkt der Fertigstellung der Modernisierung in Betracht.

**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 1990 I S. 2178; BStBl 1990 I S. 735; auszugsweise in Anhang 5 II EStH 2006) sind ab dem 01.01.2004 die Änderungen der Verordnung vom 25.11.2003 BGBl 2003 I S. 2346 zu beachten. Die Vorschrift des § 42 wurde neu gefasst, während die Regelungen der §§ 43 und 44 aufgehoben wurden.

**1.10** In die Berechnung des Mietwerts sind auch solche Räume einzubeziehen, die der Arbeitnehmer so gut wie ausschließlich zu beruflichen Zwecken nutzt (häusliches Arbeitszimmer gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG). Gemischt genutzte Räume sind der Wohnung zuzurechnen.

Demgegenüber sind in die Berechnung des Mietwerts solche Räume nicht einzubeziehen, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber im ganz überwiegenden betrieblichen 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 (Grundausstattung) des Büros bzw. Dienstzimmers/der Dienstzimmer durch den Arbeitgeber

Die Möblierung und die Ausstattung müssen dem Arbeitnehmer die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit ermöglichen. Die Nichtmöblierung durch den Arbeitgeber 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 Wohnbereich zu fordern sind. Hierzu gehört auch, dass dem Arbeitnehmer 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 Arbeitgeber, ohne selbst Rechnungsempfänger zu sein, dem Arbeitnehmer die auf das dienstlich zugewiesene Zimmer entfallenden Nebenkosten (Strom, Heizung), liegt grundsätzlich 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 Arbeitnehmer die auf das Dienstzimmer entfallenden Kosten unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i. V. m. R 13 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 LStR bis zu 154,00 € monatlich steuerfrei erstattet werden. Voraussetzung ist, dass die Zahlungen als Aufwandsentschädigungen gekennzeichnet sind. Ein Werbungskostenabzug scheidet insofern aus.

## **2. Garagen**

Für Garagen ist der jeweils nach den örtlichen Verhältnissen zu ermittelnde übliche (durchschnittliche) Mietwert mit einem Betrag zwischen 20,00 € und 45,00 € monatlich anzusetzen.

## **3. Nebenkosten**

### **3.1 Schönheitsreparaturen**

Übernimmt der Vermieter die Durchführung der Schönheitsreparaturen, beträgt nach § 28 Abs. 4 II. Berechnungsverordnung vom 12.10.1990 ( BGBl 1990 I S. 2178, BGBl 1990 I S. 2190; BStBl 1990 I S. 735), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes zur Reform des Wohnungsbaurechts vom 13.09.2001 ( BGBl 2001 I S. 2376, BGBl 2001 I S. 2397), der Wert dafür 8,50 € jährlich (0,71 € monatlich) je m<sup>2</sup> Wohnfläche.

Für die Durchführung der Schönheitsreparaturen durch den Arbeitgeber ist aber nur ein Betrag von monatlich 0,50 € je m<sup>2</sup> 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.

### **3.2 Wassergeld/Abwassergebühren**

Unter Berücksichtigung des jährlichen Wasserverbrauchs von 48 m<sup>3</sup> pro Person im Bundesdurchschnitt und einem Wasserbezugspreis einschl. Entwässerung von 4,00 €/m<sup>3</sup> sind folgende monatliche Pauschbeträge anzusetzen:

- bei Ein-Personen-Haushalten: 16,00 €
- bei Zwei-Personen-Haushalten: 32,00 €
- bei Drei-Personen-Haushalten: 46,00 €
- bei Vier- und Mehr-Personen-Haushalten: 58,00 €

### **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 FinMin NRW jährlich als Heizkostenbetrag nach § 13 Dienstwohnungsverordnung NRW für solche Dienstwohnungen festgelegt wird, die an eine Sammelheizung angeschlossen sind.

Aus datenverarbeitungs- und abrechnungstechnischen Gründen können die bis zum 30.6. 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 auch schon für den laufenden Abrechnungszeitraum angewandt werden.

Für eine Warmwasserversorgung über eine Versorgungsleitung ist entsprechend § 14 Abs. 1 Dienstwohnungsverordnung NRW neben den vorbezeichneten Heizkostenbeträgen für jeden vollen Monat (30 Kalendertage) ein Betrag von 1,83 v. H. des jährlichen Heizkostenbetrags anzusetzen.

### **Beispiel: (100-m<sup>2</sup> -Wohnung, Ölheizung)**

$100 \text{ m}^2 \times 8,13 \text{ €} = 813,00 \text{ €}$  jährlich: 12 = 67,75 € mtl. für Heizung + 1,83 v. H. von 813,00 € = 14,88 € mtl. für Warmwasserbereitung

insgesamt = 82,63 € mtl. für Heizung und Warmwasser

### **3.4 Weitere Nebenkosten**

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