

§ 3 Nr. 59

[Wohnraumförderung und Mietvorteile]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

59. die Zusatzförderung nach § 88e des Zweiten Wohnungsbaugesetzes und nach § 51f des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland und Geldleistungen, die ein Mieter zum Zwecke der Wohnkostenentlastung nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung erhält, soweit die Einkünfte dem Mieter zuzurechnen sind, und die Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung nicht überschreiten;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 59

1

Grundinformation: Die Vorschrift stellt bestimmte, im Einzelnen genannte Förderungen und Geldleistungen für Mieter stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 59:

- ▶ *WertpapierbereinigungsschlußG v. 28.1.1964* (BGBl. I 1964, 45): Einfügung der StBefreiung für ergänzende Entschädigungen aus dem Lastenausgleichsfonds.
- ▶ *StÄndG 1992 v. 25.2.1992* (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Aufhebung der Vorschrift.
- ▶ *WoBauFG 1994 v. 6.6.1994* (BGBl. I 1994, 1184; BStBl. I 1994, 585): Einfügung der StBefreiung für Mietvorteile aus der Zusatzförderung nach § 88e II. Wohnungsbaugesetz (II. WoBauG) und § 51f Wohnungsbaugesetz für das Saarl. (WoBauG Saarl.) und die Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis, soweit diese die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem II. WoBauG nicht überschreiten.
- ▶ *Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts v. 13.9.2001* (BGBl. I 2001, 2376; BStBl. I 2001, 631): Erweiterung der StBefreiung um Geldleistungen, die ein Mieter zum Zwecke der Wohnkostenentlastung nach dem Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) erhält.
- ▶ *Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006* (BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506): Neufassung der Vorschrift durch zweifache Einfügung der Wörter „oder

einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung“. Die Änderung war notwendige Folge der Übertragung der Wohnraumförderung in die Gesetzgebungskompetenz der Länder durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz (BTDrucks. 16/81, 24).

Bedeutung der Nr. 59: Die Vorschrift hat nur deklaratorische Bedeutung. Zwar sind durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Mietvorteile regelmäßig als geldwerter Vorteil stbarer Arbeitslohn. Dies trifft jedoch in den Fällen einer Mietpreisbindung nicht zu (BFH v. 16.2.2005 – VI R 58/03, BStBl. II 2005, 750, mit Anm. BERGKEMPER, HFR 2005, 522; s. Anm. 3).

Verhältnis zu Nr. 58: Nr. 58 stellt Leistungen nach dem WoGG und vergleichbare öffentliche Zuschüsse für Mieter und Eigentümer von Wohnraum zum Zweck der Senkung der Miete bzw. Belastung stfrei (s. Nr. 58 Anm. 2). Nr. 59 bezieht sich auf staatliche Maßnahmen zur Wohnungsbauförderung. Die beiden Vorschriften sind nicht aufeinander abgestimmt.

B. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 59

2 I. Steuerfreiheit der Zusatzförderung und der Geldleistungen (Nr. 59 Halbs. 1)

Zusatzförderung nach § 88e II. WoBauG: § 88e II. WoBauG idF der Bek. v. 19.8.1994 (BGBl. I 1994, 2137) hat die einkommensorientierte Wohnungsbauförderung zum Ziel. Das Modell der einkommensorientierten Förderung nach § 88e II. WoBauG besteht aus den Elementen Grundförderung und Zusatzförderung. Mit der dem Investor gewährten Grundförderung werden Belegungsbindungen und die uU bestehende Differenz zwischen festzulegender Miete und Marktmiete abgegolten. Durch die nach Nr. 59 Halbs. 1 stfrei gestellte Zusatzförderung wird die am Markt orientierte festzulegende Miete – je nach individueller Einkommenssituation und Haushaltsgröße des Mieters – sozial abgedeckt (BTDrucks. 12/6616, 19).

► *Nach § 51f WoBauG Saarland* gilt Entsprechendes für das Saarland. Das II. WoBauG findet nämlich im Saarl. keine Anwendung (§ 125a II. WoBauG).

► *Steuerfreiheit der Zusatzförderung:* Steuerfrei ist die Zusatzförderung, soweit die Einkünfte dem Mieter zuzurechnen sind. Beim Mieter können dann Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen vorliegen (BTDrucks. 12/6616, 31; uE fraglich). Das ist nur dann der Fall, wenn die Auszahlung der Zusatzförderung entsprechend § 88e Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 II. WoBauG über den Mieter erfolgt und dieser sie zunächst vereinnahmt. Leitet der Mieter die Zusatzförderung als eine Art durchlaufenden Posten unmittelbar an den Eigentümer weiter oder ist dieser iSd. § 88e Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 II. WoBauG unmittelbarer Empfänger, mangelt es an einem Zufluss beim Mieter.

► *Aufhebung des II. WoBauG:* Das II. WoBauG ist durch das Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) v. 13.9.2001 (BGBl. I 2001, 2376) aufgehoben worden. Allerdings gelten nach § 48 Abs. 2 WoFG auf der Grundlage des II. WoBauG wirksame Entscheidungen und sonstige Maßnahmen weiter. Entsprechendes gilt für die Zusatzförderung nach § 51f WoBauGSaarl.

Geldleistungen für Mieter nach dem WoFG: Steuerfrei sind nach Aufhebung des II. WoBauG Geldleistungen, die ein Mieter zum Zweck der Wohnkostenentlastung nach dem WoFG oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung (s. Anm. 1) erhält, soweit sie ihm zuzurechnen sind.

Das WoFG regelt die Förderung des Wohnungsbaus und anderer Maßnahmen zur Unterstützung von Haushalten bei der Versorgung mit Mietwohnraum und bei der Bildung von selbst genutztem Wohneigentum (soziale Wohnraumförderung; § 1 Abs. 1 WoFG).

Die StBefreiung bezieht sich auf § 7 Nr. 1 WoFG. Danach können zur Erreichung tragbarer Wohnkosten für bedürftige Haushalte Wohnkostenentlastungen durch Bestimmung höchstzulässiger Mieten unterhalb von ortsüblichen Vergleichsmieten oder auch sonstige Maßnahmen vorgesehen werden. In diesem Zusammenhang kommen auch Geldleistungen an Mieter zum Zweck der Wohnkostenentlastung in Betracht.

Stfrei sind nur die Leistungen, die unmittelbar an den Mieter gezahlt werden und diesem zuzurechnen sind. Nicht stfrei sind Leistungen, die an den Vermieter gezahlt werden und nur mittelbar der Wohnkostenentlastung des Mieters dienen (BTDrucks. 14/6375, 18). Entsprechendes gilt für Geldleistungen, die zwar an den Mieter gezahlt, aber dem Vermieter als Einkünfte zuzurechnen sind (von BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 59 Rn. 59/30).

II. Steuerfreiheit der Mietvorteile im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis (Nr. 59 Halbs. 2) 3

Förderung nach dem II. WoBauG bzw. WoFG erforderlich: Durch Nr. 59 Halbs. 2 werden die (Miet-)Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis stfrei gestellt, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem II. WoBauG oder nach dem WoFG nicht überschreiten. Nach der Rspr. des BFH enthält der „Soweit“-Satz nicht nur eine betragsmäßige Einschränkung. Vielmehr ist die Regelung auf Fälle beschränkt, in denen die verbilligte Mietüberlassung auf einer Förderung nach dem II. WoBauG bzw. WoFG beruht (BFH v. 16.2.2005 – VI R 58/03, BStBl. II 2005, 750, mit Anm. BERGKEMPER, HFR 2005, 522). Zur weitergehenden Richtlinienregelung vgl. R 3.59 Sätze 2–4 LStR (s. auch BMF v. 10.10.2005, BStBl. I 2005, 959).

Im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis: Die auf der Förderung nach dem II. WoBauG bzw. WoFG beruhenden Mietvorteile sind auch dann stfrei, wenn sie im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis stehen. Der Gesetzgeber sah hier Regelungsbedarf, weil insoweit Meinungsverschiedenheiten über das Vorliegen eines stpfl. Vorteils aus dem Arbeitsverhältnis entstehen könnten (BTDrucks. 12/6616, 31), denn zu den nach § 8 zu bewertenden und zu Einnahmen führenden Vorteilen iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gehören grds. auch solche, die dem ArbN aus der verbilligten Überlassung einer Wohnung durch den ArbG entstehen (BFH v. 7.11.2006 – VI R 70/02, BFH/NV 2007, 425; v. 16.2.2005 – VI R 46/03, BStBl. II 2005, 529). Beruhen jedoch die Mietvorteile auf der gesetzlichen Mietpreisbindung, sind sie nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst und deshalb schon nicht stbar. Dies wird durch Nr. 59 Halbs. 2 klarstellend zum Ausdruck gebracht (BFH v. 16.2.2005 – VI R 58/03, BStBl. II 2005, 750).

Soweit sie die Vorteile ... nicht überschreiten: Die Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung, die im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht, sind nur insoweit stfrei, als sie auf der Förderung durch das II. WoBauG, dem WoFG oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung beruhen. Darüber hinausgehende Vorteile sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stpfl.