

§ 3 Nr. 45 [Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

Steuerfrei sind

...

45. die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen. ²Satz 1 gilt entsprechend für Steuerpflichtige, denen die Vorteile im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nummer 12 erhalten;

...

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 45	1	C. Erläuterungen zu Satz 2: Private Nutzung von betrieblichen Geräten und Dienstleistungen durch Empfänger von Aufwandsentschädigungen . . .	3
B. Erläuterungen zu Satz 1: Private Nutzung von betrieblichen Geräten und Dienstleistungen durch Arbeitnehmer . .	2		

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 45

1

Grundinformation zu Nr. 45: Die Vorschrift stellt die stl. Vorteile, die sich aus der Nutzung betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte für die private Nutzung ergeben, stfrei.

Rechtentwicklung der Nr. 45:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Übernahme der StBefreiung von Zinsen für Altsparer, die ursprünglich in § 18 Abs. 8 AltsparerG v. 14.7.1953 (BGBl. I 1953, 495; BStBl. I 1953, 353, mit Änderungen) geregelt war.
- ▶ *Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze (sog. Omnibusgesetz) v. 18.8.1980* (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Aufhebung der StBefreiung mW ab VZ 1981 aus Gründen der Rechtsbereinigung. Die Vorschrift war anschließend bis VZ 2000 unbesetzt.
- ▶ *Gesetz zur Änderung des InvZulG 1999 v. 20.12.2000* (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Einfügung der StBefreiung für die private Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten durch ArbN.

- ▶ *Gesetz zur Änderung des Gemeindereformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften v. 8.5.2012* (BGBl. I 2012, 1030): Die Vorschrift wurde neu gefasst und vor allem um die geldwerten Vorteile des ArbN aus der privaten Nutzung von überlassenen System- und Anwendungsprogramme, sofern der ArbG diese auch in seinem Betrieb einsetzt, erweitert (s. dazu BTDrucks. 17/8867, 10). Außerdem wurde der Begriff „Personalcomputer“ durch „Datenverarbeitungsgerät“ ersetzt und die Vorteile aus der Nutzung des Zubehörs zu den Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten ausdrücklich stbefreit. Die Neuregelung galt rückwirkend ab VZ 2000 (§ 52 Abs. 4g idF des Gesetzes v. 8.5.2012).
- ▶ *ZollkodexAnpG v. 22.12.2014* (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Der Vorschrift wurde ein zweiter Satz angefügt. Danach gilt die StBefreiung (nunmehr Satz 1) entsprechend für Stpfl., die eine Aufwandsentschädigung iSd. § 3 Nr. 12 erhalten.

Bedeutung der Nr. 45: Die StBefreiung ist konstitutiv (zur Gesetzesbegründung vgl. BTDrucks. 14/4626, 6, 13; BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris). Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung der in der Vorschrift genannten betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte und der Programme für private Zwecke ist stbarer Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, sofern alle geldwerten Vorteile, die der ArbN aus dem Dienstverhältnis erhält, insgesamt monatlich 44 € übersteigen (§ 8 Abs. 2 Satz 9; BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris). In den Fällen von Satz 2 kann sich die Steuerbarkeit zB aus § 18 Nr. 3 ergeben. Unseres Erachtens ist die Norm weder als Sozialweck- noch als Vereinfachungsbefreiung gerechtfertigt (s. dazu § 3 Allg. Anm. 15; krit. auch von Beckerath in *Kirchhoff/Söhn*, 22. Aufl. 2023, § 3 Nr. 45 Rz. 126a).

Der BFH hält die Regelung ungeachtet der Tatsache, dass sie nur ArbN, nicht aber auch Selbständige und Gewerbetreibende begünstigt, für verfassungsgemäß (BFH v. 21.6.2006 – XI R 50/05, BStBl. II 2006, 715; uE bedenklich).

Zur Bedeutung der Nr. 45 zugrunde liegenden gesetzgeberischen Wertung für die stl. Behandlung von PC als Arbeitsmitteln vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958.

Geltungsbereich der Nr. 45: Die Vorschrift gilt, soweit Satz 1 betroffen ist, für natürliche unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen, die als ArbN Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Selbständige und Gewerbetreibende sind also nicht begünstigt. Die StBefreiung nach Satz 2 betrifft Bezieher anderer Einkünfte (s. auch § 3 Nr. 12 Anm. 6).

Verhältnis der Nr. 45 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 50:* Nr. 45 stellt vor allem die private Mitbenutzung arbeitgebereigener bzw. betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte und Computerprogramme stfrei. Ersetzt dagegen der ArbG dem ArbN die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Nutzung des eigenen PC, Mobiltelefons, Autotelefons und von Internet- und sonstigen Online-Verbindungen, sind diese nach Nr. 50 stfrei. Aufwendungen des ArbN für die beruflich veranlasste Nutzung des eigenen Geräts sind im Übrigen als WK absetzbar, sofern der ArbG keinen Ersatz leistet.
- ▶ *Verhältnis zu § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5:* Siehe § 40 Anm. 43.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Private Nutzung von betrieblichen Geräten und Dienstleistungen durch Arbeitnehmer

Vorteile aus der privaten Nutzung: Die Vorschrift stellt die Vorteile des ArbN (s. § 2 Abs. 1 LStDV) aus der Nutzung von betrieblichen Gegenständen zu privaten Zwecken stfrei. Die Gewährung von Nutzungsrechten zu privaten Zwecken des ArbN ist ein geldwerter Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 8 Abs. 1 (s. § 8 Anm. 23). Von der StBefreiung werden alle geldwerten Vorteile erfasst, die dem ArbN durch die Nutzung der betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte und der entsprechenden Programme für private Zwecke entstehen. Dazu gehören nicht nur die anteiligen Aufwendungen für die Anschaffung bzw. Miete oder Leasing, den Einbau und den Anschluss der Geräte, sondern auch die durch die Nutzung entstehenden Grund- und Verbindungsentgelte einschließlich der Gebühren des Providers (BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris). Barzuschüsse des ArbG für die Anschaffung von eigenen PC oder Telekommunikationsgeräten durch die ArbN sind nicht stbefreit (BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris).

Betriebliche Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte und Zubehör: Der Begriff „betrieblich“ ist unscharf. Gemeint ist ein betriebs- bzw. arbeitgebereigenes Gerät. Das ist der Fall, wenn es dem ArbG als (eigenständiges) WG iSd. § 39 AO zuzurechnen ist. Das ist bei einem werksseitig in den Firmenwagen eingebauten Navigationsgerät nicht der Fall (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). „Betrieblich“ ist aber auch ein vom ArbG für betriebliche Zwecke gemietetes oder geleastes Gerät. Bei Schenkung an den ArbN scheidet die StFreiheit aus (BTDrucks. 14/4626, 13 [14]). Die StFreiheit ist im Übrigen nicht auf die private Nutzung des Geräts im Betrieb des ArbG beschränkt. Sie greift auch dann ein, wenn es sich im Besitz des ArbN befindet, wie zB beim Telearbeitsplatz, beim Mobiltelefon des Außendienstmitarbeiters oder beim PC, der dem ArbN leihweise überlassen wird (BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris; R 3.45 Satz 3 LStR). Die StBefreiung kommt grds. auch in Betracht, wenn der ArbG das Gerät vom ArbN zu einem niedrigen, auch unter dem Marktwert liegenden Preis erworben hat und es nach Beendigung des Arbeitsvertrags wieder an den ArbN herausgeben muss (BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris). Das Gerät darf allerdings nicht in das Eigentum des ArbN übergehen.

- ▶ *Der Begriff der Datenverarbeitungsgeräte* ist an die Stelle des Begriffs „Personalcomputer“ getreten (s. Anm. 1). Es handelt sich um die allgemeine Bezeichnung für elektronische Geräte, die zur Verarbeitung von Daten eingesetzt werden. Dazu gehören nicht nur PC, sondern auch Smartphones und Tablets (BTDrucks. 17/8867, 10).

Zu den PC zählen nicht nur stationäre Geräte, sondern auch Laptops und Notebooks. Der Begriff PC umfasst darüber hinaus Hardware-Standardkomponenten wie Prozessor, Grafikkarte, Soundkarte, RAM-Speicher, Festplattenspeicher und Disketten-/CD-ROM-/DVD-Laufwerk.

- ▶ *Telekommunikationsgeräte* sind nach der Gesetzesbegründung in die StBefreiung einbezogen worden, weil nach dem heutigen Stand der Technik die Internetnutzung nicht mehr auf PC beschränkt, sondern auch über Mobiltelefone möglich ist (BTDrucks. 14/4626, 13). Neben Mobiltelefone (s. dazu BFH v. 23.11.2022 – VI R 50/20, juris) gehören zu den Telekommunikationsgeräten auch Festnetztelefone, Faxgeräte und idR auch Autotelefone. Nicht begünstigt

sind Smart TV, Konsole, MP3-Player, Spielautomat, E-Book-Reader, Gebrauchsgegenstand mit eingebautem Mikrochip, Digitalkamera und digitaler Videocamcorder, weil es sich nicht um betriebliche Geräte des ArbG handelt (H 3.45 LStH).

- ▶ *Zubehör*: Die StFreiheit umfasst auch die Vorteile aus der Nutzung des Zubehörs zu den Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten (s. Anm. 1). Zum PC-Zubehör zählen etwa Tastatur, Monitor, Drucker, Scanner, Modem/ISDN-Karte und digitale Kamera (s. auch H 3.45 LStH).

Überlassene System- und Anwendungsprogramme: Aufgrund der Gesetzesänderung v. 8.5.2012 (s. Anm. 1) sind ausdrücklich auch die Vorteile des ArbN aus der privaten Nutzung überlassener System- und Anwendungsprogramme von der Steuer befreit (BTDruks. 17/8867, 10, 12). Allerdings muss es sich um Programme handeln, die der ArbG auch in seinem Betrieb einsetzt.

- ▶ *System- und Anwendungsprogramme*: Systemprogramm bzw. Systemsoftware ist die Grundlage für die darauf basierende Anwendungssoftware. Sie verbindet Hardware und Anwendungssoftware. Systemsoftware beinhaltet Programme, die für den korrekten Ablauf einer Rechenanlage erforderlich sind, die aber keinen anwenderbezogenen Nutzen bringen. Zu den Systemprogrammen gehören vor allem das Betriebssystem und systemnahe Software, ua. auch Virens Scanner. Anwendungsprogramme bzw. Anwendungssoftware („App“) sind erforderlich, um eine gewünschte nicht systemtechnische Funktionalität zu bearbeiten oder zu unterstützen. Beispiele sind Bildbearbeitung, Textverarbeitung, Tabellenkalkulation und Computerspiele. Anwendungssoftware kann sowohl auf einem Arbeitsplatzrechner bzw. Mobilgerät installiert sein als auch auf einem Server laufen. Im Einzelfall kann die Trennung zwischen System- und Anwendungssoftware schwierig sein.
- ▶ *Zur privaten Nutzung überlassen*: Die Programme müssen dem ArbN vom ArbG oder auf seine Veranlassung von einem Dritten zur privaten Nutzung überlassen sein. Die Programme müssen nicht auf einem betrieblichen PC installiert sein, die Überlassung muss unentgeltlich bzw. verbilligt erfolgen, ansonsten ist ohnehin kein geldwerter Vorteil anzunehmen.
- ▶ *Einsatz im Betrieb*: Die StFreiheit bezieht sich nur auf solche System- und Anwendungsprogramme, die der ArbG auch in seinem Betrieb einsetzt. Mit dieser Einschränkung soll der Gefahr einer stfreien Überlassung von Spielprogrammen oÄ zur privaten Nutzung begegnet werden (H 3.45 LStH). Steuerfrei sollen insbes. die geldwerten Vorteile aus der privaten Nutzung überlassener System- und Anwendungsprogramme im Rahmen sog. Home-Use-Programme sein, bei denen der ArbG mit einem Softwareanbieter eine sog. Volumenlizenzvereinbarung abschließt, die auch für den ArbN eine private Nutzung der Software auf den privaten PC ermöglicht (BTDruks. 17/8867, 12 [10]).

Dienstleistungen: Nr. 45 stellt auch vom ArbG erbrachte Dienstleistungen stfrei, die im Zusammenhang mit der Überlassung der Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte und der System- und Anwendungsprogramme an den ArbN erbracht werden. Dabei handelt es sich vor allem um Leistungen im Zusammenhang mit der Installation oder Inbetriebnahme der Geräte und Programme durch einen IT-Service des ArbG (s. H 3.45 LStH).

Barlohn umwandlung zulässig: Die StBefreiung ist nicht davon abhängig, dass die Vorteile aus der privaten Nutzung des betrieblichen PC dem ArbN zusätzlich zum

ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Der Verzicht auf Barlohn zugunsten der leihweisen und damit stfreien Überlassung eines PC ist zulässig (R 3.45 Satz 6 LStR; zur Barlohnumwandlung s. § 3 Nr. 33 Anm. 2 mwN).

C. Erläuterungen zu Satz 2: Private Nutzung von betrieblichen Geräten und Dienstleistungen durch Empfänger von Aufwandsentschädigungen

3

Die StBefreiung soll nicht nur für ArbN gelten, sondern auch für öffentliche Dienste leistende Personen, die Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 erhalten (BTDrucks. 18/3441, 58; BTDrucks. 3158, 30). Soweit allerdings diese Personen in einem Dienstverhältnis, beispielsweise zu einer öffentlich-rechtl. Körperschaft, stehen (zB kommunale Wahlbeamte), ergibt sich die StBefreiung bereits aus Satz 1. Satz 2 hat danach lediglich Bedeutung für Stpfl., die nur Aufwandsentschädigungen erhalten bzw. die nicht (auch) ArbN der die Aufwandsentschädigung zahlenden Körperschaft sind.

Satz 1 gilt entscheidend: Unter den in Satz 1 genannten Voraussetzungen sind auch bei Stpfl. iSd. Satzes 2 die Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen, dh. ihnen zur Verfügung gestellten PC und Telekommunikationsgeräten, deren Zubehör, der System- und Anwendungsprogramme und der entsprechenden Dienstleistungen stfrei.

Aufwandsentschädigungen iSd. § 3 Nr. 12: Satz 2 betrifft Stpfl., die eine Aufwandsentschädigung iSd. § 3 Nr. 12 erhalten. Der Bezug einer solchen Aufwandsentschädigung ist somit Voraussetzung für die StFreiheit. Die Vorschrift verweist undifferenziert auf § 3 Nr. 12, so dass nach dem Wortlaut auch die Empfänger stfreier Aufwandsentschädigungen gem. § 3 Nr. 12 Satz 1 in Betracht kommen (zB Abgeordnete). In erster Linie dürfte Satz 2 jedoch für Bezieher von Aufwandsentschädigungen iSd. § 3 Nr. 12 Satz 2 von Bedeutung sein (s. dazu § 3 Nr. 12 Anm. 12 ff.: Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste verrichtende Stpfl.).

Im Rahmen einer Tätigkeit: Den Stpfl. müssen die Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten etc. (s. Anm. 2) im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädigung iSd. § 3 Nr. 12 erhalten. Das trifft etwa auf ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen zu, wenn ihnen die Kommune PC auch zur privaten Verwendung zur Verfügung stellt (s. BTDrucks. 18/3158, 30).

