

4. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

§ 8 Einnahmen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 zufließen. ²Zu den Einnahmen in Geld gehören auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. ³Satz 2 gilt nicht bei Gutscheinen und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Absatz 1 Nummer 10 des Zahlungsdienstleistungsgesetzes erfüllen.

(2) ¹Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. ²Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 entsprechend. ³Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3. ⁴Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; § 6 Abs. 1 Nummer 4 Satz 3 zweiter Halbsatz gilt entsprechend. ⁵Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 und 6 in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden. ⁶Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. ⁷Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen. ⁸Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von

einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach Satz 6 (maßgebender amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 Euro nicht übersteigt.⁹ Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 4a Satz 1 bis 7 in Betracht käme.¹⁰ Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen.¹¹ Sachbezüge, die nach Satz 1 zu bewerten sind, bleiben außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen; die nach Absatz 1 Satz 3 nicht zu den Einnahmen in Geld gehörenden Gutscheine und Geldkarten bleiben nur dann außer Ansatz, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.¹² Der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber, 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 unterbleibt, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt.

(3) ¹Erhält ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 die um 4 Prozent geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.² Die sich nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie aus dem Dienstverhältnis insgesamt 1080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

(4) Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht

wird. Unter den Voraussetzungen des Satzes 1 ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

Autor: Dr. Jan-Hendrik Kister, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

I. Grundinformation zu § 8	1	IV. Geltungsbereich des § 8	
II. Rechtentwicklung des § 8	2	1. Überschusseinkünfte	7
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 8		2. Gewinneinkünfte	8
1. Bedeutung des § 8	3	V. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften	
2. Verfassungsmäßigkeit des § 8		1. Sondervorschriften zu Abs. 1	9
a) Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5	4	2. Sondervorschriften zu Abs. 2	12
b) Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 3	5	VI. Zurechnung der Einnahmen	16
		VII. Verfahrensfragen zu § 8	19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff

I. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen		3. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen	
1. Güter, die in Geld bestehen	22	a) Zuordnungskriterien	
2. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)		aa) Veranlassungszusammenhang	42
a) Begriffsbestimmung	23	bb) Von der neuen Rechtsprechung und Lehre abgeleitete Formen des Zusammenhangs	43
b) Objektive Bereicherung	25	b) Kriterien der Veranlassung	44
c) Ersparnis von Aufwendungen	27	c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip	45
d) Vermögenswerte Rechte	29	d) Konkurrenz mehrerer Leistungsverhältnisse oder Einkunftsarten	48
e) Abgrenzung gegenüber Zuwendungen an Arbeitnehmer, die nicht unter den Arbeitslohnbegriff fallen	32	IV. Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezügen (Abs. 1 Sätze 2 und 3)	
3. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen	33	1. Hintergrund der Regelungen	50
II. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen	35	2. Barbezüge (Abs. 1 Satz 2)	51
III. Zufluss im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7		3. Gutscheine und Geldkarten (Abs. 1 Satz 3)	52
1. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten	40		
2. Der Einkünfteerzielung dienende Leistungsbeziehungen als gemeinsames Merkmal der Einkunftsarten	41		

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Sachbezüge)

I. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)		3. Um übliche Preisnachlässe gemindert	64
1. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen	55	4. Am Abgabeort	65
2. Üblicher Endpreis		5. Bewertungszeitpunkt nach Abs. 2 Satz 1	67
a) Begriff	60	II. Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Abs. 2 Sätze 2 bis 5)	
b) Ermittlung	61		

	Anm.		Anm.
1. 1 %-Pauschalierungsmethode für Privatfahrten (Abs. 2 Satz 2)		III. Bewertung nach Sozialversicherungs- entgeltverordnung und festgesetzten Durchschnitts- werten bei Arbeitnehmern (Abs. 2 Sätze 6 bis 10)	
a) Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2	80	1. Bewertung nach der Sozial- versicherungsentgeltverordnung (Abs. 2 Satz 6)	
b) Betriebliches Kraftfahrzeug . . .	81	a) Sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer	122
c) Maßgeblicher Listenpreis	82	b) Anwendungsbereich der Sozialversicherungsentgelt- verordnung	123
d) Einschränkungen der Nutzungs- möglichkeit	83	c) Aufbau der Sozialversicherungs- entgeltverordnung	124
e) Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers	84	d) Freie Verpflegung nach § 2 Abs. 1 und 2 SvEV	
f) Fahrergestellung	85	aa) Wertansatz und Anwen- dungsbereich	127
g) Beweisfragen	86	bb) Sonderregelungen	128
h) Besonderheiten bei Gesellschaf- ter-Geschäftsführern	87	e) Freie Unterkunft nach § 2 Abs. 3 SvEV	129
i) Umfang der Abgeltungs- wirkung	88	f) Freie Wohnung nach § 2 Abs. 4 SvEV	
2. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeits- stätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 (Abs. 2 Satz 3)		aa) Begriff der Wohnung	130
a) Anwendungsbereich	90	bb) Ortsüblicher Mietpreis . . .	131
b) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3	91	cc) Abschläge	132
c) Objektive Nutzungsmöglichkeit	92	g) Abweichung von den tatsäch- lichen Verkehrswerten	133
d) Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	94	2. Anwendung der Sachbezugswerte auf nicht rentenversicherungs- pflichtige Steuerpflichtige (Abs. 2 Satz 7)	134
e) Verhältnis zur Lohnsteuerpau- schalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2	95	3. Bewertung einer Mahlzeitgestel- lung anlässlich einer Auswärts- tätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung (Abs. 2 Sätze 8 und 9)	135
f) Verhältnis zum Werbungskos- tenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4	96	4. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 10)	
g) Sonderprobleme	97	a) Rechtscharakter	136
3. Bewertung mit den anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen (Abs. 2 Satz 4)		b) Wichtige Anwendungsfälle der Durchschnittswerte	137
a) Bedeutung	100	IV. Freigrenze für nach Abs. 2 Satz 1 zu bewertende Sachbezüge (Abs. 2 Satz 11)	
b) Umfang der tatsächlichen Auf- wendungen	101	1. Sachbezüge iSv. Abs. 2 Satz 1	140
c) Nachweisanforderungen	102	2. Monatliche Freigrenze	141
d) Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren . . .	106	3. Einschränkung der Freigrenze (Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2)	142
e) Ausübung des Wahlrechts	107		
4. Nutzung zu Familienheimfahrten (Abs. 2 Satz 5)			
a) Bedeutung	110		
b) Verhältnis zum Werbungskos- tenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2	111		
c) Möglichkeit des Einzelnach- weises nach Abs. 2 Satz 4	114		

	Anm.		Anm.
V. Bewertungsabschlag für Wohnungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 12)		3. Sachbezug	150
1. Überblick	148	4. Überlassung vom ArbG oder verbundenem Unternehmen	151
2. Wohnung	149	5. Bewertungsabschlag	152
		6. Ausnahme für Luxuswohnungen .	153

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rabatte des Arbeitgebers**

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1		1. Endpreise im allgemeinen Geschäftsverkehr	168
1. Arbeitnehmer	156	2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet	169
2. Waren oder Dienstleistungen		3. Endpreise, zu denen der nächstansässige Abnehmer anbietet	
a) Begriff der Waren	157	a) Grundsatz	170
b) Begriff der Dienstleistungen . .	158	b) Grenzen der Mitwirkungspflicht bei nicht oder nur schwer zu ermittelndem Endpreis	171
3. Zuwendungen an den Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses	159	c) Maßgeblicher Endpreis bei fehlendem Abnehmer	172
4. Vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht		4. Bewertungsabschlag und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts	173
a) Ausschlussklausel	160	III. Rabattpflichtbetrag (Abs. 3 Satz 2)	
b) Rabattgewährung durch konzernangehörige Unternehmen .	161	1. Gegenstand des Freibetrags	175
c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr	164	2. Umfang des Freibetrags	176
d) Keine Pauschalbesteuerung nach § 40	165	IV. Vorrang der Bewertung nach Abs. 3 vor Abs. 2	177
II. Ansatz mit um 4 % geminderten Endpreisen		V. Verfahrensfragen	178

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen**

I. Überblick	180	2. Keine Gehaltsumwandlung, Abs. 4 Satz 1	183
II. Geltungsbereich	181	3. Arbeitsrechtlicher Anspruch unschädlich, Abs. 4 Satz 2	184
III. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4		IV. Rechtsfolgen des Abs. 4	185
1. Arbeitslohn in Form von Sachbezügen oder Zuschüssen	182		

F. ABC der Einnahmen 190

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

Schrifttum: *Tipke*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; *Biergans/Stockinger*, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1, 25; *Offerhaus*, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; *Wassermeyer*, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der

ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352; *Giloy*, Arbeitslohn durch ersparte Aufwendungen, BB 1986, 38; *Offerhaus*, Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht, DStJG 9 (1986), 117; *Wolff-Diepenbrock*, Einnahmen und Aufteilung bei Einnahmen, DB 1986, 242; *Temminghoff*, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, Köln 1989; *Offerhaus*, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; *Reuter*, Sachgeschenke bei der Lohnsteuer, FR 1990, 139; *Reuter*, Überzogene Lohnsteuer bei Sachzuwendungen, StVj. 1990, 237; *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte, Münster, New York 1993; *Schumann*, Lohnbesteuerung bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer in der Praxis, BuW 1995, 498.

Zu Sachbezügen s. die speziellen Schrifttumsverzeichnisse vor Anm. 55, 80, 122, 140.

1 I. Grundinformation zu § 8

§ 8 ist die zentrale Vorschrift zur Definition und Bewertung stbarer Einnahmen im Rahmen der sog. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Das EStG erfasst nahezu ausnahmslos Einkünfte, die durch Bewirken bestimmter Leistungen erzielt werden (s. Anm. 41). Der gemeinsame Nenner der Einnahmen ist ihre leistungsbezogene Entgeltlichkeit, bloße ideelle Vorteile sind nicht stbar (glA *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. A 16 [4/2015]).

Abs. 1 Satz 1 definiert den Begriff der Einnahmen für die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Aus der Vorschrift lässt sich die folgende allgemeine Begriffsbestimmung herleiten: Einnahmen iSd. § 8 sind Vermögenszuflüsse, die durch eine auf die Erzielung von Einkünften iSd. §§ 19 bis 23 gerichtete Leistung des Stpfl. veranlasst sind (s. Anm. 22 ff.). Die Sätze 2 und 3 regeln die die Abgrenzungsfrage, welche Geldersatzleistungen als Geldleistungen und welche als Sachbezug zu werten sind (s. Anm. 50 ff.).

Abs. 2 regelt die Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Dabei bestimmt Satz 1 als Bewertungsmaßstab für den Regelfall den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort (s. Anm. 55–67). Hierfür gilt nach Satz 11 grds. eine Freigrenze von 50 € monatlich (s. Anm. 140 f.). Nach Satz 12 gilt ein Bewertungsabschlag von einem Drittel der ortsüblichen Miete für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung vom ArbG an den ArbN (s. Anm. 148 ff.).

Abs. 2 Sätze 2 bis 5 stellen spezielle Bewertungsvorschriften für Sachbezüge dar, die in der Nutzung betrieblicher Kfz. zu privaten Fahrten bestehen:

- Satz 2 verweist dabei für reine Privatfahrten auf die Pauschalregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, wonach monatlich 1 % des inländ. Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt anzusetzen ist (s. Anm. 80–88);
- Satz 3 ordnet einen Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten iSv. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 an (s. Anm. 90–97);
- alternativ zur Bewertung nach den Sätzen 2 und 3 lässt Satz 4 den Ansatz der anteiligen Kfz-Aufwendungen zu, wenn Belegnachweis und Fahrtenbuch geführt werden (s. Anm. 100–107);
- Satz 5 enthält die Regelung, dass ein Wert für die Nutzung für Familienheimfahrten bei dHf. nicht anzusetzen ist, soweit für diese Fahrten ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6 in Betracht kommt (2. Teilsatz). Dieser Grundsatz wird aber ergänzt durch einen pauschalen Wertansatz von

0,002 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer für alle weiteren Fahrten (1. Teilsatz) und durch die Möglichkeit des Einzelnachweises durch Belege und Fahrtenbuch (3. Teilsatz mit Verweis auf Satz 4, s. Anm. 110–114).

Für bestimmte Sachbezüge (insbes. Unterkunft und Verpflegung) regelt Abs. 2 Sätze 6 und 7, dass die sozialversicherungsrechtl. Werte nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) auch für das StRecht zu übernehmen sind (s. Anm. 122–134). Nach Abs. 2 Satz 8 sind diese Werte auch für Mahlzeiten anzusetzen, die ein ArbN von seinem ArbG im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder einer beruflich veranlassten dHf. erhält, es sei denn, es käme ein WK-Abzug in Betracht (Abs. 2 Satz 9, s. Anm. 135). Für andere Sachbezüge wird das BMF in Satz 10 ermächtigt, Durchschnittswerte festzusetzen (s. Anm. 136–137).

Abs. 3 enthält Vergünstigungen für die Bewertung sonstiger Bezüge iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 aus Belegabschreibungen und unterscheidet dabei

- eine Normalbesteuerung mit einem um 4 % geminderten Endpreis und Abzug eines Rabattdreibetrags iHv. 1 080 € und
- eine Pauschalbesteuerung nach Wahl des ArbG nach § 40 (s. Anm. 148–178).

Für die Abgrenzung zwischen Abs. 2 und Abs. 3 kommt es nur darauf an, ob es sich um Waren oder Dienstleistungen handelt, die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf der ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht wurden. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 vor, so richtet sich die Bewertung grds. nach Abs. 3.

Abs. 4 definiert, unter welchen Voraussetzungen Leistungen des ArbG oder eines Dritten „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden, was für verschiedene Befreiungs- und Pauschalierungsvorschriften von Bedeutung ist (s. Anm. 180 ff.).

II. Rechtsentwicklung des § 8

2

Vorläufer der Regelungen zu Einnahmen:

- ▶ *Das preußische EStG 1891* (Ges. Slg. 1891, 175) enthielt in § 7 eine Bestimmung, wonach als Einkommen die gesamten Jahreseinkünfte (aus näher definierten Erwerbsquellen) der Stpfl. „in Geld und Geldeswerth“ galten.
- ▶ *Das EStG 1920* (RGBl. 1920, 359) enthielt noch keine allgemeine Begriffsbestimmung der Einnahmen, wohl aber in § 4 den Grundsatz, dass auch „in Geldeswert bestehende Einkünfte“ der ESt unterliegen, und in § 37 die Bewertungsvorschrift, dass geldwerte Vorteile, wie etwa Naturalien, Wohnung, Kosten usw., zu den üblichen Mittelpreisen anzusetzen seien.
- ▶ § 14 *EStG 1925* (RGBl. 1925, 189) definierte erstmals den Begriff der Einnahmen. Die Vorschrift galt für alle Einkunftsarten, soweit der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen war. Dies war auch bei Gewinneinkünften der Fall (vgl. § 7 Abs. 2, § 12 EStG 1925). Die Bewertung der nicht in Geld bestehenden Einnahmen erfolgte gem. § 21 EStG 1925 entsprechend den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts.

Reichseinkommensteuergesetz 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1008; RStBl. 1934, 1261): Bereits § 8 Abs. 1 EStG 1934 enthielt die bis heute maßgebende Fassung des Begriffs der Einnahmen (Güter in Geld oder Geldeswert, die dem

Stpfl. zufließen). Die Bestimmung bezog sich ebenfalls nur auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, VuV und auf die sonstigen Einkünfte iSd. § 22. Auch die Grundregel für die Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, war bereits in § 8 Abs. 2 EStG 1934 enthalten. Der Ansatz erfolgte mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts. Als Mittelpreis wurde ein Preis verstanden, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999]) und als Verbrauchsort der Ort, an dem der Empfänger der Sachbezüge den Nutzen daraus zieht (Wohnort des Stpfl. oder sein davon abweichender Ort des gewöhnlichen Aufenthalts).

StÄndG v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): In Abs. 2 wurde Satz 2 (heute Satz 6), der die Maßgeblichkeit der SachbezugsVO (heute SvEV) für die Sachbezüge von ArbN anordnet, angefügt. Damit wurde § 8 an das am 1.7.1977 in Kraft getretene SGB IV v. 23.12.1976 (BGBl. I 1976, 3845) angepasst, das in seinem § 17 Abs. 1 Nr. 3 erstmals eine Ermächtigung für die BReg. zur bundeseinheitlichen Bestimmung des Werts von Sachbezügen enthielt, wobei eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des StRechts sicherzustellen war (§ 17 Abs. 2 SGB IV). Die erste bundesweit geltende SachbezugsVO v. 28.12.1977 (BGBl. I 1977, 2156; BStBl. I 1978, 43) trat am 1.1.1978 in Kraft.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Aufgrund einer Änderung des Abs. 2 Satz 1 sind bei der Bewertung der geldwerten Vorteile ab VZ 1990 nicht mehr die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsorts, sondern die üblichen Endpreise am Abgabeort maßgebend. Angefügt wurde in Abs. 2 Satz 3 (heute Satz 7), der die Maßgeblichkeit der SachbezugsVO (heute SvEV) auch auf nicht rentenversicherungspflichtige ArbN erstreckt und damit den Streit entschied, ob insoweit eine analoge Anwendung der SachbezugsVO in Betracht komme (so bereits R 18 Abs. 2 Satz 2 LStR 1987). Ferner wurde Satz 4 (heute Satz 10) angefügt, der die bisher in § 3 Abs. 2 LStDV enthaltene Ermächtigung an die obersten FinBeh. der Länder, für weitere Sachbezüge Durchschnittswerte festzusetzen, in das EStG überführte. Der ebenfalls neu angefügte Abs. 3 führte eine grundsätzliche Neuregelung der Belegschaftsrabatte ein und löste damit die bisherige unklare Rechtslage (s. Anm. 156) ab.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Für die Bewertung von Einnahmen in Geldeswert sind ab VZ 1996 die üblichen Endpreise um übliche Preisnachlässe zu mindern (Abs. 2 Satz 1). Zudem wurde klargestellt, dass auch Dienstleistungen Sachbezüge sind. Ferner wurden in Abs. 2 die Sätze 2–5, die die Bewertung der Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu privaten Zwecken, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder im Rahmen einer dHf. regeln, eingefügt. Diese Regelungen ersetzten die bisherige Praxis, die sich für die nach Satz 1 erforderliche Bewertung des Nutzungsvorteils an detaillierten Regelungen der LStR orientierte und führten durch die Anknüpfung an den Listenpreis eine vom Wert des Kfz. abhängige Typisierung ein. Die bisherigen Sätze 2–4 wurden ohne inhaltliche Änderung zu den Sätzen 6–8 (heute Sätze 6, 7 und 10). Außerdem wurde mit Satz 9 (heute Satz 11) eine Freigrenze für Sachbezüge nach Satz 1 eingeführt.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Die zum Zeitpunkt des Erlasses des JStErgG noch nicht einmal in Kraft getretene Neuregelung des Abs. 2 Satz 5 über die Nutzung eines betrieblichen Kfz. im Rahmen einer

dHf. wurde an die mit dem JStG 1996 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Aufwendungen wegen dHf. angepasst.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2609; BStBl. I 2000, 13): Der 2. Halbs. des Abs. 2 Satz 7, wonach die sozialversicherungsrechtl. Werte nur dann anzusetzen waren, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend sind, wurde gestrichen. Damit sind diese Werte ohne weitere Prüfung zu übernehmen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Beträge wurden auf Euro umgestellt. Dabei wurden aus der Freigrenze in Abs. 2 Satz 9 (heute Satz 11) 50 € (bisher 50 DM) und aus dem Rabattfreibetrag in Abs. 3 Satz 2 1 224 € (bisher 2 400 DM).

HBeglG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Freigrenze in Abs. 2 Satz 9 (heute Satz 11) wurde von 50 auf 44 € und der Rabattfreibetrag in Abs. 3 Satz 2 von 1 224 auf 1 080 € gekürzt. Da diese Kürzungen (neben anderen Kürzungen des sog. Koch/Steinbrück-Papiers) nach unzureichender parlamentarischer Behandlung auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses eingebracht worden waren und damit dessen Kompetenzen überschritten wurden, war das Gesetz nicht ordnungsgemäß zustande gekommen. Diese formelle Verfassungswidrigkeit sollte allerdings bis zum 30.6.2001 nicht zur Nichtigkeit der Regelungen führen (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Der Verweis in Abs. 2 Satz 5 Halbs. 2 auf den WK-Abzug bei dHf. wurde redaktionell an die Neuregelung in § 9 Abs. 2 angepasst.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die in Abs. 2 Sätze 3 und 5 und Abs. 3 Satz 1 enthaltenen Bezeichnungen „vom Hundert“ wurden ohne inhaltliche Änderung durch „Prozent“ ersetzt.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Abs. 2 Satz 5 verweist nach Rückgängigmachung der durch das StÄndG 2007 vorgenommenen Änderungen rückwirkend ab 2007 (§ 52 Abs. 23c) wieder auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 (heute Sätze 5 und 6).

Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die durch das HBeglG v. 29.12.2003 vorgenommenen Kürzungen der Beträge in Abs. 2 Satz 9 (heute Satz 11) und Abs. 3 Satz 2 wurden bestätigt, bevor die durch das BVerfG festgestellte formelle Verfassungswidrigkeit des HBeglG (s.o.) ab dem 1.7.2011 zur Nichtigkeit der Regelungen führen konnte.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Soweit Abs. 2 Sätze 3–5 für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte galt, wurden diese Vorschriften an die Neuregelungen zum ab 2014 geltenden stl. Reisekostenrecht in § 9 angepasst, das keine „Arbeitsstätte“ mehr kennt. Nunmehr gelten die Normen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSv. § 9 Abs. 4 sowie für Fahrten eines ArbN ohne erste Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3. Ferner wurden in Abs. 2 nach Satz 7 die Sätze 8 und 9 eingefügt, die Sonderregelungen für die Bewertung einer Mahlzeitgestellung an einen ArbN im Rahmen einer Auswärtstätigkeit und einer dHf. enthalten. Die bisherigen Sätze 8 und 9 des Abs. 2 wurden ohne inhaltliche Änderung zu den Sätzen 10 und 11.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 2 Satz 4 wurde ein zweiter Halbsatz angefügt, der eine entsprechende Anwendung der gleichzeitig eingeführten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Halbs. 2 enthält. Danach gelten für die Gestellung von Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen Besonderheiten für die Ermittlung des Listenpreises.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Der bisherige Verweis in Abs. 2 Satz 5 auf die Regelungen zu Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 aF) wurde an die bereits durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) v. 20.2.2013 eingeführte Neuregelung zu Fahrten zwischen erster Tätigkeitsstätte und eigenem Hausstand in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6 angepasst. Ferner wurde der Anwendungsbereich des Satzes 8, der bisher nur für Auswärtstätigkeiten galt, um die beruflich veranlasste dHf. erweitert.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Einfügung von Abs. 1 Sätze 2 und 3 regelt die Frage, unter welchen Voraussetzungen Geldersatzleistungen als Geldleistungen oder Sachbezüge anzusehen sind. Der zugleich neu eingeführte Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 11 stellt sicher, dass als Sachbezug zu wertende Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die Freigrenze für Sachbezüge fallen, wenn sie vom ArbG nicht als Gehaltsumwandlung, sondern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden. In Abs. 2 Satz 12 wurde ein Bewertungsabschlag für die unentgeltliche oder verbilligte Wohnungsüberlassung vom ArbG an den ArbN eingeführt. Die Änderungen gelten für Einnahmen, die ab dem VZ 2020 zufließen.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die Freigrenze für Sachbezüge in Abs. 2 Satz 11 wurde von 44 € auf 50 € angehoben. Der in Abs. 2 Satz 12 ein Jahr zuvor eingeführte Bewertungsabschlag für die Wohnungsüberlassung durch den ArbG wurde auf Überlassungen durch mit dem ArbG verbundene Unternehmen erweitert. Im neu eingeführten Abs. 4 wird für die Anwendung verschiedener Befreiungs- und Pauschalierungsvorschriften definiert, unter welchen Voraussetzungen Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 8

3 1. Bedeutung des § 8

§ 8 beantwortet die Fragen der sachlichen Abgrenzung sowie der Bewertung von Einnahmen. Die persönliche Zurechnung von Einnahmen ergibt sich dagegen aus § 2 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 (s. § 2 Anm. 108), bzw. aus Sondervorschriften, vgl. § 26a Abs. 1, § 26b (s. § 2 Anm. 19), § 20 Abs. 5, § 24 Nr. 2, § 28 (s. § 2 Anm. 109). Die zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung) wird in § 11 geregelt.

Für die sachliche Abgrenzung stl. zu erfassender Einnahmen von stl. unbeachtlichen Vermögenszugängen hat in Abs. 1 lediglich die Aussage eigenständige Bedeutung, dass unter den Einnahmebegriff nicht nur Geld, sondern auch geldwerte Güter fallen. Diese Regelung hat angesichts bestehender Sondervorschriften bei den einzelnen Einkunftsarten (s. Anm. 9) allerdings nur klarstellende Funktion. Im Übrigen ergibt sich die Gleichstellung von Geld und geldwerten Gütern auch

aus Art. 3 Abs. 1 GG, da es für die Erhöhung der Leistungsfähigkeit idR ohne Bedeutung ist, in welcher Form der Vermögenszuwachs erfolgt (s. auch *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. A 12 [4/2015]). Die anderen beiden Merkmalgruppen („dem Steuerpflichtigen zufließen“, „im Rahmen einer Einkunftsart“) verweisen auf Fragen, die nicht im Rahmen des Abs. 1, sondern im Rahmen der §§ 1, 2 in Verbindung mit den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten bzw. § 11 zu behandeln sind. Die in Abs. 1 Sätze 2 und 3 vorgenommene Abgrenzung zwischen Geld- und Sachbezügen ist bedeutsam für die Pauschalierung von Arbeitslohn nach § 37b und für die Anwendung der 50 €-Freigrenze nach Abs. 2 Satz 11.

Für die Bewertung haben dagegen Abs. 2 und 3 eigenständige Bedeutung (s. Anm. 1).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 8

a) Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5

4

Die Regelung zur privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. (Abs. 2 Sätze 2 bis 5) ist ebenso wie die korrespondierende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 795) verfassungsgemäß. Teilweise werden jedoch Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG geltend gemacht:

Gleichbehandlung von Unternehmer und Arbeitnehmer: Die Situation von Unternehmer und ArbN unterscheidet sich zum einen dadurch, dass der Unternehmer sich das privat genutzte Fahrzeug weitgehend aussuchen kann, während der ArbN diese Wahlfreiheit häufig nicht hat. Da im Rahmen der Pauschalierungsmethode der individuelle Listenpreis des Fahrzeugs den im Wesentlichen wertbestimmenden Faktor bildet, beeinflusst dieser Umstand die stl. Gestaltungsmöglichkeit erheblich. Zum anderen wird auch die Methodenwahl angesichts der Anforderungen der FinVerw. im Einzelnachweisverfahren praktisch vom ArbG bestimmt.

Gleichbehandlung von Viel- und Wenigfahrern: In dieser Vergleichsrelation kann dadurch, dass der pauschal ermittelte Nutzungswert maßgeblich nur vom Kfz-Listenpreis abhängt, ein Ungleichgewicht entstehen. Da der für den Gebrauchsvorteil eines Kfz. wertbildende Faktor der Fahrleistung unberücksichtigt bleibt, werden insoweit Bedenken erhoben (*Schneider*, DStR 1996, 93 [94]; *Böhlk-Lankes*, BB 1997, 1122; der gesetzlichen Regelung dagegen zst. *Broudré*, DStR 1995, 1784 [1787], die hierin eine Korrektur der Benachteiligung beruflicher Vielfahrer durch die vormalige Verwaltungsregelung des pauschalen Ansatzes von 30 bis 35 % der Gesamtkosten sieht). Dies führt in der Tendenz zu umwelt- und verkehrspolitisch unerwünschten Ergebnissen.

Gleichbehandlung von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen: Da der Bemessung des Nutzungswerts der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung unabhängig vom Alter des Fahrzeugs zugrunde gelegt wird, werden Bedenken hinsichtlich der Benachteiligung von älteren Fahrzeugen bzw. Gebrauchtfahrzeugen erhoben (*Böhlk-Lankes*, BB 1997, 1122 [1124]). Hier liegt jedoch bereits keine Benachteiligung und damit auch keine Ungleichbehandlung vor, da für ältere Fahrzeuge im Regelfall höhere Verbrauchs- und Reparaturkosten anfallen (so auch *Urban*, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, 256).

Ungleichbehandlung von Luxusfahrzeugen und Kleinwagen: Teilweise wird versucht, die Verfassungswidrigkeit aus einer Übermaßbesteuerung von Luxusfahrzeugen und damit einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund der

wirtschaftlichen Änderungen, die die Regelung insbes. für die Nutzung von Fahrzeugen des oberen Marktsegments mit sich bringt, herzuleiten (*Jonas*, StbJb. 1995/96, 313 [319]; sehr gedankenreich und mit vielen Einzelfragen und Beispielen, in der Argumentation aber nicht überzeugend *Weber*, DB 1996, Beilage Nr. 7). Dabei wird uE nicht hinreichend berücksichtigt, dass die ab 1996 höhere Besteuerung teurerer Fahrzeuge im Wesentlichen nicht daran liegt, dass nun etwa zu hohe Wertansätze zugrunde gelegt würden, sondern dass umgekehrt bis 1995 nur eine teilweise Erfassung der tatsächlichen Aufwendungen erfolgte (zB 0,52 DM/km unter fragwürdiger Gleichbehandlung von Fahrzeugen aller Preisklassen; vgl. auch die wiederholten Beanstandungen des Bundesrechnungshofs, zB v. 9.11.1981, BTDrucks. 9/978, 108; BTDrucks. 10/6138, 78). Die Heranführung eines bislang zu niedrigen Wertansatzes an die tatsächlichen Kosten kann aber nicht zu einer Übermaßbesteuerung führen. *Assmann* (DB 1990, 76) zeigt unter Verwendung der sog. „ADAC-Tabellen“ auf, dass die 1 %-Regelung bei teureren Fahrzeugen nicht zu einer signifikant anderen Relation von Steuerwert und tatsächlichen Kosten führt als bei Kleinwagen, so dass man nicht undifferenziert von einer „Strafsteuer“ sprechen kann.

Rechtfertigung: Die dargelegten Ungleichbehandlungen führen jedoch nicht zur Verfassungswidrigkeit der Norm, da sie gerechtfertigt werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dem Gesetzgeber bei der typisierenden Ordnung von Massenerscheinungen eine weite Gestaltungsfreiheit zukommt, die bei Begünstigungen größer ist als bei Belastungen.

BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (203); BVerfG v. 24.7.1963 – 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (23); BVerfG v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 ua., BVerfGE 19, 101 (116); BVerfG v. 19.10.1982 – 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 (147); BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (356); BVerfG v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182 (200); BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 3/86, BVerfGE 78, 249 (287); BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86 ua., BVerfGE 82, 60 (101); BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309); BVerfG v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310; zusammenfassend zu den eher großzügiger werdenden Anforderungen des BVerfG an die gesetzliche Typisierung von Massenerscheinungen im StRecht BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1; *Wernsmann* in *HHSp.*, § 4 AO Rz. 451 ff. (11/2014).

Diesen Gestaltungsspielraum hat der Gesetzgeber nach stRspr. des BFH bei der Entsch. für die 1 %-Regelung nicht überschritten.

BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 (275); BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332; BFH v. 11.3.2002 – XI B 54/01, BFH/NV 2002, 1024; BFH v. 30.7.2003 – X R 70/01, BFH/NV 2003, 1580; BFH v. 27.1.2004 – X R 43/02, BFH/NV 2004, 639; BFH v. 11.10.2006 – XI B 89/06, BFH/NV 2007, 416; BFH v. 3.1.2007 – XI B 128/06, BFH/NV 2007, 706; das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerden gegen die Entsch. XI B 89/06 und XI B 128/06 nicht zur Entsch. angenommen (2 BvR 1931/03 und 2 BvR 524/04); BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712, Rz. 17 ff.

Auf diese zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 ergangene Rspr. (s. dazu auch § 6 Anm. 795) nimmt der BFH auch zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung von § 8 Abs. 2 Satz 2 Bezug (BFH v. 16.9.2004 – VI B 5/04, BFH/NV 2005, 336; BFH v. 21.12.2006 – VI B 20/06, BFH/NV 2007, 716; BFH v. 13.12.2012 – VI R 51/11, BStBl. II 2013, 385, Rz. 14 ff.).

Der Ansatz des Listenpreises stellt für den vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Fall einer hohen Privatnutzung eines hochwertigen Fahrzeugs für die Bemessung des Nutzungsvorteils einen geeigneten Maßstab dar (so bereits BFH v. 25.2.1992 –

VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700, zur bisherigen Rechtslage: Bemessung nach dem Listenpreis als Schätzungsgrundlage). Die sog. Escape-Klausel des Satzes 4 stellt für andere Fälle sicher, dass – bei Einhaltung der entsprechenden Nachweisanforderungen – niemand zum pauschalen Ansatz eines höheren als des tatsächlichen geldwerten Vorteils gezwungen wird und rechtfertigt damit den grob typisierenden Ansatz in allen Fällen, in denen dieser Nachweis nicht geführt wird. Diese Regelung verhindert eine Übermaßbesteuerung in den Fällen, in denen der Pauschalansatz der Realität nicht entspricht (Söhn, FR 1997, 245 [250]). Die Führung eines Fahrtenbuchs ist nicht unzumutbar, denn dem Bürger kommt von Verfassungs wegen kein Recht auf die für ihn günstigste Lösung zu, ohne dass er daran selbst mitwirken muss. Außerdem wird man gegen erhöhte Nachweisanforderungen dann nichts einwenden können, wenn es sich – wie hier – um die Nutzung eines einheitlichen Gegenstands sowohl für berufliche als auch für private Zwecke handelt und damit eine Vermischung mit Aufwendungen der Lebensführung (Söhn, FR 1997, 245 [247]) vorliegt. Soweit die Anforderungen der FinVerw. an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs für unzumutbar gehalten werden, kann dies nicht die Verfassungswidrigkeit der Norm des Satzes 4 begründen, da dieser lediglich den unbestimmten Rechtsbegriff „ordnungsgemäß“ enthält, der im Einzelfall – ggf. auch unter Abweichung von den Anforderungen der FinVerw. – auszulegen sein wird. Zudem erleichtert die zulässige Benutzung elektronischer Fahrtenbücher (s. dazu näher § 6 Anm. 826) den Nachweis erheblich (Assmann, BuW 1995, 870; Urban, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, 255). Die Führung eines Fahrtenbuchs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hält der BFH dagegen für unzumutbar und nimmt diesbezüglich eine verfassungskonforme Auslegung vor (s. dazu näher Anm. 92).

b) Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 3

5

Bei Abs. 3 werden unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes zwei Aspekte diskutiert:

- Begünstigung von ArbN gegenüber Beziehern anderer Einkünfte;
- Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der ArbN.

Begünstigung der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Beziehern anderer Einkünfte: Erhält ein Gewerbetreibender oder selbstständig Tätiger von seinem Auftraggeber einen Preisnachlass, der durch das Leistungsverhältnis veranlasst ist, so muss er den geldwerten Vorteil als BE versteuern (s. BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; vgl. auch FG Münster v. 30.8.1999 – 4 K 6668/93 E, G, EFG 2000, 112, rkr., zu Eigenprovisionen eines Versicherungsvertreeters), während ein ArbN durch Abs. 3 begünstigt wird. Der BFH hält die Regelung jedoch unter Hinweis auf den Dualismus der Einkunftsarten und die daraus resultierende unterschiedliche Behandlung der einzelnen Einkunftsarten für verfassungsrechtl. unbedenklich. Insbesondere die niedrigere Bewertung von Entnahmen – denen bei Selbständigen eine ähnliche Funktion wie Sachbezügen bei ArbN zukomme – rechtfertige eine Begünstigung von ArbN (BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Rz. 22, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.10.2011 – 2 BvR 2421/10, nicht zur Entsch. angenommen). Dem BFH ist zuzustimmen. Zudem wird man im Bereich der Gewinneinkünfte eher annehmen müssen, dass verbilligte oder unentgeltliche Sachbezüge (zB Patient wendet dem Arzt neben dem Honorar eine Kiste Wein zu) idR nicht

versteuert werden (so im Erg. auch *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 178 [7/2014], unter Hinweis auf die Istrechtl. Dokumentations- und Nachweispflichten).

Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Nur ein geringer Teil der ArbN kann überhaupt von dieser Regelung in vollem Umfang profitieren; der größte Teil ist dagegen ausgeschlossen:

- ▶ *Arbeitnehmer, die keine Sachbezüge erhalten:* Viele ArbN (etwa im öffentlichen Dienst) erhalten keine Sachbezüge, so dass sie nie in den Genuss der Steuervorteile des Abs. 3 kommen können. Jedoch beruht diese Konsequenz nicht auf gesetzgeberischer Willkür, sondern auf objektiven Umständen in der Art der Tätigkeit ihres ArbG. Ein Gleichheitsverstoß würde vergleichbare Sachverhalte voraussetzen; daran fehlt es aber, wenn dem ArbG die Gewährung eines ArbN-Rabatts aus der Natur der Sache heraus nicht möglich ist (BFH v. 4.11.1994 – VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338 [340]; *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 179 [10/2019]).
- ▶ *Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber nur Sachbezüge iSd. Abs. 2 gewähren können (nicht „verbraucherorientierte“ Branchen):* Aufgrund des begrenzten sachlichen Anwendungsbereichs des Abs. 3 (s. Anm. 160ff.) erfasst die Regelung nur die ArbN, die in einer „verbraucherorientierten“ Branche arbeiten (Automobilhersteller, Kaufhäuser, Banken oder Versicherungen, Reisebranche), nicht dagegen ArbN, die etwa in der Investitionsgüterindustrie beschäftigt sind. Erhalten die ArbN beider Branchen gleich hohe Sachbezüge, liegt in der Gewährung des Freibetrags an nur eine der beiden Gruppen eine Ungleichbehandlung von ArbN mit gleicher Leistungsfähigkeit (krit. daher auch *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. D 32–D 39 [4/2015]). *Pust* (in *LBP*, § 8 Rz. 560 [8/2018]) versucht, eine Rechtfertigung dadurch herzuleiten, dass der ArbG Waren und Dienstleistungen, die er selbst herstellt, seinen ArbN billiger anbieten kann und diese in dem besonderen Bezug zum Arbeitsverhältnis stehen. Dies stellt aber keinen sachlichen (dh. auf die Ermittlung der Leistungsfähigkeit des ArbN bezogenen) Grund dafür dar, dass sich eine StVergünstigung nur in bestimmten Beschäftigungsverhältnissen auswirkt, denn Abs. 3 vermindert die Steuerlast des ArbN und nicht des ArbG. Das vom Gesetzgeber genannte Motiv, mit Preisabschlag und Rabatffreibetrag Bewertungsungenauigkeiten bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils abzugelten, ist ebenfalls nicht überzeugend, denn entweder bereitet die Ermittlung des maßgeblichen Endpreises auch in den (begünstigten) Fällen des Abs. 3 keine Schwierigkeiten oder die Schwierigkeiten sind nicht größer als in vergleichbaren, von Abs. 2 erfassten Fällen. Jedenfalls hängen die Schwierigkeiten weder von der Art der Sachbezüge noch von der des Beschäftigungsverhältnisses ab. Auch der Gesichtspunkt der Vereinfachung und Typisierung kann die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (so aber *Glenk*, DStR 1989, Beilage zu Heft 19, 3f.). Es mögen zwar sachliche Gründe dafür sprechen, zur Vereinfachung des Verwaltungsaufwands bei der Besteuerung eines ArbN Sachbezüge erst ab einem bestimmten wirtschaftlichen Gewicht zu erfassen (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [692]). Dies müsste dann aber für alle Sachbezüge (iSd. Abs. 2) gelten und nicht nur für die in Abs. 3 genannte Auswahl der geldwerten Vorteile.
- ▶ *Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften:* Siehe ausführl. Anm. 161.
- ▶ *Mehrere Dienstverhältnisse während des Veranlagungszeitraums:* Schließlich bewirkt auch die Bindung des Rabatffreibetrags an das einzelne Dienstverhältnis

eine unterschiedliche stl. Belastung. Derjenige ArbN, der während eines VZ nebeneinander oder nacheinander mehrere Dienstverhältnisse eingeht, wird gegenüber dem ArbN mit nur einem Dienstverhältnis stl. besser gestellt, da er den Freibetrag mehrfach (kumulativ) in Anspruch nehmen kann (s. Anm. 176). Diese Besserstellung dürfte jedoch durch Gründe der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt sein. Anderenfalls müsste jeder ArbG, der während des Jahres einen ArbN einstellt oder jeder ArbG von Teilzeitbeschäftigten Nachforschungen darüber anstellen, ob und inwieweit der Rabattfreibetrag bereits „verbraucht“ ist (glA *Glenk*, DStR 1989, Beilage zu Heft 19, 8; krit. dagegen *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 206).

Einstweilen frei.

6

IV. Geltungsbereich des § 8

1. Überschusseinkünfte

7

§ 8 gilt für alle Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7, also auch für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, auch wenn diese in § 23 Abs. 3 missverständlich als „Gewinn“ bezeichnet werden (BFH v. 13.4.1962 – VI 194/61, BStBl. III 1962, 306; s. § 23 Anm. 271).

2. Gewinneinkünfte

8

Keine Anwendung für den Begriff der Betriebseinnahmen: § 8 gilt nicht für die Einkünfte aus LuF, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut, der sich ausdrücklich auf die Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7) bezieht. Auch eine entsprechende Anwendung des § 8 auf diese Einkunftsarten scheidet aus; sie ist auch rechtssystematisch nicht erforderlich (aA *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 288; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 4 [3/2020]).

Eigenständige Regelung der Einnahmen bei Gewinneinkünften: Einer Klarstellung des Einnahmebegriffs unter Rückgriff auf Abs. 1 bedarf es für BE nicht, da sich die Einbeziehung geldwerter Güter schon aus der Methode der Gewinnermittlung (BV-Vergleich, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1; Einnahmen als betrieblich veranlasste Wertzugänge, § 4 Abs. 3) ergibt. Schon aus § 4 Abs. 3 iVm. § 4 Abs. 4 lässt sich entnehmen, dass Einnahmen alle betrieblich veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert sind (BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607). § 5 Abs. 1 verweist zudem für die Gewinnermittlung der buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden auf die handelsrechtl. GoB, so dass in diesem Bereich die handelsrechtl. Bestimmungen maßgebend sind. BE sind alle betrieblich veranlassten Wertzugänge in Geld oder Geldeswert, die keine Einlagen sind.

BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; BFH v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; BFH v. 27.2.1991 – XI R 24/88, BFH/NV 1991, 453; BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682 (683).

Richtig ist, dass die Begriffe „Einnahmen“ und „Betriebseinnahmen“ weitgehend deckungsgleich sind, ebenso wie die Begriffe „Werbungskosten“ und „Betriebsausgaben“ (s. § 9 Anm. 23). Zwar hat der BFH in Anlehnung an Abs. 1 BE als „alle

Zugänge von Gütern in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind“, bezeichnet (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526); dabei handelt es sich aber wohl nur um eine Übernahme des dem Abs. 1 zugrundeliegenden Rechtsgedankens, nicht um eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift.

Vgl. BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341; ob eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 in Betracht kommt, sei dahingestellt; BFH v. 15.7.1975 – VIII R 61/71, BStBl. II 1975, 815 (817); sinngemäße Anwendung; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 (996); BFH v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618; BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, BStBl. II 2010, 548; BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550; BFH v. 12.11.2014 – X R 39/13, BFH/NV 2015, 486, Rz. 15; BFH v. 2.8.2016 – VIII R 4/14, BStBl. II 2017, 310, Rz. 20; Anlehnung an die Begriffsbestimmung des Abs. 1.

Anwendung der Bewertungsvorschriften: Eine unmittelbare Anwendung der in Abs. 2 Sätze 6 bis 8 und Abs. 3 enthaltenen Bewertungsvorschriften auf Gewinneinkünfte scheidet aus, da diese Vorschriften ausdrücklich nur für ArbN gelten. Der BFH wendet aber die Bewertungsvorschrift des Abs. 2 Satz 1 unmittelbar auf Gewinneinkünfte an (BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Rz. 11 ff., zur Gewährung eines vergünstigten Versicherungstarifs durch die Versicherungsgesellschaft an einen selbständigen Versicherungsvertreter, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 26.10.2011 – 2 BvR 2421/10, nicht zur Entsch. angenommen). Die unmittelbare Anwendung ist aus den o.g. systematischen Gründen abzulehnen. Da es für Gewinneinkünfte an einer Bewertungsvorschrift für Sachbezüge fehlt, kommt jedoch eine entsprechende Anwendung in Betracht (so BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266, zur Kfz-Überlassung). Danach dürften auch Abs. 2 Sätze 2 bis 5 für Gewinneinkünfte entsprechend gelten (Beispiel: einem selbständigen Versicherungsvertreter wird ein Fahrzeug von der Versicherungsgesellschaft auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellt).

V. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften

9 1. Sondervorschriften zu Abs. 1

Abs. 1 spricht vom „Zufließen“ an den „Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7“ und verweist damit in mehrfacher Hinsicht auf andere Vorschriften des EStG: Wer stpfl. ist, bestimmt sich nach § 1, die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 regeln die §§ 19 bis 23, den Zufluss legt § 11 Abs. 1 fest.

Verhältnis zu den Bestimmungen über die Einkunftsarten (§§ 19 bis 23): Der in Abs. 1 normierte Grundsatz, dass Einnahmen nicht in Geld zu bestehen brauchen, ist in den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 näher ausgeformt.

- ▶ *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Dazu gehören gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 und 2 auch „andere Bezüge und Vorteile“.
- ▶ *Einkünfte aus Kapitalvermögen:* § 20 Abs. 3 spricht ebenfalls von „besonderen Entgelten und Vorteilen“.
- ▶ *Sonstige Einkünfte:* § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b nennt „sonstige Vorteile“.

Diese Vorschriften sind keine Spezialvorschriften, die den Kreis der geldwerten Güter für diese Einkunftsarten weiter als die generelle Norm des § 8 Abs. 1 ziehen

wollen. Sie enthalten nur eine nähere Beschreibung des allgemeinen Rechtsbegriffs der geldwerten Güter (BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178).

Im Bereich dieser Einkunftsarten ergibt sich somit aus den unmittelbar einschlägigen Bestimmungen, dass auch Sachleistungen oder sonstige geldwerte Bezüge unter den Einnahmebegriff fallen. Bei der Bestimmung über die Einkünfte aus VuV (§ 21) fehlt demgegenüber eine entsprechende Formulierung, so dass hier auf Abs. 1 zurückgegriffen werden muss.

Verhältnis zu § 11: Abs. 1 versteht unter Einnahmen nur „Güter, die ... zufließen“. Wann ein Zufluss vorliegt, regelt § 11 Abs. 1.

§ 8 Abs. 1 und § 11 Abs. 1 wären besser aufeinander abgestimmt, wenn § 8 Abs. 1 lauten würde: „Einnahmen sind alle Güter ..., die der Steuerpflichtige ... bezieht“. § 11 Abs. 1 Satz 1 würde dann direkt an diese Formulierung anschließen, denn er lautet: „Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind“; zum Verhältnis zu § 11 s. auch § 11 Anm. 15.

Zufluss als Element des Einnahmebegriffs und der zeitlichen Zuordnung: Das Zufließen im Sinne eines „Beziehens“ der Einkünfte ist Tatbestandsmerkmal in § 8. Während in § 11 der Zufluss darüber entscheidet, wann (dh. in welchem VZ) eine Einnahme anzusetzen ist, entscheidet in § 8 der Zufluss (= Bezug) darüber, ob überhaupt eine Einnahme vorliegt. Damit hat der Zufluss eine zweifache Bedeutung:

- Er ist Element des Einnahmebegriffs und soll garantieren, dass der Staat erst den „sicheren“ Vermögenszuwachs (wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld bzw. geldwerte Gut und nicht lediglich rechtl. Forderung) stl. belastet (zu diesem sog. Realisationsprinzip iWS s. § 2 Anm. 12), und
- er ist Element des Begriffs der Vereinnahmung und entscheidet so über die richtige zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung im weiteren Sinne).

Verhältnis zu § 3: § 3 enthält sachliche StBefreiungen und stellt damit eine Reihe von Einnahmen, die unter Abs. 1 fallen, stfrei. Die größte Bedeutung des § 3 liegt im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. § 3 Anm. 20).

Einstweilen frei.

10–11

2. Sondervorschriften zu Abs. 2

12

Abs. 2 regelt die Bewertung geldwerter Güter iSd. Abs. 1: Satz 1 enthält die Grundregel, die durch die in Abs. 2 Sätze 2 bis 8 und Abs. 3 enthaltenen spezielleren Bewertungsregeln durchbrochen wird. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 enthält eine von Abs. 2 abweichende Bewertungsregelung für Betriebsveranstaltungen, nach der die Zuwendung allein nach den Aufwendungen des ArbG bemessen wird (s. dazu ausführl. *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 19 Rz. 77 ff.). § 37b Abs. 1 Satz 2 enthält für die Bewertung von Sachzuwendungen für Zwecke der Pauschalierung eine eigene Bewertungsregelung, die Abs. 2 vorgeht (BFH v. 13.5.2020 – VI R 13/18, BFH/NV 2020, 863, Tz. 35; BFH v. 7.7.2020 – VI R 4/19 Tz. 13).

Einstweilen frei.

13–15

16 VI. Zurechnung der Einnahmen

Einkünfteerzielung als Zurechnungskriterium: Wenn § 8 von „Zufließen im Rahmen einer Einkunftsart“ spricht, so verweist er damit auf die allgemeinen Regeln über die persönliche Zurechnung der Einkünfte (ausführl. zur Zurechnung s. § 2 Anm. 100 ff., dort insbes. zum Begriff der Zurechnung § 2 Anm. 101 f.; zum Gegenstand der Zurechnung s. § 2 Anm. 135 ff.). Eine allgemeine Zurechnungsvorschrift enthält das EStG nicht. Aus § 2 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 ergibt sich jedoch, dass natürliche Personen die während der Zeit ihrer StPfl. „erzielten“ Einkünfte zu versteuern haben. Erzielt werden die Einkünfte eines Arbeits- oder Vermögenseinsatzes am Markt, dh. durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Leistung (ausführl. dazu § 2 Anm. 57–59). Die Zurechnung der Einkünfte bereitet idR keine Schwierigkeiten, da in der Person des Rechtsinhabers (zB Vermieter) die Tätigkeit oder Vermögensnutzung (zB Vermietung) und der Anspruch auf die Gegenleistung (Miete) zusammenfallen.

Persönliche Zurechnung bei den einzelnen Überschusseinkünften: Unproblematisch ist die Zurechnung bei Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Sie sind dem zuzurechnen, der sie durch eigene Arbeit erwirtschaftet hat (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 155). Eine Ausnahme hierzu regelt § 24 Nr. 2, wenn die Einkünfte dem Rechtsnachfolger zufließen (s. § 24 Anm. 96). Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung hingegen, wenn Einnahmen aus Kapitalvermögen oder VuV erwirtschaftet werden und an der Einkunftsquelle selbst nur ein Nutzungsrecht (zB Nießbrauch) besteht; s. dazu § 2 Anm. 201 ff., 320 ff.

Spezielle Zurechnungsvorschriften enthalten § 20 Abs. 5, § 24 Nr. 2, § 28 (s. § 2 Anm. 109), § 26a Abs. 1, § 26b (s. § 2 Anm. 19).

Zufluss der Einnahme: Die Einnahme muss, um den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, zufließen, dh. in die Verfügungsmacht des StPfl. gelangen (s. § 11 Anm. 33), idR also in das Vermögen des StPfl. übergehen. Insoweit kommt es auf die Eigentumslage, und zwar bei Auseinanderfallen von zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum auf das Letztere an (s. § 2 Anm. 147 f.; zum Sicherungsgut und Treugut s. § 2 Anm. 340 „Sicherungsübergabe“ und „Treuhandverhältnis“).

Verwendung von Einnahmen: Auf die Zurechnung der Einnahmen (bzw. der Einkünfte) ist es ohne Einfluss, wie der StPfl. sie verwendet (s. § 2 Anm. 150 ff.). Fließen die eingenommenen geldwerten Güter wieder ab, so handelt es sich um Ausgaben (Ausnahme: durchlaufende Posten sind keine Einnahmen, s. Anm. 35). Das Gleiche gilt bei Rückzahlung der Einnahmen (s. § 9 Anm. 80; s. auch Anm. 33). Verfügt der StPfl. über einzelne Einnahmen, bevor sie ihm zufließen (zB durch Abtretung, s. Anm. 45), so handelt es sich um Maßnahmen der Einkommensverwendung, die die Zurechnung zu seinen Einkünften nicht hindern (s. BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330; zum Zuflusszeitpunkt bei Abtretung s. § 11 Anm. 58). In allen diesen Fällen handelt es sich um einen Vorgang im Bereich der Einkunftsverwendung (s. auch § 2 Anm. 150 betr. Verfügung über bezogene Einkünfte). Auch falls gleichzeitig mit der Vereinnahmung ein Rückforderungsanspruch (etwa wegen rechtsgrundloser Leistung gem. § 812 BGB) entsteht, hindert dies gem. dem sog. Ist-Prinzip nicht den Zufluss der Einnahme, da der StPfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt. Der Rückforderungsanspruch wirkt sich erst bei Realisierung (Rückzahlung) stl. aus (s. § 9 Anm. 80; § 11 Anm. 29). Veräußert der StPfl. ein geldwertes Gut, das bei ihm als Einnahme behandelt wurde, so kann dieser Vorgang im Rahmen der sonstigen

Einkünfte (§ 23) in Höhe der Differenz zwischen AK und Veräußerungspreis zu stpfl. Einnahmen führen (s. Anm. 41).

Verfügung über die Einkunftsquelle (s. allg. § 2 Anm. 152): Bezieht sich die Verfügung auf die Einkunftsquelle (so zB beim Nießbrauch, s. § 2 Anm. 201–315), so sind die Einnahmen nur dann dem nunmehr Berechtigten zuzurechnen, wenn er selbst den Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. EStG erfüllt.

Verzicht auf Einnahmen (s. allg. § 2 Anm. 155): Verzichtet dagegen der Stpfl. auf zukünftige Einnahmen, so liegt darin keine Einnahme, die ihm zugerechnet werden könnte. Anders bei entgeltlichem Verzicht: Hier ist das Entgelt Einnahme.

- ▶ *Verzichtet der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber auf Lohn*, so führt dies nur dann zu einer Einnahme, wenn der ArbN dafür ein Surrogat erhält (BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530; BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386: Umwandlung von Barlohn in Sachlohn). Ein Gehaltsverzicht des ArbN ohne eine Verwendungsabrede führt nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884; BFH v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424; s. auch § 19 Anm. 126).
- ▶ *Ein Verzicht kann umgekehrt aber zu Einnahmen dessen führen*, dem er als Schuldner zugutekommt (s. § 11 Anm. 57). Verzichtet der ArbG auf eine Forderung gegenüber dem ArbN, so führt dieser Verzicht regelmäßig zu stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837; Verzicht des ArbG auf Schadensersatzforderung gegen ArbN; s. auch *Giloy*, DStZ 1986, 222).

Einstweilen frei.

17–18

VII. Verfahrensfragen zu § 8

19

Nachweis: Einnahmen dürfen nur angesetzt werden, wenn sie im Einzelfall festgestellt wurden, dh. wenn die Verwirklichung eines Einkünfterzielungstatbestands zur Überzeugung des FA bzw. des Gerichts feststeht (s. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO; BFH v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99). Dies ist der Fall, wenn der Einnahmezuffluss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als erwiesen angesehen werden kann (s. dazu näher *Söhn* in *HHSp.*, § 88 AO Rz. 222 [3/2010]; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 88 AO Rz. 41 [1/2017] und § 96 FGO Rz. 69 [8/2018]). Das gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten (§ 90 AO) nachgekommen ist.

Schätzung: Die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 AO liegen nur vor, wenn

- entweder feststeht, dass ein durch eine Leistung veranlasster Vermögenszufluss stattgefunden hat, dessen Höhe nicht ermittelt werden kann;
 - zB BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117 (118) – Schätzung von Trinkgeldern in Anlehnung an den Umsatz; vgl. auch *Trzaskalik* in *HHSp.*, § 162 AO Rz. 11 ff. (11/1997) str.; die Gegenmeinung nimmt an, dass auch eine Sachverhaltschätzung zu Lasten des Stpfl. zulässig sei, s. die Nachweise ebd., oder
- der Zufluss an den Stpfl. mit größtmöglicher (überwiegender) Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann.

BFH v. 31.8.1967 – V 241/64, BStBl. III 1967, 686; BFH v. 7.5.2004 – IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367; *Trzaskalik* in *HHSp.*, § 162 AO Rz. 38 (11/1997); *Lange* in *HHSp.*, § 96 FGO Rz. 143 (2/2020); *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 162 AO Rz. 2 (10/2017).

Beweislast: Kann ein Vermögenszufluss beim Stpfl. (trotz Wahrnehmung seiner Mitwirkungspflichten) nicht mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden (und ist deshalb auch keine Schätzung der Höhe nach möglich), so kann nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast (Feststellungslast) eine Einnahme nicht angesetzt werden. Es geht zu Lasten des FA, wenn die Tatsachen nicht feststehen, die die Besteuerung oder die Erhöhung der Steuer begründen.

BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220; BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; BFH v. 15.2.1977 – VIII R 34/73, BStBl. II 1978, 328; BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338; BFH v. 26.7.1978 – I R 138/76, BStBl. II 1978, 659; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 96 FGO Rz. 85 (8/2018).

Das gilt auch, wenn zwar feststeht, dass dem Stpfl. Vermögenswerte zugeflossen sind, wenn aber nicht geklärt werden kann, ob der Zufluss stbar ist (zur Behandlung eines ungeklärten Vermögenszuwachses s. BFH v. 13.11.1969 – IV R 22/69, BStBl. II 1970, 189; *Martens*, *StuW* 1981, 322; s. auch § 2 Anm. 99; zum Anscheinsbeweis bei privater Kfz-Nutzung s. Anm. 86, 92).

20–21 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff

I. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen

22 1. Güter, die in Geld bestehen

Unter den Geldbegriff des Abs. 1 Satz 1 fallen nicht nur Zahlungen in inländ. Währung (seit dem 1.1.2002 Euro; s. Art. 10, 15 EuroVO), sondern auch in anderer Währung (BFH v. 27.10.2004 – VI R 29/02, BStBl. II 2005, 135 [136]; BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 12 [5/2019]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 27 [8/2018]; *Kratzsch* in *Frotscher/Geurts*, § 8 Rz. 132 [8/2015]; R 8.1 Abs. 1 Satz 6 LStH 2020). Dagegen spricht nicht, dass in Fremdwährung gezahltes Geld in Euro umgerechnet werden muss, während Euro-Beträge mit dem Nominalwert angesetzt werden können. Der Wortsinn des Begriffs „Geld“ ist weit zu verstehen. Auch andere Rechtsgebiete, zB das Zivilrecht, erkennen ausländ. Zahlungsmittel als „Geld“ an (vgl. *Grüneberg* in *Palandt*, 79. Aufl. 2020, § 245 BGB Rz. 1, 17). Gegen eine Beschränkung auf den Euro spricht der Zweck der Freigrenze (Abs. 2 Satz 11), wonach die Erfassung bestimmter Einnahmen erleichtert werden soll, deren Bewertung sonst in keinem Verhältnis zu ihrer stl. Auswirkung stehen würde (BFH v. 27.10.2004 – VI R 29/02, BStBl. II 2005, 135). Dieses Bewertungsproblem stellt sich bei Fremdwährungen, die zum Tageskurs in Euro umgerechnet werden können, gerade nicht.

Geld kann in Form von Bargeld oder auch als Buchgeld zufließen (*Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 27 [8/2018]). Geldeinnahmen sind mit dem Nennbetrag anzusetzen (Nominalwertprinzip, s. Einf. EStG Anm. 47). Dieses Prinzip gilt für alle Einkunftsarten, insbes. auch für die Einnahmen aus Kapitalvermögen (BFH v. 14.5.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572; BFH v. 30.4.1975 – VIII B 87/74, BStBl. II 1975, 637; BFH v. 17.2.1976 – VIII R 34/75, BStBl. II 1976, 387; BFH v. 1.6.1976 – VIII R 64/75,

BStBl. II 1976, 599). Seine uneingeschränkte Berücksichtigung auch in Jahren hoher Geldentwertung (zB 1971 bis 1974) ist mit dem GG vereinbar (BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BStBl. II 1979, 308).

2. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)

a) Begriffsbestimmung

23

Güter mit Marktwert: Güter, die in Geldeswert bestehen, sind Güter, deren Leistungsaustausch im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr idR einen Anspruch auf Zahlung von Geld zur Folge hat, denen also vom Markt ein in Geld ausdrückbarer Wert beigemessen wird.

Sachbezüge: Das Gesetz bezeichnet in Abs. 2 Satz 1 Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, als Sachbezüge (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), verwendet also das Wort „Sachbezüge“ als Oberbegriff. Zu den geldwerten Gütern rechnen alle geldwerten Vorteile; dazu zählen auch vermögenswerte Rechte (vgl. Anm. 29), sonstige wirtschaftliche Vorteile, Dienst- und Werkleistungen und die Gewährung von Nutzungsrechten zu privaten Zwecken des ArbN. Der Klammerzusatz nennt die wichtigsten geldwerten Güter, ist aber nicht erschöpfend.

Vgl. BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682 (683): „Wertzugänge in Geldeswert sind alle Vorteile, die nach objektiven Merkmalen in Geld ausgedrückt werden können, einen wirtschaftlichen – nicht nur ideellen – Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben.“

Sachbezüge sind zB auch freie Bekleidung, Heizung, Beleuchtung, ferner Sachgeschenke wie Tabakwaren, Weihnachtspäckchen, Theaterkarten usw., aber auch die unentgeltliche Überlassung eines Kfz. zur privaten Nutzung oder die Gewährung zinsgünstiger oder unverzinslicher Darlehen (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178 [180]). Für bestimmte Fälle hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Sätze 2 und 3 spezielle Abgrenzungsregeln geschaffen, s. dazu Anm. 50 ff.

Verhältnis zum Begriff des Wirtschaftsguts: Der Begriff der geldwerten Güter umfasst über den des WG hinaus auch empfangene Nutzungsvorteile (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [352]; *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 29). Das Gesetz bringt dies in Sonderbestimmungen zum Ausdruck, die den Begriff der geldwerten Güter im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1) und der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 3) näher erläutern. Es handelt sich dabei um allgemeine Umschreibungen des Begriffs der in Geldeswert bestehenden Güter, die nicht nur für diese Einkunftsarten gelten.

Anwendung auf alle Überschusseinkunftsarten: Auch wenn der praktisch bedeutsamste Anwendungsbereich der Zuwendung geldwerter Vorteile bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegt, sind Sachbezüge iSd. § 8 bei allen Überschusseinkunftsarten denkbar.

Beispiel:

Für die Verpachtung eines unbebauten Grundstücks wird kein Pachtzins in Geld bezahlt, sondern es wird vereinbart, dass der Grundstückseigentümer für das vom Pächter errichtete Gebäude nach Ablauf der Pachtzeit keine Entschädigung zu leisten hat (BFH v. 26.7.1983 – VIII R 30/82, BStBl. II 1983, 755; BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088: Zufluss bereits bei Herstellung des Gebäudes wegen des wirtschaftlichen Eigentums des Ver-

pächters). Ist dagegen der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, liegt eine Einnahme erst bei Rückgabe des Grundstücks an den Verpächter vor (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088 [1089]); dazu auch § 11 Anm. 100 „Heimfall“.

Die Bewertung der Sachbezüge richtet sich nach Abs. 2 und 3 (s. Anm. 50 ff. und 140 ff.).

24 Einstweilen frei.

25 b) Objektive Bereicherung

Wirtschaftlicher Wert: Eine Bereicherung liegt nur vor, wenn der Sachzuwendung ein wirtschaftlicher Wert zukommt. Lediglich ideelle Vorteile (zB angenehmer Arbeitsplatz) sind daher keine Einnahmen (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [41]; BFH v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961 [962]; BFH v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682 [683]; *Kratzsch in Frotscher/Geurts*, § 8 Rz. 58 [8/2015]; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 14 [5/2019]). Zu den Einnahmen gehören auch die Vorteile aus der Überlassung von Telekommunikationsgeräten für private Ferngespräche (BFH v. 22.10.1976 – VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99) und Personalcomputern, die allerdings gem. § 3 Nr. 45 stfrei sind.

Objektive Gesichtspunkte entscheiden darüber, ob ein geldwertes Gut vorliegt. Auf die persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse des Empfängers kommt es ebenso wenig an wie darauf, ob der Stpfl. diese Ausgaben überhaupt oder in der entsprechenden Höhe getätigt hätte.

Zum Beispiel Freiflüge der ArbN von Fluggesellschaften; vgl. auch BFH v. 1.6.1961 – VI 171/60, BFHE 73, 394 (397): Freizigaretten für einen Nichtraucher; BFH v. 15.6.1973 – VI R 85/71, BStBl. II 1973, 781; BFH v. 17.8.1973 – VI R 8/70, BStBl. II 1974, 8: Übernahme von Schönheitsreparaturen in der Wohnung des ArbN; BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37: Gewährung einer kostenlosen Mahlzeit durch den ArbG; BFH v. 27.3.1991 – VI R 126/87, BStBl. II 1991, 720: Haustrunk für ArbN im Braugewerbe; BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856: Betriebsveranstaltung; BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230, und BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Rz. 12: verbilligter Versicherungstarif; BFH v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116: Überlassung eines Pkw. an ArbN zur Privatnutzung; BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, Rz. 31 ff.: Mitgliedschaft in einem Golfclub trotz fehlender Platzreife; FG Münster v. 10.9.1990 – I 4259/90 E, EFG 1991, 322, rkr.: Pkw-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, obwohl der ArbN von seinem Ehegatten hätte mitgenommen werden können; aA *Offerhaus*, BB 1982, 1062.

Entscheidend ist, ob ein objektiver Betrachter aus Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen würde (BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 [231]).

Aufgedrängte Bereicherung: An einer objektiven Bereicherung fehlt es, wenn der Vorteil dem Stpfl. aufgedrängt wird und sich dieser – ohne Nachteile in Kauf zu nehmen – dem Vorteil nicht entziehen kann.

In diesem Fall liegt keine Einnahme vor (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [42]: Vorsorgeuntersuchung für leitende Angestellte; offengelassen in BFH v. 22.7.1988 – II R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [996]; dazu auch *Giloy*, BB 1986, 38; *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. B 47 [4/2015]; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 15

[52019]; *Temminghoff*, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, 1989, 33). Soweit die Teilnahme an (Betriebs-)Veranstaltungen zu den beruflichen Obliegenheiten eines ArbN gehört, sind die damit verbundenen Vorteile keine geldwerten Güter iSd. Abs. 1, wenn sich der ArbN der „freiwilligen“ Teilnahme nicht entziehen kann, ohne sein berufliches Fortkommen zu gefährden (BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529).

Von der aufgedrängten Bereicherung sind Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. Anm. 32) zu unterscheiden, bei denen zwar eine objektive Bereicherung vorliegt, die aber ausnahmsweise nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist.

Preisgelder, die der Stpfl. im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit erhält, sind Einnahmen, wenn sie durch diese Tätigkeit veranlasst, dh. „untrennbar damit verbunden“ sind (BFH v. 14.3.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 650: Förderpreis einer Stiftung für die Aufnahme einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit durch einen Handwerker). Dies ist vor allem bei leistungs- und tätigkeitsbezogenen Entgelten der Fall. Soll dagegen mit dem Preis die Persönlichkeit oder das Gesamtwerk geehrt werden, so ist kein Zusammenhang mit einer Einkunftsart gegeben (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427: Preisverleihung an Journalisten). Zum Ganzen s. BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121 - 34/96, BStBl. I 1996, 1150; BMF v. 23.12.2002 – IV A 5 - S 2121 - 8/02 I, BStBl. I 2003, 76, und § 2 Anm. 80 „Preise“.

Einstweilen frei.

26

c) Ersparnis von Aufwendungen

27

Ersparte Aufwendungen allein stellen keine Einnahmen dar. Dem Stpfl. muss vielmehr eine Bereicherung von außen zufließen (s. Anm. 35; *Giloy*, BB 1986, 38; *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 48). Daran fehlt es zB, wenn ein Arzt sich selbst behandelt oder ein Elektriker seine Waschmaschine selbst repariert. Auch Ausgaben, die der Hauseigentümer durch eigenhändig durchgeführte Gebäudereparaturen erspart, sind keine Einnahmen (*Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 20 [52019]); anders aber, wenn sie vom Mieter (auf dessen Kosten) durchgeführt werden. Auch der Gewerbetreibende, der den Betrieb in eigenen Räumen führt, erspart Mietaufwendungen, was zu einer Erhöhung des Nettoertrags führt. Da jedoch kein Zufluss von außen vorliegt, ist auch hier eine Einnahme zu verneinen.

Macht jedoch ein Dritter Aufwendungen zugunsten des Stpfl. oder wendet er ihm etwas zu und erspart dieser dadurch eigene Aufwendungen, so liegt eine Einnahme vor. Die Einnahme besteht dann jedoch nicht in der Ersparnis von Aufwendungen, sondern in der Nutzungsüberlassung eines WG oder in einer sonstigen Dienstleistung (vgl. *Pust in LBP*, § 8 Rz. 128 [8/2018]; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 20 [52019]). So sind zB die unentgeltliche Überlassung eines Kfz. an ArbN, die Überlassung einer Wohnung an ArbN gegen eine unangemessen niedrige Miete oder die Gewährung von Freiflügen an den ArbNEinnahmen. Die private Nutzung von betrieblichen Computern und Telekommunikationsanlagen durch ArbN ist gem. § 3 Nr. 45 stfrei.

Reisen: Wenn der ArbG seinem ArbN als Prämie für besondere Leistungen eine kostenlose Reise gewährt (sog. Incentive-Reise), so wendet er ihm damit einen

geldwerten Vorteil zu, der unter den Einnahmebegriff fällt. Die wirtschaftliche Bereicherung liegt auch hier in der Ersparnis eigener Aufwendungen für die Reise. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der ArbN derartige Aufwendungen selbst getätigt hätte, oder ob er über den geldwerten Vorteil frei disponieren kann. Entscheidend ist nur, dass er den Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen hat; s. auch § 19 Anm. 235 ff.; *Albert*, DStR 1998, 1449. Gleiches gilt für die kostenlose oder verbilligte Gewährung von Reiseleistungen durch Dritte (zB Reiseveranstalter gewährt Mitarbeitern eines Reisebüros Rabatte, dazu FG Münster v. 29.6.2011 – 4 K 258/08, EFG 2011, 1886, rkr.).

Zinsersparnis: Ein geldwerter Vorteil liegt auch in der Unverzinslichkeit eines Darlehens (BFH v. 14.7.1961 – VI 218/58, BStBl. III 1961, 405), der Verschaffung eines zinsverbilligten Darlehens (BFH v. 4.5.2006 – VI R 67/03, BFH/NV 2006, 1471) oder im unangemessen niedrigen Erbbauzins für ein Erbbaurecht (BFH v. 10.6.1983 – VI R 15/80, BFHE 138, 453), das der ArbG seinem ArbN oder die Gesellschaft einem Gesellschafter gewährt; zur Bewertung s. Anm. 61, 177.

28 Einstweilen frei.

29 d) Vermögenswerte Rechte

Soweit Rechte dem Inhaber eine vermögenswerte Position verleihen, gehören sie ebenfalls zu den Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, also zu den Sachbezügen.

Forderungen gehören zwar zu den Gütern, die in Geldeswert bestehen, fallen jedoch erst dann unter den Einnahmebegriff, wenn ihr Wert zugeflossen ist. Schreibt der ArbG dem ArbN Beträge gut, so liegt nur dann ein Zufluss vor, wenn der ArbN über die gutgeschriebenen Beträge wirtschaftlich verfügen kann; näher zum Zufluss durch Gutschrift s. § 11 Anm. 50 ff.

Geldsurrogate iSv. Abs. 1 Satz 2: Siehe Anm. 51.

Gutscheine: Siehe Anm. 52.

Hapimag-Aktien und – darlehen gewähren statt Dividenden- bzw. Zinszahlungen das Recht, in Ferienanlagen der Hapimag-AG unentgeltlich zu wohnen. In diesen Nutzungsvorteilen liegen sonstige Bezüge aus Aktien iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Vorteile iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 1, die anstelle von Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 gewährt werden. Sie sind gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen und fließen bei der Überlassung der Ferienwohnung an den Stpfl. oder einen von ihm bestimmten Dritten, dagegen nicht schon bei der Gutschrift von „Wohnberechtigungspunkten“ zu (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; *Säker*, FR 1989, 548; insoweit anders noch *Neumann*, FR 1989, 385).

30–31 Einstweilen frei.

32 e) Abgrenzung gegenüber Zuwendungen an Arbeitnehmer, die nicht unter den Arbeitslohnbegriff fallen

Aufmerksamkeiten: Nach R 19.6 LStH 2020 stellen sog. Aufmerksamkeiten keinen Arbeitslohn dar. Dabei handelt es sich um Sachzuwendungen (zB Blumen, Genussmittel, Bücher) bis zum Wert von 60 €, die der ArbN von seinem ArbG anlässlich eines persönlichen Ereignisses (zB Geburtstag), erhält (dazu *Reuter*, FR 1990, 139). Die FinVerw. stützt diese Verwaltungsanweisung im Erg. darauf, dass

solche Geschenke im gesellschaftlichen Verkehr üblich und daher nicht als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft anzusehen seien (so auch Hess. FG v. 14.6.1995 – 6 K 2762/94, EFG 1996, 373, rkr.; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 39, Rz. 226 „Aufmerksamkeiten“ [5/2019]). Es fehle an dem für die Annahme von Einnahmen iSd. Abs. 1 erforderlichen Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 45) zwischen Dienstverhältnis und Zuwendung (ausführl. s. § 19 Anm. 150ff.). Dem hat sich der BFH für die Überlassung von Backwaren und Heißgetränken an ArbN zum sofortigen Verzehr im Betrieb außerhalb der Pausen (unabhängig von einer betragsmäßigen Grenze) angeschlossen. Da dies lediglich der Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und der Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen diene, liege keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft vor (BFH v. 3.7.2019 – VI R 36/17, BFH/NV 2019, 1295, Rz. 17f.). Diese Auffassung dürfte schwerlich mit dem Gesetz in Einklang zu bringen sein. Auch „Aufmerksamkeiten“ des ArbG sind regelmäßig als Gegenleistung für die Dienstleistung des ArbN anzusehen. Ihr tragender Grund liegt nicht in privaten Umständen, sondern in der Leistungsbeziehung zwischen ArbN und ArbG (s. Anm. 45). Sie fallen also nur dann unter die Geringfügigkeitsgrenze, wenn sie unterhalb der 50 €-Freigrenze des Abs. 2 Satz 11 liegen, die der Gesetzgeber gerade zu dem Zweck eingeführt hat, Sachzuwendungen in geringem Umfang von der Besteuerung auszunehmen (BTDrucks. 13/1686, 8, dazu näher Anm. 140). Eine weitere Freigrenze für Aufmerksamkeiten neben der Vorschrift des Abs. 2 Satz 11 aufgrund Verwaltungserlasses kommt nicht in Betracht (aA *Steiner in Lademann*, § 8 Rz. 21 [10/2019]; zweifelnd auch *Pust in LBP*, § 8 Rz. 131 [8/2018]). Auch der Pauschalierungscharakter der Verwaltungsfreigrenze trägt die Regelung in R 19.6 LStR 2020 nicht, da der Gesetzgeber eine abschließende Pauschalierung in Abs. 2 Satz 11 vorgenommen hat.

Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers führen ebenfalls nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406; BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278, Rz. 10; BFH v. 9.5.2019 – VI R 28/17, BStBl. II 2019, 785, Rz. 18ff.; ausführl. § 19 Anm. 185f.; zur sog. Outplacement-Beratung als Alternative zur Zahlung einer Abfindung an entlassene ArbN s. *Grote/Kellersmann*, DStR 2002, 741; zu betrieblichen Verlosungen des ArbG s. *Förster*, DStR 2009, 249). Hier ist die Zuwendung nicht durch das individuelle Dienstverhältnis, sondern durch übergeordnete Erwägungen aufseiten des ArbG veranlasst. Ein weiterer häufiger Anwendungsfall sind Vorsorgeuntersuchungen, wenn der ArbG auf ein nach einheitlichen Grundsätzen festgestelltes Gesundheitsbild der ArbN Wert legt (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39).

Ausnahmsweise führt auch die Zurverfügungstellung eines Kfz. für Privatfahrten nicht zu Arbeitslohn, wenn sie sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Maßnahmen darstellt (Nds. FG v. 24.8.2007 – 1 K 11553/04, EFG 2007, 1938, rkr.: Nutzung eines vom Landkreis zur Verfügung gestellten Einsatzfahrzeugs durch technischen Einsatzleiter während der Bereitschaftswochen; FG Köln v. 29.8.2018 – 3 K 1205/18, EFG 2019, 32, Az. BFH VI R 43/18: Leiter der freiwilligen Feuerwehr erhält Kommandowagen mit Ausrüstung rund um die Uhr zur Verfügung).

Die vom ArbG getragenen Kosten für Kuren bei ArbN gehören idR zum stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987, 142). Dies ist nur dann anders, wenn das eigenbetriebliche Interesse des ArbG weit überwiegt, wobei die-

ses Interesse jedoch umso geringer zählt, je höher aus Sicht des ArbN die Bereicherung anzusetzen ist (BFH v. 24.1.1975 – VI R 242/71, BStBl. II 1975, 340). Erholungsbeihilfen können allerdings unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 11 stfrie sein (dazu R 3.11 LStR 2020) und in den Grenzen des § 40 Abs. 2 Nr. 3 pauschal versteuert werden.

Betriebsveranstaltungen: Früher fielen auch Betriebsveranstaltungen, die den Kontakt der ArbN untereinander und das Betriebsklima fördern sollen, unter Zuwendungen in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des ArbG (BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529). Nach R 19.5 LStR 2012 begrenzte die Verwaltung die Ausnahme von der Besteuerung jedoch auf zwei Veranstaltungen jährlich mit Aufwendungen von jeweils höchstens 110 €. Die Freigrenze wurde auch von der Rspr. anerkannt (BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/00, BStBl. II 2006, 442; BFH v. 12.12.2012 – VI R 79/10, BFH/NV 2013, 637, Rz. 10). Der BFH (BFH v. 16.5.2013 – VI R 96/10, BFH/NV 2014, 18, Rz. 20 f.; BFH v. 16.5.2013 – VI R 95/10, BFH/NV 2014, 16, Rz. 20 f.; BFH v. 16.5.2013 – VI R 93/10, BFH/NV 2014, 14, Rz. 20 f.; BFH v. 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186, Rz. 20 f.; BFH v. 16.5.2013 – VI R 7/11, BStBl. II 2015, 189, Rz. 21 ff.) entscheidet, dass die Kosten für die Ausgestaltung der Veranstaltung (zB Miete und Kosten des Eventmanagers) keine Sachbezüge des ArbN darstellen und dass die auf Begleitpersonen des ArbN entfallenden Aufwendungen dem ArbN nicht zuzurechnen sind. Der Gesetzgeber führte als Reaktion hierauf zum 1.1.2015 § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ein, wonach Zuwendungen des ArbG an seinen ArbN und dessen Begleitpersonen anlässlich einer Betriebsveranstaltung nunmehr kraft Gesetzes den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet werden. Abzuziehen ist ein Freibetrag iHv. 110 € je ArbN und Veranstaltung für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Die Bewertung erfolgt abweichend von Abs. 2 zwingend mit den anteiligen Aufwendungen des ArbG, die auf den ArbN und seine Begleitpersonen entfallen; ausführl. dazu § 19 Anm. 294 ff.

Nicht selbständig bewertbare Vorteile wie zB die Nutzung von Gemeinschaftseinrichtungen wie Betriebsküchen, Duschräumen oder Werksbüchereien sowie die Überlassung von Sportkleidung lediglich für die Zeitdauer betrieblicher Sportveranstaltungen führen nicht zu Arbeitslohn.

Parkplatzgestaltung: Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Parkplätzen kann allenfalls dann als nicht selbständig bewertbarer Vorteil angesehen werden, wenn auch außerhalb des Betriebsgeländes Parkplätze in ausreichender Zahl kostenlos zur Verfügung stehen oder aber das Bereitstellen von Parkraum an diesem Ort keine marktfähige Gegenleistung darstellt. Grundsätzlich liegt hierbei aber ein stpfl. Sachbezug vor, der nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten ist.

FG Köln v. 15.3.2006 – 11 K 5680/04, EFG 2006, 1516, rkr.; aA *Zinnkann/Adrian*, DB 2006, 2256 (2259), die grds. eigenbetriebliches Interesse des ArbG annehmen; OFD Münster v. 25.6.2007, DStR 2007, 1256; differenzierend *Thomas*, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, 58 (62): Arbeitslohn nur bei Anmietung individueller Parkplätze, ansonsten nicht stbare Annehmlichkeit; ausführl. zur Bewertung *Kettler*, DStZ 2001, 667 (669 f.).

Reisen: Zu den Voraussetzungen, unter denen bei unentgeltlichen oder verbilligten Reisen der Mitarbeiter von Reisebüros oder Reiseveranstaltern ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des ArbG und damit kein Arbeitslohn angenommen werden kann, vgl. BMF v. 14.9.1994 – IV B 6 - S 2334 - 115/94, BStBl. I 1994, 755.

3. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen

33

Die Rspr. unterscheidet hier wie folgt:

Zurückempfangene Werbungskosten sind Einnahmen.

BFH v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); BFH v. 4.9.1990 – IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164; BFH v. 23.3.1993 – IX R 67/88, BStBl. II 1993, 748; BFH v. 22.9.1994 – IX R 13/93, BStBl. II 1995, 118; BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704.

Zurückgezahlte Einnahmen sind dagegen nicht als WK, sondern nur als „negative Einnahmen“ der Einkunftsart, bei der sie seinerzeit als positive Einnahmen erfasst worden sind, zu behandeln.

BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; BFH v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540; BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322; BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; BFH v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019, Rz. 20; mit ausführlicher Begr. FG München v. 23.5.1996 – 15 K 3975/90, EFG 1997, 59, rkr.; zweifelnd BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396 (397 f.).

Teile des Schrifttums wollen zurückempfangene WK als „negative Werbungskosten“ und zurückgezahlte Einnahmen als „negative Einnahmen“ behandeln (Steiner in Lademann, § 8 Rz. 61 [3/2016]; Ettlich in Blümich, § 8 Rz. 53 [5/2019]).

Stellungnahme: Die Einordnung ist von Bedeutung für die Frage, ob die Rückzahlung von Einnahmen auf den WK-Pauschbetrag angerechnet werden muss (Wülkenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 16), für WK-Abzugsverbote (zB § 20 Abs. 9 Satz 1), für die Höhe des LStAbzugs, sofern die Rückzahlung einer Einnahme im selben VZ erfolgt, und hat Auswirkungen auf die Berechnung der Vorsorgepauschale.

Das EStG kennt weder den Begriff der „negativen Werbungskosten“ noch den der „negativen Einnahmen“. Nach der gesetzlichen Systematik können zurückempfangene WK nur als Einnahmen (dazu näher § 9 Anm. 85), umgekehrt zurückgezahlte Einnahmen entgegen der Rspr. nur als WK (dazu näher § 9 Anm. 80) behandelt werden (wie hier FG Berlin v. 22.6.1976 – V 22/76, EFG 1977, 254, rkr.; FG Köln v. 22.7.1981 – I (XIII) 327/78 E, EFG 1982, 184, rkr.; Wülkenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 14 ff., 32). In einer späteren Entsch. hat auch der BFH (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564) in einem obiter dictum ausgeführt, angesichts der Erweiterung des WK-Begriffs über den final formulierten Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus in Richtung auf eine Betonung des Veranlassungszusammenhangs liege eine Einordnung zurückgezahlter Einnahmen als WK nahe. BFH v. 26.1.2000 (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396 [397 f.]) lässt diese Frage ausdrücklich offen; zur Behandlung der Rückzahlung von SA und agB s. § 11 Anm. 115.

Einstweilen frei.

34

II. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen

35

Bedeutung des Zuflusses für den Einnahmebegriff: Die Einnahme setzt einen Zufluss voraus, also die Feststellung, dass sich die Leistungsfähigkeit des Stpfl. tat-

sächlich erhöht hat. Besteuert wird nur die Ist-Leistungsfähigkeit, nicht die Soll-Leistungsfähigkeit. Deshalb sind ersparte Aufwendungen für sich genommen (s. Anm. 27) oder nicht erzielte Einnahmen keine Einnahmen iSd. Abs. 1.

Voraussetzungen des Zuflusses: Der Zufluss setzt den Eintritt einer Vermögensmehrung (= objektive Bereicherung) beim Stpfl. (s. näher Anm. 25 und § 11 Anm. 27) sowie die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vermögensmehrung (= Herbeiführung des Leistungserfolgs) voraus (s. näher § 11 Anm. 33). Dabei muss die Vermögensmehrung „von außen“ kommen. Der Zufluss setzt deshalb prinzipiell eine Vermögensverschiebung zwischen zwei Personen voraus. Bloße Wertsteigerungen im vorhandenen Vermögen (zB steigender Kurswert von Aktien) reichen nicht aus (s. § 11 Anm. 41).

Formen des Zuflusses: Geldbeträge fließen idR dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden (BFH v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342). Geldwerte Güter fließen mit Eintritt des Leistungserfolgs zu. Zu den einzelnen Formen des Zuflusses s. näher § 11 Anm. 45 ff.

Darlehen:

- ▶ *Die Aufnahme von Darlehen* (im Rahmen der einkunftserzielenden Tätigkeit) führt nicht zu stpfl. Einnahmen, obwohl damit dem Stpfl. Geld zufließt, über das er tatsächlich verfügen kann. Die Begründungen sind unterschiedlich:

Teilweise wird das Vorliegen stbarer Einkünfte verneint, weil sich der Darlehenszufluss auf der nicht stbaren Vermögensebene abspiele (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 8). Andere begründen dieses Erg. mit dem fehlenden Veranlassungszusammenhang zwischen Zufluss der Darlehensvaluta und der zugrunde liegenden Einkunftsart (*Pust in LBP*, § 8 Rz. 137 [8/2018]).

Der BFH stellt darauf ab, dass durch die Darlehensaufnahme das Vermögen nicht vermehrt, durch die Rückzahlung des Darlehens das Vermögen nicht vermindert werde (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341, zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; so auch *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 23 [5/2019]), obwohl dies Überlegungen sind, die nur im Rahmen des BV-Vergleichs eine Rolle spielen. Außerdem kommt es für den Zufluss grds. nicht darauf an, dass der Empfänger den Wert endgültig behalten darf (s. § 11 Anm. 28).

Jedenfalls wird man in der Berücksichtigung der Rückzahlungsverpflichtung eine Durchbrechung des Zuflussprinzips sehen müssen, die vom Vereinfachungsgedanken her gerechtfertigt ist. Deshalb führt auch der Darlehensrückfluss nicht zu WK beim Darlehensnehmer und nicht zu einer Einnahme beim Darlehensgeber (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44).

- ▶ *Die Gewährung von Darlehen* kann uU zu stpfl. Einnahmen führen; zB wenn sich der ArbN seinen Lohn nicht ausbezahlen, sondern gutschreiben lässt und damit selbst darlehensweise über seine Bezüge verfügt (FG Hamb. v. 24.7.1980 – V 167/79, EFG 1981, 85, rkr.; *Kühnberger/Stachulez*, Inf. 1981, 505). Es kommt stets darauf an, ob im Einzelfall die wirtschaftliche Verfügungsmacht durch Gutschrift in den Büchern des Schuldners übergegangen ist (BFH v. 14.5.1982 – VI R 129/77, BStBl. II 1982, 469 [472]). Es liegt zB auch dann Zufluss vor, wenn ein Teilbetrag der Provision eines Handels- oder Versicherungsverreters zunächst nicht ausbezahlt, sondern verzinslich einem Kautionskonto zur Sicherung des Stornorisikos gutgeschrieben wird (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499).

- *Kein Darlehen*, sondern eine Einnahme iSv. Abs. 1 Satz 1 liegt vor, wenn bei einer Überlassung von Geld nicht nur der Rückzahlungszeitpunkt ungewiss ist, sondern auch die Rückzahlungsverpflichtung dem Grunde nach von einer Bedingung dergestalt abhängt, dass der Zuwendungsempfänger deren Entstehen maßgeblich beeinflussen kann und der Zuwendungsgeber das wirtschaftliche Risiko für deren Entstehen übernimmt (BFH v. 12.7.2016 – IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253, Rz. 24).

Durchlaufende Posten (dh. Geld oder geldwerte Güter, die der Stpfl. mit der Verpflichtung erhält, sie an einen Dritten weiterzuleiten) gelangen wirtschaftlich nicht in das Vermögen des Stpfl. und rechnen damit – auch ohne eine ausdrückliche Regelung wie in § 4 Abs. 3 Satz 2 – nicht zu den Einnahmen.

BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776; *Mittelbach*, DB 1969, 1122; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 8; s. auch § 3 Nr. 50 Anm. 1, § 11 Anm. 7; aA BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341; *Söffing*, DStZ 1970, 17.

Kein durchlaufender Posten, also ein in der Ermittlung des Überschusses zu erfassender Vermögenszufluss, liegt vor, wenn die Möglichkeit besteht, dass der zugeflossene Betrag ganz oder teilweise nicht weitergeleitet werden muss, zB weil es ihm an der entsprechenden Bestimmung fehlt (BFH v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441: vereinnahmte UStBeträge) oder weil aus anderen Gründen noch nicht zweifelsfrei feststeht, dass er an eine andere Person weitergegeben werden muss (BFH v. 22.11.1962 – IV 179/59, BStBl. III 1963, 132). Es darf sich zB auch nicht um Ersatz von Auslagen handeln, die zu den Kosten der privaten Lebensführung gehören; der Stpfl. darf kein eigenes (privates) Interesse an den Ausgaben haben (BFH v. 5.11.1971 – VI R 207/68, BStBl. II 1972, 137; BFH v. 19.1.1976 – VI R 227/72, BStBl. II 1976, 231). Auch Mieterumlagen für Nebenkosten sind, da der Vermieter in eigenem Namen handelt, keine durchlaufenden Posten, sondern gehören zu den Einnahmen aus VuV (BFH v. 27.7.1999 – IX B 44/99, BFH/NV 2000, 179; BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197; zweifelnd *Schmohl*, DB 1996, 1006; diese Frage war von 1996 bis 1998 von entscheidender Bedeutung für die Anwendung des WK-Pauschbetrags nach § 9a Nr. 2 aF).

Umsatzsteuer, die in Rechnung gestellt, vom Leistungsempfänger an den leistenden Unternehmer gezahlt wird und im Rahmen einer Überschusseinkunftsart zufließt, gehört zu den Einnahmen iSd. Abs. 1; sie stellt insbes. keinen durchlaufenden Posten dar. Vom FA ausgezahlte Vorsteuerüberschüsse hinsichtlich eines vermieteten Objekts sind Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, § 21 (FG Köln v. 7.10.1992 – 6 K 4265/89, EFG 1993, 360, rkr.). Dies gilt allerdings nicht, soweit die Vorsteuer zu Unrecht (etwa weil ein Zwischenmietverhältnis nach späterer Überprüfung nicht anzuerkennen war) ausgezahlt worden war (FG Ba.-Württ. v. 4.9.1991 – 2 K 289/90, EFG 1992, 125, rkr.). In diesem Fall ist die im Voranmeldungsverfahren vergütete Vorsteuer von Anfang an mit einem Rückzahlungsanspruch belastet und gehört sachlich zu den AK, für die das Zufluss-Abfluss-Prinzip nicht gilt (BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759, im vorläufigen Rechtsschutz; ähnlich schon BFH v. 13.11.1986 – IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374).

Fiktive Einnahmen: Einnahmen iSd. Abs. 1 sind nur tatsächliche, nicht fingierte Wertzugänge. Keine Einnahmen sind ersparte Aufwendungen (s. dazu Anm. 27), die auf Aufwendungen eines Dritten beruhen.

- *Die Gewährung zinsloser Darlehen* führt beim Darlehensnehmer zu einem geldwerten (Nutzungs-)Vorteil, der als Einnahme zufließt (BFH v. 9.10.2002 – VI R

164/01, BStBl. II 2003, 373, [374]; Gröpl in KSM, § 8 Rz. B 50 [4/2015]; Adamek in B/B, § 8 Rz. 50 [5/2018]). Der Sachverhalt ist nicht anders zu beurteilen, als wenn Sachen (Wohnung, Auto) kostenlos zur Nutzung überlassen würden.

- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttungen* führen nach richtiger Ansicht ebenfalls nicht zu Einnahmefiktionen (so aber die Fiktionstheorie: Wassermeyer, DB 1987, 1113 [1119]). Um die ersparten Zinsen beim Anteilseigner als Einnahmen zu erfassen, bedarf es keiner Fiktion. Im erhaltenen Zins- oder Gebrauchsvorteil liegt die Zuwendung eines geldwerten Guts (BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722; Schulze zur Wiesche, GmbHR 1990, 44). Der Empfänger ist um die ersparten Aufwendungen bereichert.

36–39 Einstweilen frei.

III. Zufluss im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7

40 1. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten

Der Verweis auf die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 hat Ausgrenzungsfunktion: Wenn dem Stpfl. Geld oder geldwerte Vorteile zufließen, so soll es sich nur dann um Einnahmen handeln, wenn die Bereicherung im Rahmen einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 stattfindet. § 8 lässt es nicht genügen, wenn die Bereicherung nur im losen Zusammenhang mit einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 steht. Es muss also gefragt werden, ob der Zufluss in Zusammenhang mit der Arbeitsleistung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4), der Verwertung von Vermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 und 6) oder der Abwicklung von Rechtsgeschäften iSd. § 22 steht.

§ 8 regelt nicht die Voraussetzungen dafür, wann Einnahmen „im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7“ zufließen. Diese müssen den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten entnommen werden. Um feststellen zu können, ob Einnahmen einer bestimmten Einkunftsart vorliegen, bedarf es daher regelmäßig weiterer Kriterien.

41 2. Der Einkünfterzielung dienende Leistungsbeziehungen als gemeinsames Merkmal der Einkunftsarten

Anders als bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 fehlt bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 idR eine organisierte Wirtschaftseinheit nach Art „des Betriebs“, durch den der Stpfl. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und der alle Einnahmen und Ausgaben bestimmt und determiniert. Der gemeinsame Bezugspunkt der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 ist vielmehr die jeweilige konkrete Leistung des Stpfl., die in einer Tätigkeit (Arbeitsleistung) oder im Einsatz von Vermögen (Hingabe einer Verwertungsmöglichkeit) bestehen kann (s. auch § 2 Anm. 125 ff.). Vermögenszugänge sind grds. nur dann stpfl., wenn sie auf einer wirtschaftlichen Tätigkeit, auf einer Teilnahme am Marktgeschehen im Sinne einer planmäßigen und entgeltlichen Verwertung von Gütern und Leistungen beruhen (*Biergans/Stockinger*, FR 1982, 5; ferner § 2 Anm. 130 ff.). Folgerichtig spricht die für alle Einkunftsarten subsidiär geltende Vorschrift des § 22 Nr. 3 von „Einkünften aus Leistungen“.

Die Leistungen können in einer Tätigkeit bestehen wie bei § 19 (Arbeitsleistung, Einsatz körperlicher oder geistiger Fähigkeiten) oder in der Verwertung des PV, bei § 20 Abs. 1, § 21, § 22 Nr. 3 ohne Aufgabe des Vermögensguts (Gebrauchsüberlassung), bei § 20 Abs. 2, § 22 Nr. 2, § 23 mit Aufgabe des Vermögensguts. Unter keine Einkunftsart fallen also Gewinne aus der Veräußerung von PV, sofern es sich nicht um private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23, von § 20 Abs. 2 erfasste Veräußerungsgeschäfte oder Veräußerungen von Anteilen an KapGes. iSd. § 17 handelt. Die Abgrenzung zwischen Veräußerung von PV und bloßer Nutzungs- (Gebrauchs-)Überlassung ist häufig schwierig. Der BFH stellt darauf ab, ob ein Entgelt dafür bezahlt wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 26.10.1982 – VIII R 83/79, BStBl. II 1983, 404; Entgelt für eine Vereinbarung, das Bauvorhaben des Nachbarn zu dulden, ist eine Leistung, kein veräußerungsähnlicher Vorgang; BFH v. 22.8.2003 – IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41).

Nicht steuerbar sind Einkünfte, die nicht aus einer Arbeits- oder Verwertungsleistung stammen (s. § 2 Anm. 79 f.). Dazu zählen zB Lotteriegewinne, Preise, Losgewinne usw. Ausnahmen enthält das Gesetz aber auch hier: So sind im Fall des Realsplittings Unterhaltsleistungen gem. § 22 Nr. 1a beim Empfänger zu versteuern, obwohl sie kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen.

Einkünfterzielungsabsicht (s. § 2 Anm. 345 ff.): Die Leistungen müssen der Erzielung von Einkünften einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 dienen. Kennzeichnend für alle Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (BFH v. 25.5.1984 – GrS 4/85, BStBl. II 1984, 751 [766]; s. auch BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH v. 27.7.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826 [827]). Die Leistungen oder Tätigkeiten des Stpfl. müssen als Ganzes gesehen und über einen längeren Zeitraum auf die Erzielung positiver Einkünfte (Totalerfolg, s. § 2 Anm. 380 ff.) gerichtet sein. Eine Tätigkeit, die ohne Einkünfterzielungsabsicht ausgeübt wird, führt als Liebhaberei nicht zu stbaren Einnahmen (s. § 2 Anm. 345 ff.). Zu Einnahmen, die unter keine Einkunftsart fallen, s. § 2 Anm. 79 f.

3. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen

a) Zuordnungskriterien

aa) Veranlassungszusammenhang

42

Soweit der Einkünfterzielung eine Leistung (Tätigkeit) des Stpfl. iSd. §§ 19–23 zugrunde liegt (vgl. Anm. 41), stellt sich die Frage, in welchem Zusammenhang die Einnahmen mit der Leistung stehen müssen, damit sie unter die betreffende Einkunftsart fallen. § 8 sagt dazu nichts aus.

Die neuere Rspr., gefolgt von der hM im Schrifttum, nimmt einen Zusammenhang zwischen Einkunftsart und Einnahme an, wenn die Zuwendung durch die einkünfterzielende Tätigkeit veranlasst ist.

BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; BFH v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; BFH v. 20.12.2000 – XI R 32/00, BStBl. II 2001, 496 (497); BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946, Rz. 17; BFH v. 25.4.2018 – VI R 34/16, BStBl. II 2018, 600, Rz. 13; BFH v. 21.11.2018 – VI R 10/17, BStBl. II 2019,

404, Rz. 12; *Crezelius* in *DStJG* 9 (1986), 85 (95); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 6; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 38 ff. (5/2019); *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 220 ff. (8/2018); *Adamek* in *B/B*, § 8 Rz. 61 (5/2018); *Wolff-Diepenbrock*, DB 1986, 242 (246); *Offerhaus*, BB 1982, 1061; *Tipke*, FR 1983, 580.

Das in § 4 Abs. 4 zum Ausdruck kommende Veranlassungsprinzip erstreckt sich auf alle Erwerbseinnahmen und -ausgaben, dh. auf BE und BA sowie auf Einnahmen der Überschusseinkunftsarten (§ 8) und auf WK (§ 9; s. § 9 Anm. 130 ff.).

43 bb) Von der neuen Rechtsprechung und Lehre abgelehnte Formen des Zusammenhangs

Unmittelbarer Zusammenhang: In der älteren Rspr. des BFH wird darauf abgestellt, ob zwischen Einnahme und Tätigkeit (Arbeitsverhältnis) ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es komme darauf an, ob beispielsweise der ArbN einen erhaltenen Vorteil wirtschaftlich als Frucht seiner Dienstleistung für den ArbG betrachte. Der Gewinn aus einer vom ArbG für die ArbN veranstalteten Verlosung erfüllte nach der älteren Rspr. diese Anforderungen wegen der Unterbrechung des Zusammenhangs durch ein Zufalls- und Überraschungsmoment idR nicht (BFH v. 19.7.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181; ebenso FG Ba.-Württ. v. 21.10.1992 – 12 K 113/88, EFG 1993, 253, rkr.; anders dagegen die neuere Rspr., die den Veranlassungszusammenhang und die von vornherein erfolgte Einplanung des „Zufalls“ betont, zB BFH v. 25.11.1993 – VI R 45/93, BStBl. II 1994, 254 [256]; FG Münster v. 26.6.1992 – 4 K 4986/91 L, EFG 1993, 154, best. durch BFH v. 1.7.1994 – VI R 88/92, nv.). Auch Schadensersatzleistungen des ArbG gegenüber seinem ArbN, ein weiterer Anwendungsfall des früheren Unmittelbarkeitskriteriums (BFH v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520: unmittelbarer Zusammenhang, wenn das Arbeitsverhältnis Grundlage für den Schadensersatz bildet), werden heute vom BFH nach anderen Kriterien behandelt (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144: auch Ansprüche, die ihre Grundlage im Arbeitsverhältnis haben, führen nicht zu stbaren Einnahmen, wenn sie Ersatz eines privaten Schadens darstellen; s. auch Anm. 45). Das Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs ist aber, wie die Beispiele zeigen, nicht genügend aussagefähig, weil nicht klar ist, wonach sich das Merkmal der Unmittelbarkeit bestimmt (s. § 9 Anm. 152).

Finaler Zusammenhang: Der engste Zusammenhang wird durch die finale Verknüpfung von Vermögensmehrung und Einkunftsart hergestellt.

► *Argumente für finalen Zusammenhang:* Ein Blick auf die Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten zeigt, dass die Einnahme idR die Gegenleistung (das Entgelt) für die Leistung des Stpfl. darstellt.

Von „Entgelt“ spricht zB § 20 Abs. 3. Bei einer Reihe von Tatbeständen handelt es sich um sog. gegenseitige Verträge (Austauschverträge): Arbeits- und Dienstvertrag (§ 19), Miete, Pacht (§ 21). Ihr Grundprinzip ist das „do ut des“, dh. jeder gibt, damit der andere gibt (sog. Synallagma). Vgl. auch § 19 Abs. 1 Nr. 1: Bezüge, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden; anders aber § 2 LStDV: Einnahmen „aus“ dem Dienstverhältnis.

Daraus könnte gefolgert werden, dass für den Einnahmebegriff auf den Zweck abzustellen wäre; der Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahme wäre dann finaler Natur. Einnahmen wären nur stpfl., wenn der Stpfl. die Leistung gerade zu dem Zweck erbracht hätte, diese Einnahmen zu erzielen.

- *Argumente gegen finalen Zusammenhang:* Eine finale Sichtweise ist aber zu eng, denn nicht alle Tatbestände der §§ 19–23 beziehen sich auf gegenseitige Verträge mit einer derart engen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (s. § 20, § 22 Nr. 1 und 3); selbst bei gegenseitigen Vertragsverhältnissen kann sie fehlen, zB bei Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall nach § 3 EFZG; auch kann ausnahmsweise ein Anspruch auf Gegenleistung entstehen, ohne dass überhaupt eine Leistung erbracht werden muss, zB bei Annahmeverzug des Mieters oder des ArbG (der ArbG hat unberechtigt gekündigt, der ArbN aber seine Dienste angeboten, § 615 BGB). Weiter nennen § 19 Abs. 1 Nr. 1 und 2 als stpfl. Einnahmen neben Lohn, Gehalt, Warte- und Ruhegeldern auch „andere Bezüge und Vorteile“; § 20 Abs. 1 Nr. 1 spricht von „sonstigen Bezügen aus Aktien usw.“. Es sollen ersichtlich auch Vorteile erfasst werden, die neben oder anstelle der Gegenleistung zufließen (so ausdrücklich § 20 Abs. 3). Auch die Erlöse aus der Verwertung von Forderungsrechten, die dem Stpfl. für seine Leistung zustehen, sollen zu den stpfl. Einnahmen rechnen (zB nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Einkünfte aus der Veräußerung von Dividenden und Zinsscheinen, nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen). Ein finaler Einnahmebegriff würde also den vom Gesetz selbst geprägten Zusammenhang nicht zutreffend erfassen.

Kausaler Zusammenhang: Der weiteste Zusammenhang wird mit der Kausalverknüpfung von Vermögensmehrung und Einkunftsart hergestellt, wenn man sie im Sinne der Äquivalenztheorie versteht (vgl. *Söhn* in DStJG 3 [1980], 22). Hier wird lediglich danach gefragt, ob die Leistung nicht hinweg gedacht werden kann, ohne dass der Vermögenszufluss entfielen (conditio sine qua non). Führt das Wegdenken der wirtschaftenden Tätigkeit (Leistung) zum Fortfall der Vermögensmehrung, so müsste ein Zusammenhang mit der Einkunftsart bejaht werden. Eine wertende Beziehung zwischen Leistung und Vermögensmehrung (wie sie § 8 uE verlangt, s. Anm. 45) wird nicht hergestellt. Nach kausaler Betrachtung würden also auch die Vorteile erfasst, die keinen Entgeltcharakter haben, also mit der konkreten Leistung nur in einem sehr losen Zusammenhang stehen, zB „gelegentlich“ (s. Anm. 45) des Leistungsverhältnisses gewährt werden.

Stellungnahme: Der hM ist zuzustimmen. Der Veranlassungszusammenhang stellt das allein zutreffende Zuordnungskriterium dar. Jeder Überschuss aus einer der genannten vier Einkunftsarten ist grds. stbar. Einnahmen erhöhen den Überschuss, WK verringern ihn. Es liegt deshalb nahe, die Frage, welcher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Einkunftsart bestehen muss, nach denselben Kriterien zu entscheiden, die für den Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einkunftsart (also für den WK-Begriff) gelten. Folglich fügt sich allein das Kriterium des Veranlassungszusammenhangs bruchlos in die Systematik der stbaren Einnahmen und Ausgaben ein.

b) Kriterien der Veranlassung

44

Ob eine Vermögensmehrung durch eine unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 einzuordnende Leistung des Stpfl. veranlasst ist, entscheidet sich nach drei Kriterien:

- Leistung des Stpfl., die der Erzielung von Einkünften einer der Überschusseinkunftsarten dient,
- Anlass für den Einnahmezufluss und

– Zusammenhang zwischen Anlass und dieser Leistung.

Leistung des Steuerpflichtigen: Die Einnahmen müssen dadurch ausgelöst sein, dass der Stpfl. eine Leistung (Arbeit, Überlassung von Kapital oder von Vermögensgegenständen an Mieter oder Pächter, Veräußerung von WG im Rahmen von privaten Veräußerungsgeschäften, sonstige Leistung iSd. § 22) bewirkt. Der Stpfl. bewirkt seine Leistung idR im Rahmen eines bestimmten Rechtsverhältnisses (Arbeits-, Miet-, Darlehensverhältnis usw.). Es genügt, wenn ein solches Leistungsverhältnis Anlass des Einnahmezufusses ist (*Wassermeyer*, StuW 1982, 352 [356]). Deshalb können Einnahmen iSd. § 8 auch dann ausgelöst werden, wenn eine Leistung tatsächlich nicht erbracht wird, zB durch die angebotene Leistung bei Annahmeverzug des ArbG bei Entschädigung für entgehende Einnahmen.

Anlass ist das auslösende Moment (s. § 9 Anm. 140). Es kommt also nicht auf jede nicht wegzudenkende Ursache an, auch nicht auf die wesentliche Bedingung, sondern innerhalb einer Kausalkette auf denjenigen Umstand, der die Einnahme auslöst. Dieser Anlass muss mit dem Leistungsverhältnis (s.o.) in Zusammenhang stehen (s.u.).

Daraus folgt einerseits, dass es nicht genügt, wenn die Zuwendung „bei Gelegenheit“ der Leistung vorgenommen wird; diesen Gedanken hat die Rspr. früher bei Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 45) überdehnt. Andererseits setzt Veranlassung durch die Leistung nicht voraus, dass die Einnahme eine Gegenleistung für eine konkrete Leistung ist (keine finale Betrachtung, s. Anm. 43), sie muss sich nur im weitesten Sinne als Gegenleistung darstellen (BFH v. 21.10.2014 – VIII R 44/11, BStBl. II 2015, 593, Rz. 9 zur Verzinsung von Genussrechten; BFH v. 15.1.2015 – VI R 16/12, BFH/NV 2015, 672, Rz. 19, zum Aktienerwerb im Rahmen von Mitarbeiteroptionsprogrammen).

Bei Leistungen im Arbeitsverhältnis ist in Zweifelsfällen als Gegenprobe zu fragen, ob die Ausgabe beim ArbG betrieblich veranlasst ist (Ausnahme: Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG, s. Anm. 32). Ist dies der Fall, so wird idR auch eine Einnahme beim ArbN anzunehmen sein (*Wolff-Diepenbrock*, DB 1986, 247), wenngleich eine Korrespondenz im rechtl. Sinne zwischen BA (§ 4 Abs. 4) auf der einen und Einnahmen (§ 8 Abs. 1) auf der anderen Seite nicht besteht.

Nicht durch das Leistungsverhältnis veranlasst sind dagegen Schadensersatzleistungen des ArbG an den ArbN wegen Verletzung arbeitsvertraglicher Verpflichtungen, durch die ein privater Vermögensschaden ausgeglichen wird, auch wenn sie ohne das Arbeitsverhältnis nicht erfolgt wären (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144).

Auch freiwillige Leistungen des ArbG zum Ausgleich eines beim ArbN eingetretenen Vermögensverlusts sind durch die Leistung des ArbN veranlasst, wenn sie ohne das Dienstverhältnis nicht gezahlt worden wären (Hess. FG v. 19.2.1981 – I 108/79, EFG 1981, 629, rkr.).

Keine Veranlassung durch die (der Erzielung von Einkünften dienende) Leistung liegt dagegen vor, wenn der Anlass der Einnahme

- in einem anderen Leistungsverhältnis oder
- in privaten Umständen

zu sehen ist.

Daher sind keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) anzunehmen, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen zwischen ArbG und ArbN (zB BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471: Vergütungen für Fernsehrechte, die Orchester Musiker von der Fernsehanstalt unter Einschaltung ihres ArbG erhalten) oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen (zB Zuwendungen von Todes wegen in einer auch privaten Beziehung) gewährt wird.

Auch soweit Mietzahlungen, die der Vater an den Sohn erbringt, überhöht sind, um dessen Unterhalt sicherzustellen, liegen wegen des privaten Anlasses keine Einnahmen aus VuV vor (der gleiche Gedanke kommt in § 22 Nr. 1 Satz 2 zum Ausdruck).

Zusammenhang zwischen Anlass und Leistungsverhältnis: Nicht selten steht der Anlass (s.o.) für einen Einnahmezuffluss fest, auch am Bestehen eines Leistungsverhältnisses (s.o.) gibt es keinen Zweifel, beide stehen aber nicht miteinander in Zusammenhang. Beispielsweise sind Schadensersatzleistungen nicht stbar, wenn sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der einkünfteerzielenden Leistung stehen (BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219: Entschädigung an einen Hauseigentümer zur Abgeltung von Besetzungsschäden; s. auch *Steinle*, DB 1981, 359).

Der Zusammenhang kann in äußeren (wirtschaftlichen) Umständen, ggf. aber auch in der Vorstellung des Stpfl. bestehen: Einnahmen sind nur die Vermögensmehrungen, die als Erg. einer steuerjuristischen Wertung ausschließlich, ganz überwiegend oder doch wesentlich durch eine auf Überschusserzielung ausgerichtete Leistung subjektiv-wirtschaftlich veranlasst, dh. ausgelöst, bewirkt oder motiviert sind (s. § 9 Anm. 149). Es wird im Sinnzusammenhang der jeweiligen Einkunftsart eine Verknüpfung zwischen der entgeltlichen Verwertung von Gütern und Dienstleistungen (Leistung) und dem Zufluss des WG hergestellt. Die Vermögensmehrung ist nicht nur „ausgelöst“ durch die Leistung (im Sinne einer bloßen Kausalkette), sondern sie findet ihre wesensgemäße Zuordnung in der konkreten Leistungsbeziehung. Dabei kommt es vor allem auf die Umstände an, die den Zuwendenden bewogen haben, Geld oder sonstige Vorteile zu gewähren.

Das Problem stellt sich insbes., wenn eine eindeutige Zuordnung von Einnahmen zur Erwerbs- oder Privatsphäre (zu diesem Begriff s. § 2 Anm. 68) nicht möglich ist. Das ist der Fall (vgl. *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, 137f.),

- wenn Einnahmen der Privat- und der Erwerbssphäre zusammentreffen (kumulative Veranlassung) oder
- wenn der Anlass der Einnahmeerzielung mit privaten und leistungsbezogenen Umständen zusammenhängt (gemischte Veranlassung).

Im ersten Fall (kumulative Veranlassung) ist unbestritten, dass notfalls eine Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen hat (vgl. BFH v. 6.7.1965 – I 343/62, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 617, betr. Aufteilung einer Entschädigung für die Aufgabe von Wohnungs- und Geschäftsräumen; *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, 137f., mwN).

Im zweiten Fall (gemischte Veranlassung) ist uE ebenso notfalls im Schätzungswege aufzuteilen, falls eine wertende Zuordnung zu einem Bereich nicht eindeutig möglich erscheint (so auch *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 241 [8/2018]).

Dagegen ging der BFH früher grds. davon aus, dass eine Aufteilung gemischt veranlasster Einnahmen nicht in Betracht kommt. Er leitete dies zwar nicht unmittelbar aus § 12 her, zog aber die zu dieser Vorschrift entwickelten Grundsätze heran, so dass nur ausnahmsweise eine Aufteilung zulässig war, wenn sich die Aufteilung leicht und eindeutig vornehmen ließ (BFH v. 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97 [98]; krit. dazu *Albert*, DStR 1998, 1449 [1450]). Neuerdings nimmt der BFH aber eine Aufteilung der Einnahmen im Wege einer sachgerechten Schätzung vor, wenn sich eine derartige Trennung nicht vornehmen lässt (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30 [34]; Verhältnis der Zeitanteile bei einer dem ArbN zugewendeten Reise; BFH v. 21.11.2018 – VI R 10/17, BStBl. II 2019, 404, Rz. 15 f.: „Sensibilisierungswoche“). Inzwischen hat der BFH auch das Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Ausgaben aufgegeben (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

45 c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip

Abfindungen: Hierunter sind einmalige Zahlungen zu verstehen, die an Stelle von an sich vorgesehenen oder geschuldeten, auf längere Zeit verteilten laufenden Zahlungen (zB Arbeitslöhnen, wiederkehrenden Bezügen) gewährt werden, um damit die beiderseitigen Ansprüche und Verpflichtungen zwischen Empfänger und Geber abschließend zu bereinigen.

- ▶ *Eine Einnahme iSd. § 8 liegt vor*, wenn ihr Zufluss durch das Leistungsverhältnis (Arbeits-, Miet-, Darlehens-, sonstiges Leistungsverhältnis iSd. §§ 19–23) veranlasst ist. Bis 2005 waren Abfindungen wegen Auflösung von Dienstverhältnissen gem. § 3 Nr. 9 bis zu einem nach Alter und Dauer des Dienstverhältnisses gestaffelten Höchstbetrag steuerfrei (dazu *von Bornhaupt*, BB 1980, Beilage 7; *Offerhaus*, DStR 1980, 475; *Offerhaus*, DStZ 1981, 445; *Offerhaus*, DB 1982, Beilage 10; *Tombers/Sauter*, DB 1980, 709).
- ▶ Eine stpfl. Abfindung kann unter den Voraussetzungen des § 24 Nr. 1 eine gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 steuerbegünstigte Entschädigung sein (s. § 24 Anm. 41 „Abfindungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses“ und die o.g. Schrifttumsnachweise).
- ▶ *Keine Einnahme iSd. § 8 liegt vor*, wenn ihr Anlass im privaten Bereich liegt (zB Kapitalabfindung für Unterhaltsansprüche, s. § 2 Anm. 80 „Kapitalabfindung“).

Abtretung: Wird dem Stpfl. anlässlich eines Leistungsverhältnisses iSd. §§ 19–23 eine Forderung gegen einen Dritten abgetreten, so kommt es für die Frage, ob ein Einnahmezufluss vorliegt und wie dieser zu bewerten ist, darauf an, ob die Abtretung zahlungshalber oder an Zahlungs statt erfolgte (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394, betr. Abtretung durch den ArbG an den ArbN; s. § 11 Anm. 58). Bei der Abtretung zahlungshalber sind erst die Zahlungen, die der Stpfl. vom Schuldner erhält, Einnahmen. Bei der Abtretung an Zahlungs statt ist bereits die Abtretung der Forderung geldwerter Vorteil (s. auch § 364 BGB), der dem Stpfl. im Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des gemeinen Werts der Forderung zufließt. Ein später eingehender Mehrbetrag ist keine Einnahme iSd. § 8, da er nicht auf das Leistungsverhältnis iSd. §§ 19–23 zwischen Stpfl. und Abtretendem, sondern auf das Verhältnis zwischen Stpfl. und Schuldner zurückgeht (s. dazu § 19 Anm. 600 „Abtretung“).

- ▶ Tritt der Stpfl. eine Forderung, deren Eingang eine Einnahme bildet, an einen Dritten entgeltlich oder unentgeltlich ab, so ist für die Frage der Einnahmenbe-

wertung nur das Verhältnis Stpfl. (Zedent) und Schuldner maßgebend; s. dazu differenzierend § 11 Anm. 58.

Gelegenheitsgeschenke: Nach der Rspr. sind auch Sonderzuwendungen, die dem ArbN aus besonderem Anlass gewährt werden, im weitesten Sinne durch dessen Leistung veranlasst und damit Arbeitslohn (BFH v. 9.8.1985 – VI R 81/82, BStBl. II 1986, 95: Zuwendung anlässlich der Kommunion eines Kindes des ArbN; BFH v. 22.3.1985 – VI R 96/82, BStBl. II 1985, 641: Lehrabschlussprämie; FG Ba.-Württ. v. 10.10.1996 – 3 K 306/93, EFG 1997, 229, rkr.: Wäschepäckchen an Kinder des ArbN zu Weihnachten); ausführl. dazu § 19 Anm. 176.

Veräußerungserlöse: Veräußert der Stpfl. Vermögensgegenstände, mit deren Hilfe er seine stpfl. Leistung erbringt – zB Arbeitsmittel, eine Beteiligung oder ein vermietetes Grundstück –, so führt dies nicht zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) oder VuV (§ 21); denn der Veräußerungserlös ist nicht durch die Leistung (Arbeitstätigkeit oder Vermietung) veranlasst. Anders bei § 23 (private Veräußerungsgeschäfte): Hier besteht die Leistung gerade in einem Veräußerungsgeschäft; unter den Voraussetzungen des § 23 führt daher die Veräußerung von Vermögensgegenständen zu stpfl. Einnahmen iSd. § 8. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen werden seit 2009 gem. § 20 Abs. 2 grds. auch Veräußerungsgewinne besteuert (s. § 20 Anm. 420 ff.).

Zuwendung durch Dritte: Eine Einnahme kann auch dann durch die Leistung ausgelöst sein, wenn die Zuwendung durch einen Dritten (also nicht den Empfänger der Leistung) erfolgt.

- ▶ *Beispiele für Arbeitslohn:* Trinkgelder (BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117), Schmiergelder; s. § 19 Anm. 172. Diese Vorteilszuwendungen durch dritte Personen sind Arbeitslohn, soweit sie durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Dies ist der Fall, wenn der ArbN sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den ArbG ansehen muss (BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545: Objektivierung im Gegensatz zur früher maßgeblichen subjektiven Sichtweise des einzelnen ArbN; BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668: Nachwuchsförderpreis; s. dazu näher § 19 Anm. 170 ff.).
- ▶ *Zu Prämien aus Kundenbindungsprogrammen* („Miles & More“), die für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen durch den ArbG gewährt, aber vom ArbN eingelöst werden, s. § 19 Anm. 172; *Thomas*, DStR 1997, 305; zum Prämienprogramm „bahn.bonus“ s. FinMin. Saarl. v. 24.10.2005, DStR 2005, 2125.
- ▶ *Durch Dritte zugewendete Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung* sind etwa Einnahmen aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4; s. § 21 Anm. 160), Aufwendungsbeihilfen für Mietwohnungen im öffentlich geförderten Wohnungsbau (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14 [15]), Baukostenzuschüsse, Bausparguthabenzinsen, wenn sie in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses stehen (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 188/79, BStBl. II 1983, 172), Einnahmen aus einer Mietausfallversicherung (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591) oder Vertragsstrafen, die der Bauunternehmer oder Architekt dem Vermieter wegen verspäteter Fertigstellung eines Mietwohngebäudes für entgehende Mieteinnahmen zahlt. Gleiches gilt für einen Mietzuschuss von dritter Seite, der in Form eines Darlehens gewährt wird, dessen Rückzahlung dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ist (BFH v. 12.7.2016 - IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253, Tz. 27).

48 **d) Konkurrenz mehrerer Leistungsverhältnisse oder Einkunftsarten**

Eine Einnahme iSd. § 8 liegt nur vor, wenn der Tatbestand einer der Einkunftsarten der §§ 19ff. verwirklicht ist. Sie ist deshalb bei derjenigen Einkunftsart anzusetzen, in deren Rahmen sie zugeflossen ist. Das ist die Einkunftsart, mit der die Leistung (die die Einnahmen ausgelöst hat) im Zusammenhang steht (s. Anm. 44f.). Das Gebot des Ansatzes bei der jeweiligen Einkunftsart ergibt sich unmittelbar aus Abs. 1 (ebenso § 9 Abs. 1 Satz 2 für den Abzug der WK bei der zugehörigen Einkunftsart; s. § 9 Anm. 210; s. auch § 2 Abs. 1 Satz 2). Innerhalb der gleichen Einkunftsart sind die Einnahmen bei dem Leistungsverhältnis anzusetzen, durch das sie veranlasst sind; die positiven oder negativen Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen sind miteinander zu verrechnen (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 209/72, BStBl. II 1975, 698; BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18; BFH v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393, betr. Kapitaleinkünfte).

Bei Zuordnungskonflikten (s. § 2 Anm. 90ff.), die das Gesetz nicht ausdrücklich regelt (s. § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3), ist darauf abzustellen, zu welcher Einkunftsart die Leistung in engerer Beziehung steht (s. § 9 Anm. 236). Gegebenenfalls ist im Schätzungswege aufzuteilen.

Zur Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander und zum Verhältnis der verschiedenen Einkunftsarten zueinander (Konkurrenz) s. § 2 Anm. 87ff.

49 Einstweilen frei.

IV. Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezügen (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

Schrifttum: *Scherf/Gerstl*, Gutscheine im neuen Sachbezugsrecht – In welchen Fällen besteht Handlungsbedarf?, NWB 2020, 228; *Seifert*, Gesetzliche Änderungen bei der Lohnsteuer zum Jahresbeginn 2020, DStZ 2020, 37.

50 **1. Hintergrund der Regelungen**

Mit den Neuregelungen in Abs. 1 Sätze 2 und 3 hat der Gesetzgeber ab dem VZ 2020 (zur Anwendung s. Anm. 2) für die Einordnung bestimmter Einnahmen als Bar- oder Sachbezüge neue Abgrenzungskriterien eingeführt. Hierdurch und mit der korrespondierenden Neuregelung zur Anwendung der Freigrenze in Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2 (s. hierzu Anm. 142) sollen Unklarheiten beseitigt werden, die sich nach Auffassung des Gesetzgebers aus der BFH-Rspr. zur Behandlung von Zuschüssen des ArbG zur Krankenversicherung des ArbN (BFH v. 7.6.2018 – VI R 13/16, BStBl. II 2019, 371; BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373) ergeben haben (BT-Drucks. 19/4909, 44; nach Ansicht von *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 4, soll es sich hierbei um ein Missverständnis der Rspr. seitens des Gesetzgebers handeln). Bedeutung hat die Neuregelung vor allem im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, auch wenn sie nicht auf diese Einkunftsart beschränkt ist. Für die Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezug ist nach gefestigter Rspr. des BFH der Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend. Insbesondere im Bereich des Arbeitslohns ist entscheidend, ob der ArbN aufgrund der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen ausschließlich eine Sachleistung oder auch eine Auszahlung in Geld verlangen konnte (s. Anm. 52 zu Gutscheinen und Geldkarten und Anm. 140 zu Zukunftssicherungsleistungen). Unter Anwendung dieser

Grundsätze hat der BFH (BFH v. 7.6.2018 – VI R 13/16, BStBl. II 2019, 371, Rz. 25 ff.) Beiträge eines ArbG für eine von ihm zugunsten seines ArbN abgeschlossene Zusatzkrankenversicherung als Sachbezug gewertet – mit der Folge, dass die Freigrenze Anwendung fand. Hiermit hat er sich ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw. gestellt, wonach Zukunftssicherungsleistungen des ArbG stets als Barlohn zu behandeln seien (BMF v. 10.10.2013 – IV C 5 - S 2334/13/10001, BStBl. I 2013, 1301). Demgegenüber wertete der BFH (BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373, Rz. 18 ff.) einen Zuschuss des ArbG an den ArbN unter der Bedingung, dass dieser mit einem vom ArbG benannten Unternehmen eine private Zusatzkrankenversicherung abschließt, als Barlohn. Aufgrund der hierdurch nach seiner Ansicht entstandenen Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug sah sich der Gesetzgeber veranlasst, eine dies klärende Regelung zu schaffen (BT-Drucks. 19/14909, 44). Im Erg. hat sich an der grundsätzlichen Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezug nichts geändert (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 4).

2. Barbezüge (Abs. 1 Satz 2)

51

Durch die Formulierung „Zu den Einnahmen in Geld gehören auch ...“ definiert das Gesetz nunmehr positiv für die dort genannten Bezüge, dass es sich um Barbezüge handelt. Die Aufzählung ist aufgrund der Verwendung des Begriffs „auch“ nicht abschließend. Das Gesetz nennt die folgenden Bezüge:

- ▶ *Zweckgebundene Geldleistungen*: Eine Geldzahlung ist danach als Barbezug zu werten, wenn sie unter der Bedingung geleistet wird, sie für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Dies kann bspw. der Abschluss einer bestimmten Versicherung sein oder die Weisung, den Geldbetrag zum Tanken zu verwenden. Solche Leistungen konnten nach der bisherigen Rechtslage je nach arbeitsvertraglicher Vereinbarung als Barbezüge zu werten sein (BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373, Rz. 18 ff.; BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, 2011, 383, Rz. 13). Daher dürfte es sich lediglich um eine klarstellende Regelung handeln (so im Erg. auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 4).
- ▶ *Nachträgliche Kostenerstattungen*: Gleiches gilt, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger Kosten erstattet, so etwa bei der Erstattung von Aufwendungen des ArbN, die bei diesem WK darstellen, durch den ArbG. Die Neuregelung führt auch dann zum Ansatz von Barlohn, wenn der ArbN dem ArbG eine Sachleistung schuldet, diese aber nicht selbst erbringt, sondern dem ArbN lediglich die Kosten für eine von ihm selbst beschaffte Ware oder Dienstleistung erstattet.
- ▶ *Geldsurrogate*: Bei dem Begriff der Geldsurrogate hatte der Gesetzgeber vor allem Geldkarten (z. bestimmte Open-Loop-Karten) im Blick, die im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 4; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 70b [3/2020]). Insbesondere soll die Überlassung solcher Geldkarten, die über eine Barauszahlungsfunktion oder über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (zB PayPal) oder für den Erwerb von Devisen verwendet oder als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können, zu einem Barbezug führen (BT-Drucks. 19/14909, 44). Zur Abgrenzung zu den als Sachbezug zu wertenden Geldkarten iSv. Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 52.

- ▶ *Andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten:* Mit diesem Auffangtatbestand will der Gesetzgeber offenbar sicherstellen, dass die Regelung des Satzes 2 nicht durch andere Formen von Zuwendungen, die den drei ausdrücklich genannten Beispielen nicht entsprechen, unterlaufen wird. Hierunter fallen Gutscheine, wenn sie auf einen Geldbetrag lauten. Tankgutscheine für eine bestimmte Benzinmenge („Liter-Gutscheine“) werden dagegen nicht erfasst (*Scherf/Gerstl*, NWB 2020, 228 [233]).

52 3. Gutscheine und Geldkarten (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 1 Satz 3 enthält gesetzestechnisch eine Ausnahme von Abs. 1 Satz 2 und definiert Gutscheine und Geldkarten unter bestimmten Voraussetzungen als Sachbezüge.

Bisherige Rechtslage zu Gutscheinen: Nach bisheriger Rechtslage liegt Barlohn vor, wenn bei der Überlassung von vom ArbG an den ArbN überlassenen Warengutscheinen, die bei einem Dritten (zB Restaurant, Tankstelle, Einzelhändler) eingelöst werden können, der ArbN nach den arbeitsvertraglichen Vereinbarungen anstelle des Gutscheins auch eine Auszahlung in Geld verlangen könnte. Ansonsten liegt ein Sachbezug unabhängig davon vor, ob der ArbG die Ware oder die Dienstleistung selbst auswählen darf und ob der Gutschein eine gewisse Handelbarkeit besitzt (abgekürzter Zahlungsweg).

Auf die früher von der FinVerw. vorgenommene Differenzierung, wonach kein Sachbezug vorliegen soll, wenn auf dem Gutschein ein anzurechnender Betrag oder ein Höchstbetrag angegeben ist, kommt es nicht an (BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386; BFH v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389, Rz. 18; BFH v. 11.11.2010 – VI R 40/10, BFH/NV 2011, 590, Rz. 11; die FinVerw. hat ihre noch in R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR 2012 vertretene Auffassung aufgegeben). Unerheblich ist auch, dass der Gutschein als Inhaberpapier (§ 807 BGB) und damit als Geldersatz gelten kann, da Geldersatz kein Geld ist (BFH v. 11.11.2010 – VI R 26/08, BFH/NV 2011, 589, Rz. 12; BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383, Rz. 14 ff.; BFH v. 21.8.2012 – IX R 55/10, BFH/NV 2013, 354, Rz. 11 ff.).

Dementsprechend liegt bei der Umwandlung von Bar- in Sachlohn ein Sachbezug vor, wenn die Barlohnumwandlung arbeitsvertraglich im Voraus geregelt worden ist (BFH v. 20.8.1997 – VI B 83/97, BStBl. II 1997, 667 [668]; BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530). Die Gewährung von Guthaben im Internet dürfte unter Zugrundelegung der neueren Rspr. ebenfalls als Sachlohn zu behandeln sein (s. dazu *Campen*, BB 2011, 806 [807]).

Neuregelung: Nach der Regelung in Abs. 1 Satz 3 ist zunächst entscheidend, dass die erhaltenen Gutscheine oder Geldkarten ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen. Ferner müssen sie die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. Nach dieser Regelung muss es sich um Zahlungsinstrumente handeln, die

- a) für den Erwerb von Waren oder Dienstleistungen in den Geschäftsräumen des Emittenten oder innerhalb eines begrenzten Netzes von Dienstleistern im Rahmen einer Geschäftsvereinbarung mit einem professionellen Emittenten eingesetzt werden können;
- b) für den Erwerb eines sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungsspektrums eingesetzt werden können oder

- c) beschränkt sind auf den Einsatz im Inland und auf Ersuchen eines Unternehmens oder einer öffentlichen Stelle für bestimmte soziale oder stl. Zwecke nach Maßgabe öffentlich-rechtl. Bestimmungen für den Erwerb der darin bestimmten Waren oder Dienstleistungen von Anbietern, die eine gewerbliche Vereinbarung mit dem Emittenten geschlossen haben, bereitgestellt werden.

Eine weitere sachliche Anknüpfung an Zahlungsdienste nach dem ZAG ist durch die Bezugnahme nicht beabsichtigt (BT-Drucks. 19/1499, 10). Im Erg. dürfte die Regelung der bisherigen Rspr. zu Gutscheinen entsprechen. Kann anstelle des Warenbezugs auch eine Geldauszahlung verlangt werden, greift die Ausnahme nicht ein und es liegt ein Barbezug vor. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen hierzu sog. Closed-Loop-Karten gehören, etwa aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel. Solche berechtigen zum Bezug von Waren und Dienstleistungen beim Aussteller. Darüber hinaus stellen auch sog. Controlled-Loop-Karten, also Karten, die nicht nur vom Aussteller, sondern von einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen zum Waren- oder Dienstleistungsbezug berechtigen, Sachbezüge dar (zB Centergutschein, City-Cards). Hierdurch sollen speziell kleine und mittlere Unternehmen vor Ort gefördert werden (BT-Drucks. 19/4909, 44). In der Praxis dürften sich insbes. Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Frage ergeben, wann noch ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen vorliegt. Es erscheint nicht sachgerecht, Gutscheine oder Geldkarten nur deshalb als Barbezüge zu werten, weil sie bei einem größeren Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden können. Nur, wenn der Kreis so groß ist, dass der Gutschein oder die Geldkarte wie Bargeld verwendet werden kann, ist eine Behandlung als Barbezug angezeigt. Dementsprechend dürfte ein Gutschein vom Betreiber eines Internet-Marktplatzes (zB Amazon) als Barlohn einzuordnen sein (so auch *Seifert*, DStZ 2020, 37 [48]; *Scherfl/Gerstl*, NWB 2020, 228 [235]).

Einstweilen frei.

53–54

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Sachbezüge)

I. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)

Schrifttum: *Gast-de Haan*, Bewertung von Personalrabatten, DB 1990, 1632; *Reuter*, Überzogene Lohnsteuer bei Sachzuwendungen, StVj. 1990, 237; *E. Schmidt*, Am Abgabeort zum Endpreis, BB 1990, 1242; *Husmann*, Prüfung der lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung der Sachbezüge an Arbeitnehmer und des Vorsteuerabzugs auf Reisekosten durch den Lohnsteuerausendienst, DB 1991, 1951.

Spezielles Schrifttum zu Abs. 2 Sätze 2–5 s. vor Anm. 70; zu Abs. 2 Sätze 6–8 s. vor Anm. 117; zu Abs. 3 s. vor Anm. 145.

1. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen

55

Einnahmen iSd. Abs. 1: Die Anwendung des Abs. 2 setzt voraus, dass geldwerte Zuflüsse als Einnahmen iSd. Abs. 1 qualifiziert worden sind. Die Bewertungsregel kann deshalb erst eingreifen, wenn feststeht, dass alle Voraussetzungen einer Einnahme nach Abs. 1 vorliegen (so auch *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 3 [4/2015]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 320 [8/2018]).

Abs. 2 Satz 1 unterscheidet sich insoweit von der für die Gewinneinkünfte geltenden Bewertungsvorschrift des § 6, als diese nicht an den Begriff der BE, sondern an den des WG anknüpft. Der BFH greift allerdings auch bei Gewinneinkünften auf § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab zurück (s. Anm. 8).

Sachbezüge sind nach der Klammerdefinition in Abs. 2 Satz 1 alle Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Das Gesetz meint damit nicht nur die Übereignung von Sachen im engeren bürgerlich-rechtl. Sinn, sondern bezieht umfassend auch die Gewährung geldwerter Rechte, Dienstleistungen und sonstiger Vorteile ein (s. Anm. 23–29, 50 ff.). Das ergibt sich aus der Gesetzssystematik: Abs. 2 bezieht sich auf Abs. 1, dh., dem Bewertungsmaßstab sollen alle Einnahmen, die in Geldwert bestehen, unterworfen werden (vgl. *EStKommission*, Untersuchungen zum EStRecht, 1964, 127, im Anschluss an die Rspr.; s. auch § 47 Abs. 2 Satz 2 des RegE eines EStG 1975, BTDrucks. VII/1470: Bewertung anderer geldwerter Vorteile).

Empfänger der Einnahme: Die Bewertung nach Abs. 2 gilt nur für den Empfänger der Einnahme, während die Bewertung eines etwaigen Abzugs beim Geber (als BA/WK) davon unabhängig erfolgt. Die Aufwendungen des Gebers können niedriger sein als der nach Abs. 2 anzusetzende Wert der Einnahme (zB bei der Erbringung von Dienstleistungen, für die nur geringe eigene Kosten anfallen, die aber am Markt hoch bewertet werden), sie können aber auch höher sein (so ggf. im Geltungsbereich der SvEV).

Verdeckte Gewinnausschüttungen wurden unter Geltung des Anrechnungsverfahrens sowohl hinsichtlich des Wertabgangs bei der Körperschaft als auch des Wertansatzes beim Empfänger einheitlich nach Abs. 2 bewertet. Dies verlangte die sachliche Kongruenz bei der Herstellung der Ausschüttungsbelastung und der KStAnrechnung beim Anteilseigner (*Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, 104 f.; aA *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 94 [10/2019]: für eine sachliche Kongruenz fehlt die gesetzliche Grundlage). Seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ist eine sachliche Kongruenz nicht mehr erforderlich, so dass Abs. 2 für die Bewertung einer vGA nicht mehr maßgeblich ist (*Kister*, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, 2005, 185 f.; zur vGA, die auf einer privaten Kfz-Nutzung beruht, s. Anm. 87).

56–59 Einstweilen frei.

2. Üblicher Endpreis

60 a) Begriff

Üblicher Endpreis ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlt wird (BFH v. 17.6.2005 – VI R 84/04, BStBl. II 2005, 795, Rz. 8; BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 19; BT-Drucks. 13/901, 132; BFH v. 7.7.2020 – VI R 14/18, DStR 2020, 2864, Tz. 44).

Preisauszeichnung: Der Begriff des „Endpreises“ entstammt dem Wettbewerbsrecht. Maßgebend für die Preisauszeichnung ist gem. § 1 der PreisangabenVO (PAngV) v. 18.10.2002 (BGBl. I 2002, 4197) der Preis, der einschließlich der USt und sonstiger Preisbestandteile zu zahlen ist. Diese wettbewerbsrechtl. Pflicht zur Angabe des Endpreises hat den Zweck, durch eine sachlich zutreffende und vollständige Verbraucherinformation Preiswahrheit und Preisklarheit zu gewährleisten und durch optimale Preisvergleichsmöglichkeiten die Stellung der Verbraucher

gegenüber Handel und Gewerbe zu stärken und den Wettbewerb zu fördern (BGH v. 25.2.1999 – I ZR 4/97, NJW 1999, 2195). Zur Kritik an der Anknüpfung an das Wettbewerbsrecht s. Anm. 169.

Maßgebliche Leistung: Für die Bewertung des geldwerten Vorteils kommt es allein auf den Endpreis der konkret überlassenen Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters an, nicht aber auf den Endpreis für funktionsgleiche Leistungen (BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230; BFH v. 28.6.2007 – VI R 45/02, BFH/NV 2007, 1871; BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Rz. 12; BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 22). Regelmäßig kann der übliche Endpreis Preislisten, Katalogen, Preisauszeichnungen, Preisschildern, Preisaufrucken auf der Verpackung usw. entnommen werden. Fracht-, Liefer-, und Versandkosten gehören nicht zum Endpreis; die Lieferung einer Ware in die Wohnung ist vielmehr eine zusätzliche Leistung, die gesondert zu bewerten ist (BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 24f.).

Besteht für ein WG eine Preisbindung, so ist der preisrechtl. zulässige Wert auch für die Steuerbehörden maßgeblich (FG Hamb. v. 27.6.1980 – VI 78/80, EFG 1981, 14, rkr.).

Maßgebliche Handelsstufe ist grds. der Einzelhandel (BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 21). Veräußert jedoch ein Großhandelsbetrieb in erheblichem Umfang an Letztverbraucher oder erfolgt der Vertrieb im Fabrikverkauf, kann der Endpreis auch auf diese Weise gebildet werden (*Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 84 [3/2020]). Der Handel mit gebrauchten Fahrzeugen findet in der Mehrzahl der Fälle unter Privatleuten statt. Daher ist der Preis maßgeblich, zu dem das Kfz. am privaten Gebrauchtwagenmarkt veräußert würde (BFH v. 17.6.2005 – VI R 84/04, BStBl. II 2005, 795 [796]).

Günstigster Preis: Während BFH v. 17.6.2005 (BFH v. 17.6.2005 – VI R 84/04, BStBl. II 2005, 795, Rz. 10) noch davon ausgegangen ist, dass der häufigste am Markt vorkommende Preis anzusetzen sei, ist nach der neueren Rspr., der die Fin-Verw. folgt, der günstigste Preis als üblicher Endpreis anzusehen (BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781, Rz. 12: Untergrenze der statistisch erhobenen Zinssätze; BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309, Rz. 14 zu Jahreswagen; BFH v. 12.4.2007 – VI R 36/04, BFH/NV 2007, 1851, Rz. 20; BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 19; BFH v. 7.7.2020 – VI R 14/18, DStR 2020, 2864, Tz. 44; BMF v. 16.5.2013 – IV C 5 - S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, 729, Tz. 4; so auch *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 84 [3/2020]; *Adamek in B/B*, § 8 Rz. 102 [5/2018]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 23). Dem ist zuzustimmen, da ein Kunde am Markt typischerweise das günstigste Angebot annehmen wird und deshalb ein geldwerter Vorteil nur vorliegt, soweit dieses Angebot unterschritten wird. Überdies wäre die Ermittlung des am häufigsten vorkommenden Preises auch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden (BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 516, Rz. 20). Dies entspricht auch der Rspr. zu § 21 Abs. 2, wonach im Regelfall der unterste Wert des Mietspiegels als ortsübliche Miete anzusehen ist (s. dazu § 21 Anm. 206).

Objektiver Maßstab: Der Begriff „üblich“ verweist auf eine Bewertung, die sich an den objektiven, normalerweise am Markt bestehenden Gegebenheiten orientiert. Der anzusetzende Wert ist mittels eines objektiven Maßstabs zu ermitteln, der sich aus der allgemeinen wirtschaftlichen Verwertbarkeit (Brauchbarkeit) des empfangenen Vorteils ergibt. Auf die subjektive Einschätzung dieser Verwertbarkeit durch

den Stpfl., den tatsächlichen persönlichen Nutzen sowie dessen persönliche Verhältnisse kommt es nicht an (BFH v. 27.3.1981 – VI R 132/78, BStBl. II 1981, 577; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999]; Krüger in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 21; Adamek in *B/B*, § 8 Rz. 95 [5/2018]). Sinn der Objektivierung ist auch die Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch die Ausschaltung der uU von Steuervermeidungsabsicht getragenen Bewertungsmaßstäbe der Vertragsebene zwischen ArbN und ArbG (*Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 12 [4/2015]).

61 b) Ermittlung

Eigener Endpreis des Arbeitgebers: In Fällen, in denen der ArbG die dem ArbN gewährten Sachbezüge auch fremden Letztverbrauchern anbietet, kann grds. von diesem Preis ausgegangen werden, wenn er vom ArbG entsprechend den Gegebenheiten am Markt für den üblichen Leistungsaustausch festgesetzt wurde (vgl. BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 [231]); bieten jedoch andere Anbieter die Ware oder Dienstleistung günstiger an, ist dieser Wert maßgeblich, da sich der übliche Endpreis am günstigsten Marktpreis orientiert (Anm. 60) vgl. *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 96 (10/2019); aA *Kuhnel*, BB 2002, 124 (125); *Meyer-Scharenberg*, DStR 2005, 1211 (1213); *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 333 (8/2018); der am Abgabeort am häufigsten vorkommende Preis.

Die Begriffe „üblicher Endpreis“ (Abs. 2 Satz 1) und „Endpreis im allgemeinen Geschäftsverkehr“ (Abs. 3 Satz 1) unterscheiden sich nicht, so dass zu weiteren Einzelheiten und Ausnahmen auf die Erläuterungen zu Abs. 3 (s. Anm. 168 ff.) verwiesen werden kann.

Fremder Endpreis: In Fällen, in denen der ArbG die den ArbN gewährten Sachbezüge nicht zu Endpreisen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet, ist der übliche fremde Endpreis anzusetzen. Dies ist etwa der Fall, wenn der ArbG die Leistungen ausschließlich seinen ArbN anbietet (zB Kantinenessen, soweit nicht die SvEV anwendbar ist), oder wenn er nicht an Letztverbraucher liefert (leistet). Anders als in Abs. 3 Satz 1 ist der ArbG dabei nicht an den Endpreis des nächstansässigen Abnehmers gebunden, sondern hat den am Abgabeort üblichen Endpreis zugrunde zu legen.

- ▶ **Tatsächliche Wertermittlung:** Grundsätzlich hat der ArbG den tatsächlichen fremden Endpreis konkret zu ermitteln (*Frotscher*, Steuerreform 1990, 1988, 41; *Christoffel*, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64); er darf ihn nicht von vornherein schätzen. Davon unberührt bleibt, dass es sich auch bei der konkreten Ermittlung eines fremden Endpreises systematisch um ein Schätzungsverfahren zur Ermittlung des tatsächlichen geldwerten Vorteils handelt (*Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 10 [4/2015]). Allerdings ist es dem ArbG nicht unbegrenzt zumutbar, „Marktforschung zu treiben, um den fremden Endpreis zu ermitteln“ (*Christoffel*, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64). Ein solches Verlangen stünde mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht in Einklang (vgl. BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 [232]; s. auch Anm. 171). Man wird es als ausreichend ansehen müssen, wenn der ArbG am Abgabeort einen Unternehmer auswählt, der die gewährten Sachbezüge im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet, und die von diesem Unternehmer im üblichen Leistungsaustausch geforderten Endpreise zugrunde legt.
- ▶ **Schätzung:** Hat die Ermittlung für den ArbG einen unzumutbaren Arbeitsaufwand zur Folge (etwa weil er eine Vielzahl von Waren herstellt, deren Letztver-

braucherpreise ständig schwanken), oder ist sie sogar unmöglich (etwa weil am Abgabeort gleichartige Güter gegenüber Letztverbrauchern nicht angeboten werden), so wird er zum Mittel der Schätzung greifen müssen, um die zutreffende Bemessungsgrundlage für den LStAbzug feststellen zu können (so auch BFH v. 15.12.1978 – VI R 36/77, BStBl. II 1979, 629; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999], beide noch zum üblichen Mittelpreis; BFH v. 10.5.2006 – IX R 82/98, BStBl. II 2006, 669). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, die für die Preisbildung bedeutsam sind. In diesen Ausnahmefällen ist also ein mittlerer Wert der möglichen Letztverbraucherpreise als üblicher Endpreis maßgebend (*Frotscher*, Steuerreform 1990, 1988, 41). Maßstab für die Schätzung kann der Wert einer von einem fremden Dritten bezogenen vergleichbaren Leistung sein (BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589, Rz. 20). Im Gebrauchtwagenhandel ist es nicht zu beanstanden, wenn die sog. Schwacke-Liste zugrunde gelegt wird (BFH v. 17.6.2005 – VI R 84/04, BStBl. II 2005, 795 [796f.]). Stellt der ArbG dem ArbN unentgeltlich eine Kreuzfahrt zur Verfügung, ist der geldwerte Vorteil zu schätzen, wenn aufgrund der Abweichung der Reiseleistung von den Katalogleistungen kein üblicher Endpreis zu ermitteln ist (Schl.-Holst. FG v. 4.9.2013 – 2 K 23/12, EFG 2013, 2011, rkr.).

Wertmindernde Faktoren:

- ▶ *Abschläge* vom üblichen Endpreis sind vorzunehmen, wenn der Sachbezug nicht die übliche Qualität hat oder nicht dem Zeitgeschmack entspricht. Das Gleiche gilt, wenn der ArbG Leistungen gewährt, die von unüblichen Bedingungen abhängig sind (BFH v. 20.8.1965 – VI 54/64 U, BStBl. III 1966, 101, betr. Freiflüge für die ArbN von Fluggesellschaften) oder die mit nicht üblichen Beeinträchtigungen verbunden sind (zur Behandlung von Dienstwohnungen mit Beeinträchtigungen s. Anm. 132).
- ▶ *Grundstücksveräußerung unter Auflagen*: Bei vergünstigter Veräußerung eines Grundstücks durch den ArbG an den ArbN mindert die Belastung des Grundstücks mit einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit (RFH v. 24.3.1925 – II A 91/25, RFHE 16, 56) oder die Verpflichtung des ArbN zur Selbstnutzung und Bereithaltung für Besichtigungen durch Kunden des ArbG (FG Rhld.-Pf. v. 5.10.1978 – III 191/76, EFG 1979, 122, rkr.) den Wert. Dies soll dagegen nicht für ein Vorkaufsrecht des ArbG für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch den ArbN gelten, weil der ArbN dann dennoch den vollen mit seinem Vertragspartner vereinbarten Preis erhalte oder für ein Wiederkaufsrecht des ArbG bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, da der Vorteil insoweit unter einer auflösenden Bedingung stehe und beim tatsächlichen Rückkauf negative Einnahmen vorlägen (FG Düss. v. 23.6.1978 – V 64/73 E, EFG 1979, 121, rkr.).

Zinsersparnis:

- ▶ Bei der verbilligten Gewährung von Darlehen (s. Anm. 27) hat die Bewertung nach Abs. 2 Satz 1 zu erfolgen. Dabei sieht die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen vom Ansatz ab, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen aE des Lohnzahlungszeitraums 2 600 € nicht übersteigt (BMF v. 19.5.2015 – IV C 5 - S 2334/07/0009, BStBl. I 2015, 484, Tz. 4).
- ▶ Nach der früheren Verwaltungsauffassung waren Zinsvorteile insoweit anzunehmen, als der Effektivzins 5 % unterschritten hatte (R 31 Abs. 11 LStR 2005). In den Fällen, in denen der tatsächliche Durchschnittszinssatz für ein vergleich-

bares Darlehen in dem betreffenden Zeitraum (üblicher Endpreis am Abgabeort) niedriger ist, stellte der von der Verwaltung vorgegebene Mindestzinssatz allerdings eine steuerverschärfende Verwaltungsvorschrift dar, die gegen den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes verstieß und damit für die Finanzgerichte nicht bindend war (BFH v. 4.5.2006 VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781). Inzwischen legt auch die FinVerw. grds. den marktüblichen Zinssatz zugrunde (BMF v. 19.5.2015 – IV C 5 - S 2334/07/0009, BStBl. I 2015, 484, Tz. 2).

62–63 Einstweilen frei.

64 3. Um übliche Preisnachlässe gemindert

Abziehen sind solche Preisnachlässe, die dem Stpfl. auch als Fremdem eingeräumt würden (BFH v. 15.3.1974 – VI R 25/70, BStBl. II 1974, 413, mit Anm. HFR 1974, 342: verbilligte Gewährung von Dienstleistungen). Nach R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR 2020 kann aus Vereinfachungsgründen allg. ein Abschlag von 4 % vom ausgezeichneten Endpreis vorgenommen werden. Der Nachweis höherer üblicher Preisnachlässe bleibt möglich. Rabatte, die üblicherweise im Geschäftsverkehr gewährt werden, sind zu berücksichtigen (BFH v. 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191, Rz. 17).

65 4. Am Abgabeort

Einheitliche Bewertung für alle Arbeitnehmer: Die Verwendung des Begriffs „Abgabeort“ stellt sicher, dass der ArbG die Sachbezüge für seine ArbN nach einem einheitlichen Maßstab bewerten kann. Dies war ausweislich der Begr. des Gesetzesentwurfs (BTDrucks. 11/2157, 141) Zweck der Ersetzung des bisherigen Begriffs „Verbrauchsort“ (zum Begriff s. Anm. 2).

Abgabeort bei Arbeitgeber mit mehreren Betriebsstätten: Das Vorhandensein von mehreren BS führt bei Maßgeblichkeit des eigenen Endpreises (s. Anm. 61) dann zu Problemen, wenn der ArbG an verschiedenen Orten unterschiedliche Endpreise verlangt. Bei Maßgeblichkeit eines fremden Endpreises ist fraglich, nach welcher BS sich der Abgabeort bestimmt. Zum Begriff des Abgabeorts werden folgende Definitionen vertreten:

- Ort (in Anlehnung an die Formulierung in Abs. 3), an dem der ArbG dem ArbN den Sachbezug anbietet (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 25; *Klöckner*, DB 1990, 448 [452]);
- Sitz des abgebenden Unternehmers (*Gast-de Haan*, DB 1990, 1632; *E. Schmidt*, BB 1990, 1242);
- Ort, an dem die Verfügungsmacht an Sachbezügen vom ArbG auf den ArbN übergeht (Begr. des RegE, BTDrucks. 11/2157, 141; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 87 [3/2020]; *Adamek in B/B*, § 8 Rz. 105 [5/2018]; *Frotscher*, Steuerreform 1990, 1988, 41; *Steiner in Lademann*, § 8 Rz. 100 [10/2019]; *Temminghoff*, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, 1989, 15).

Dem Sinn der Vorschrift, der Anknüpfung an einen örtlichen Marktpreis, kommt man am nächsten, wenn man auf den Ort des Übergangs der Verfügungsmacht abstellt, wobei die dargestellten Definitionen in der Praxis nur selten zu unterschiedlichen Ergebnissen führen dürften.

Räumliche Grenzen des Abgabeorts bei fremdem Endpreis: Da an der konkreten Stelle des Übergangs der Verfügungsmacht idR kein fremder Wettbewerber seine Leistungen anbietet, ist „Ort“ hier (anders als in § 9 AO) im Sinne eines bestimmten abgegrenzten Gebiets zu verstehen. Problematisch ist dies allein bei Zugrundelegung eines fremden Endpreises, da im Fall eines eigenen Endpreises des ArbG dieser maßgeblich ist (s. Anm. 61). Zu entscheiden ist dann, wie weit diese Grenzen zu ziehen sind:

- nur die politische Gemeinde, in der sich die Arbeitsstätte oder der Sitz des ArbG befindet, mit den räumlich und verkehrstechnisch dazugehörigen Vortortgemeinden (*Gast-de Haan*, DB 1990, 1632; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 25; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 87 [3/2020]), bzw. bei Gemeinden ab 50 000 Einwohnern der einzelne Stadtteil (*Christoffel*, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64);
- der maßgebende güterspezifische Absatzmarkt, dh. ein regelmäßig unterschiedlicher Bereich, in dem der Gegenstand des Sachbezugs in einem Umfang angeboten und nachgefragt wird, der zur Bildung eines üblichen Endpreises erforderlich und ausreichend ist (*Adamek* in *B/B*, § 8 Rz. 106 [5/2018]).

Angesichts der heutigen Mobilität der marktteilnehmenden Nachfrager ist ein unterschiedliches Erg. der genannten Auslegungsvorschläge kaum denkbar. Dem Zweck der Norm entspricht jedenfalls das Abstellen auf den güterspezifischen Absatzmarkt von Fall zu Fall; dh., bei Frischmilch werden engere Grenzen zu ziehen sein als bei hochwertigen Einrichtungsgegenständen.

Für den Fall der Wohnungsüberlassung ist dagegen nach allgemeiner Ansicht auf den Belegenheitsort (Verschaffung der Verfügungsmacht) abzustellen (ortsübliche Miete, s. auch Anm. 131).

Einstweilen frei.

66

5. Bewertungszeitpunkt nach Abs. 2 Satz 1

67

Maßgebend für den Ansatz des üblichen Endpreises am Abgabeort ist der Zeitpunkt, in dem die Einnahmen dem Stpfl. zufließen (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 26). Bei einer Bewertung nach dem tatsächlichen Endpreis wird von der Wahl des Bewertungszeitpunkts nicht selten auch der anzusetzende Wert abhängen.

Veräußert der Empfänger die empfangene Sache später zu einem höheren Wert, so hat dies auf die ursprüngliche Bewertung keinen Einfluss (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394, betr. eine an Zahlungen statt angenommene Forderung); es liegt auch keine (weitere) Einnahme vor (s. Anm. 22).

Einstweilen frei.

68–79

II. Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Abs. 2 Sätze 2 bis 5)

Schrifttum: *Assmann*, Das ordnungsgemäße Fahrtenbuch – Bedeutung nach dem JStG 1996, BuW 1995, 870; *Broudré*, Steuerliche Behandlung der Nutzung eines Firmenwagens zu Privatfahrten ab 1.1.1996, DStR 1995, 1784; *Goydke*, Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht, der doppelten Haushaltsführung und Kraftfahrzeugstellung bei Arbeitnehmer durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995, 738; *Habert/Neyer*, Steuerliche Aspekte der Arbeit-

nehmer-Zuzahlung beim Firmen-Pkw, DStR 1995, 795; *Jonas*, Arbeitgeber und Lohnsteuer: Zweifelsfragen 1995, StbJb. 1995/96, 313; *Korn/Kupfer*, Änderung des Steuerrechts durch das JStG 1996, KÖSDI 1995, 10444; *Paus*, Änderungen des EStG durch das JStG 1996, Inf. 1995, 577; *E. Schmidt*, Vereinheitlicht, aber nicht vereinfacht, FR 1995, 853; *Strohner/Mainzer*, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der Lohnsteuer durch das JStG 1996 und die LStR 1996, FR 1995, 677; *Thomas*, Einzelfragen zur Gestellung eines Kfz nach dem JStG 1996, DStR 1995, 1859; *Broudré*, JStG 1996 – Sonderfragen zum Betriebsausgabenabzug, BuW 1996, 128; *Hartmann*, Neuregelungen im Bereich der Lohnsteuer ab 1996, Inf. 1996, 1; *Korn*, Zum Jahressteuergesetz 1996, KÖSDI 1996, 10562; *Paus*, Die neuen gesetzlichen Schätzverfahren für privat mitgenutzte Pkw, StWa. 1996, 113; *Paus*, Bemessung der Abschreibungen bei Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer, FR 1996, 314; *Schneider*, Kritische Anmerkungen zur Neuregelung der Besteuerung der privaten Kfz-Nutzung durch Unternehmer, DStR 1996, 93; *Schulz*, Die neue Pkw-Privatnutzungssteuer ab 1.1.1996 – Steuervereinfachung oder neue Steuerquelle, DStR 1996, 212; *Seifert*, Ungereimtheiten und Gestaltungsmöglichkeiten bei außerdienstlicher Pkw-Nutzung, Inf. 1996, 493; *Seitz*, Kernpunkte der LStR 1996, DStR 1996, 1; *Starke*, Dienstwagenbesteuerung ab 1996, DB 1996, 550; *Urban*, Privatnutzung mehrerer Dienstwagen und Nutzungsgemeinschaften, FR 1996, 741; *Weber*, Die Kfz-Nutzung nach dem Jahressteuergesetz 1996 – Argumente für eine Entsorgung der Neuregelung, DB 1996, Beilage Nr. 7; *Böhlk-Lankes*, Die so genannte Dienstwagenbesteuerung, BB 1997, 1122; *Kühn*, Eine Analyse zur Neuregelung der Besteuerung privat genutzter Betriebs-Kraftfahrzeuge, BB 1997, 285; *Söhn*, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, FR 1997, 245; *Urban*, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsanweisungen zur Firmenwagenbesteuerung, FR 1997, 661; *Zacher*, Private Kfz-Nutzung – Ärgernis ohne Ende?, DStR 1997, 1185; *Pust*, Anmerkung zu BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, HFR 2002, 787; *Hartmann*, Wichtige Neuerungen für den Lohnsteuerabzug ab 2003, Inf. 2003, 16; *Seifert*, Neuere Entwicklungen und Zweifelsfragen zur Besteuerung von Dienst- und Geschäftswagen, Inf. 2003, 655; *Urban*, Navigationsgerät im Dienstwagen steuerfrei?, FR 2004, 1383; *Kleiner*, Firmenwagen zur privaten Nutzung, NWB 2005 F. 6, 4643; *Thomas*, Geldwerte Vorteile bei Überlassung und Übertragung von Kraftfahrzeugen, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, 58; *Thurmayr*, Kfz-Nutzung durch Arbeitnehmer von Kfz-Händlern, DStR 2007, 1655; *Urban*, Der Kraftfahrzeugunfall als Unfall des Einkommensteuerrechts, FR 2007, 873; *Urban*, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, Diss. Münster, 2009; *Wolf*, Bewegung in der Besteuerung von Firmenwagen, DStR 2009, 152; *Hilbert/Sperandio*, Fahrgestellung bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie bei Familienheimfahrten – geldwerter Vorteil?, DStR 2011, 1121; *Paus*, Pkw-Gestellung für einzelne Fahrten zur Arbeitsstätte – Angreifbare Begründung für das einzig sachgerechte Ergebnis, FR 2011, 655; *Thomas*, Nutzungsvorteile beim Dienstwagen – die Kunst ergebnisorientierter Argumentation, DStR 2011, 1341; *Geserich*, (Neue) Anwendungsvoraussetzungen der 1%-Regelung, NWB 2013, 2376; *Kanzler*, Abschied vom Anscheinsbeweis – Mit dem Dienstwagen auf den Golfplatz, FR 2013, 1042; *Seifert*, Änderungen bei der Dienstwagenbesteuerung – Geldwerte Vorteile im Lichte der neuen BFH-Rechtsprechung, StuB 2013, 608; *Plenker*, Geldwerter Vorteil bei Firmenwagengestellung mit Fahrer zur Privatnutzung, DB 2014, 1645; *Schmitz-Herscheidt*, Privatnutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge als lohnsteuerlicher Vorteil – Was ändert sich für die Praxis der Dienstwagenbesteuerung?, NWB 2014, 907; *Schmitz-Herscheidt*, Dienstwagenüberlassung an Gesellschafter-Geschäftsführer – quo vadis?, NWB 2016, 1429; *Bruschke*, Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer und Gesellschafter, DStZ 2018, 119; *Niermann*, Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Firmenwagenbesteuerung, DB 2018, 510; *Niermann*, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, DB 2018, 914; *Buse*, Dienstwagen und Corona-epidemie, DB 2020, 1710; *Seifert/Hammerl*, Steuerliche Behandlung von Dienst- und Geschäftswagen in Zeiten der Corona-Pandemie, NWB 2020, 2843.

1. 1 %-Pauschalierungsmethode für Privatfahrten (Abs. 2 Satz 2)

80 a) Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2

Nach Abs. 2 Satz 2 ist für die Bewertung des geldwerten Vorteils, der dem Stpfl. aus der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. erwächst, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2

entsprechend anzuwenden. Danach ist die private Nutzung eines Kfz. für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländ. Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der USt anzusetzen. Die Anknüpfung an den Listenpreis beruht auf der Erfahrung, dass die monatlichen Kosten eines teuren Fahrzeugs im Regelfall höher liegen als die eines preiswerteren (so BFH v. 25.5.1992 – VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700 [701], zur früheren Verwaltungsregelung). Da Abs. 2 Satz 2 lediglich auf die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 verweist (BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, Rz. 22), hat die dort enthaltene Beschränkung auf Fahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (s. dazu § 6 Anm. 799), für § 8 keine Bedeutung.

Das gesetzgeberische Ziel dieser Regelung besteht in der Vereinheitlichung und Vereinfachung der Nutzungswertermittlung im Kfz-Bereich für Gewinn- und Überschusseinkünfte (Stellungnahme BRat, BTDrucks. 13/1686, 8). Diese Vereinheitlichung ist durch die Abstimmung auf die Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 4 herbeigeführt worden. Abs. 2 Satz 2 gilt zwar im gesamten Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7). Die Hauptzielgruppe bilden jedoch Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BTDrucks. 13/1686, 8), was auch durch die mehrfache Verwendung des Begriffs „Arbeitsstätte“ deutlich wird.

b) Betriebliches Kraftfahrzeug

81

Kraftfahrzeug: Da das EStG den Begriff nicht definiert, ist grds. auf die straßenverkehrsrechtl. Definition zurückzugreifen, wonach als Kfz. Landfahrzeuge gelten, die durch Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein (§ 1 Abs. 2 StVG). Nach dem Sinn und Zweck des Abs. 2 Satz 2 ist es jedoch geboten, bestimmte Arten von Kfz., die typischerweise nicht nur vereinzelt und gelegentlich für private Zwecke genutzt werden (insbes. Lkw.), von der Anwendung der 1 %-Regelung auszunehmen (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472). Bei der Abgrenzung zwischen Pkw. und Lkw. ist jedoch nicht auf kraftfahrzeugsteuerliche Vorschriften zurückzugreifen. Vielmehr sind als Lkw. solche Kfz. zu verstehen, die nach ihrer Bauart und Einrichtung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern dienen (BFH v. 18.12.2008 – VI R 34/07, BStBl. II 2009, 381). Zum Begriff des Kfz. s. näher § 6 Anm. 797.

„**Betriebliches**“ **Kraftfahrzeug:** Nach dem Wortlaut erstreckt sich der Anwendungsbereich nur auf „betriebliche“ Kfz., woraus man den Schluss ziehen könnte, dass nur solche Kfz. erfasst sind, die zu einem BV gehören. Damit wären ArbN, deren ArbG kein BV bilden können (dh. ArbG, die Überschusseinkünfte erzielen sowie wesentliche Teile des öffentlichen Dienstes) von der Anwendung ausgenommen.

Eine solche Auslegung wäre jedoch verfehlt. Die Sätze 2–5 erfassen nicht nur alle ArbN, sondern – ebenso wie Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 – auch andere Bezieher von Überschusseinkünften. Der Begriff „betrieblich“ beruht insoweit auf einem Redaktionsversehen im Gesetzgebungsverfahren. Der Anwendungsbereich der vorausgehenden Verwaltungstypisierungen (zB BMF v. 25.5.1979 – IV B 6 - S 2353 - 45/79, BStBl. I 1979, 301, Tz. 7), auf die der BRat in seiner Stellungnahme (BTDrucks. 13/1686, 8) ausdrücklich Bezug nimmt, erstreckt sich auf alle ArbN. Eine Differenzierung danach, ob das Kfz. zu einem BV gehört oder nicht, war niemals vorgesehen. Für eine solche Differenzierung gäbe es auch keinen rechtfertigenden Grund.

Das Wort „betriebliches“ ist daher nicht im Sinne eines einschränkenden Tatbestandsmerkmals zu verstehen, sondern dergestalt, dass es sich um ein im Rahmen einer Überschusseinkunftsart überlassenes Kfz. handeln kann (so im Erg. auch FG Ba.-Württ. v. 27.10.2011 – 1 K 3014/09, EFG 2012, 604, rkr.; Steiner in *Lademann*, § 8 Rz. 104 [10/2019]; Ettlisch in *Blümich*, § 8 Rz. 95 [5/2019]; Adamek in *B/B*, § 8 Rz. 124 [5/2018]).

82 c) Maßgeblicher Listenpreis

Unter dem „inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung“ iSd. § 8 Abs. 2 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ist die auf volle Hundert Euro abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das jeweilige Neufahrzeug zu verstehen. Dieser Wert gilt auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Fahrzeugen (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403; BFH v. 22.11.2002 – IV B 134/01, BFH/NV 2003, 466 [467]; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2020; *Hartmann*, Inf. 1996, 1 [5]; *Seitz*, DStR 1996, 1/3; Steiner in *Lademann*, § 8 Rz. 105 [10/2019]). Ein Autotelefon ist in den inländ. Listenpreis iSv. Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 nicht einzubeziehen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2020), da die private Nutzung betrieblicher Telekommunikationsanlagen gem. § 3 Nr. 45 stfrei ist (*Hartmann*, Inf. 2003, 16 [19]; *Seifert*, Inf. 2003, 655 [656]). Dagegen ist ein werkseitig eingebautes Navigationsgerät einzubeziehen, da eine vom Kfz. isolierte Nutzung nicht möglich ist (so auch BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2020; *Urban*, FR 2004, 1383 [1386 f.]); anders bei tragbaren Navigationsgeräten (*Kleiner*, NWB 2005 F. 6, 4643 [4646]).

Ab VZ 2013 ist der Listenpreis bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 zu mindern. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 810; zum Ausschluss entsprechender Kosten bei der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 101.

83 d) Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeit

Typisierende Betrachtung: Die Berechnung des geldwerten Vorteils erfolgt streng typisierend und lässt die zeitlichen und sachlichen Besonderheiten des Einzelfalls unberücksichtigt. Dementsprechend ist der Monatsbetrag von 1 % des ermittelten Ausgangswerts unabhängig davon anzusetzen, ob das Fahrzeug dem ArbN für den ganzen Monat oder nur zeitweise für Privatfahrten zur Verfügung steht (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 LStR 2020; FG Ba.-Württ. v. 24.2.2015 – 6 K 2540/14, EFG 2015, 896, rkr.; so auch bereits BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195 [196], zur früheren Verwaltungsregelung). Ebenso ist eine Kürzung der Monatswerte bei Schmälerung des tatsächlichen Nutzungsvorteils aus anderen Gründen als einer zeitlichen Beschränkung (zB bei einer Beschriftung des Kfz. oder bei Vorhandensein eines privaten Zweitwagens) unzulässig (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR 2020). Dies würde dem typisierenden Charakter der Regelung widersprechen. Ist der ArbN krankheitsbedingt zeitweise nicht befugt, das Fahrzeug zu nutzen, ist für jeden vollen Monat der Fahruntüchtigkeit kein geldwerter Vorteil anzusetzen (FG Düss. v. 24.1.2017 – 10 K 1932/16 E, EFG 2017, 458, rkr.).

Gelegentliche Überlassung: Eine Ausnahme sieht die FinVerw. für solche Fälle vor, in denen dem ArbN das Kfz. aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich, dh. von Fall zu Fall für nicht mehr als fünf Kalender-

tage im Kalendermonat überlassen wird (zust. *Urban*, FR 1997, 661 [666 f.]; gegen die Grenze von fünf Kalendertagen *Böhlk-Lankes*, BB 1997, 1122 [1123], was aber nicht überzeugen kann, da eine scharfe Grenze dem Wesen jeder Typisierung und Pauschalierung entspricht und daher nicht per se die Verfassungswidrigkeit begründen kann). Die Privatnutzung des Fahrzeugs soll dann durch Bewertung der einzelnen Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländ. Listenpreises abgegolten werden. Die Kilometerstände sind zu diesem Zweck aufzuzeichnen, jedoch ist das Führen eines Fahrtenbuchs nicht erforderlich (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 13; *Seifert*, Inf. 1996, 493 [495]).

e) Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers

84

Nutzungsentgelte, die der ArbN für die Privatnutzung des Kfz. an den ArbG zahlt, können nicht zum Ausschluss der zwingenden Regelung in Abs. 2 Satz 2 führen, mindern aber den geldwerten Vorteil, da es insoweit an einer Bereicherung des ArbN fehlt (BFH v. 7.11.2006 – VI R 95/04, BStBl. II 2007, 269; BFH v. 13.6.2016 – VI B 15/16, BFH/NV 2016, 1302, Rz. 4; BFH v. 30.11.2016 – VI R 49/14, BStBl. II 2017, 1011, Rz. 26; BFH v. 30.11.2016 – VI R 24/14, BFH/NV 2017, 448, Rz. 27; *Thomas*, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, 58 [63]; R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 1 LStR 2020). Dies gilt unabhängig davon, ob das Entgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung gezahlt wird (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 50). Gleiches gilt, wenn die Zuzahlung des ArbN in die Form einer Bruttogehaltskürzung gekleidet ist (Schl.-Holst. FG v. 21.3.1995 – III 506/91, EFG 1995, 836, rkr.: keine Minderung des Barlohns, sondern lediglich Kürzung des geldwerten Vorteils). Die Anrechnung einer Zuzahlung kann den geldwerten Vorteil maximal auf 0 € mindern. Ein den geldwerten Vorteil übersteigendes Nutzungsentgelt führt weder zu negativen Einnahmen noch zu WK. Die Zuzahlungen stellen keine Rückzahlung von Arbeitslohn dar und sind auch nicht beruflich veranlasst, sondern stehen im Zusammenhang mit einer stl. irrelevanten Privatnutzung (BFH v. 30.11.2016 – VI R 49/14, BStBl. II 2017, 1011, Rz. 28 ff.; BFH v. 30.11.2016 – VI R 24/14, BFH/NV 2017, 448, Rz. 29 ff.; BFH v. 18.2.2020 – VI B 20/19, BFH/NV 2020, 761, Rz. 5 f.; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 102 [5/2019]; *Adamek* in *B/B*, § 8 Rz. 132 [5/2018]; *Bruschke*, DStZ 2018, 119 [120]; aA *Bergkemper*, FR 2017, 782 [786]: Nutzungsentgelt steht insgesamt in einem Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften).

Übernahme von Fahrzeugkosten: Die Übernahme von Kfz-Kosten durch den ArbN (zB Treibstoffkosten) mindert den Monatswert nach der Pauschalierungsmethode in gleicher Weise wie Nutzungsentgelte (BFH v. 30.11.2016 – VI R 2/15, BStBl. II 2017, 1014, Rz. 12 ff.). Der BFH hat in dieser Entsch. seine bisherige genteilige Auffassung, nach der die Kostenübernahme weder den Nutzungsvorteil mindern noch zu einem WK-Abzug führen sollte (BFH v. 18.10.2007 – VI R 96/04, BStBl. II 2009, 198; BFH v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199), ausdrücklich aufgegeben. Dem hat sich die FinVerw. angeschlossen (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 50).

Die geänderte Rspr. ist zu begrüßen. Gegen eine Berücksichtigung nutzungsabhängiger Zuzahlungen könnte zwar der in der Vermischung der grob typisierenden Schätzungsmethode mit Elementen eines Einzelnachweises liegende Methodenbruch sprechen (so BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195; krit. dagegen *Kalmes*, BB 1992, 2194). Der vom ArbN gezahlte bzw. übernommene Betrag

steht jedoch fest, so dass sich diesbezüglich für die StFestsetzung keine praktischen Probleme ergeben. Zu berücksichtigen ist auch, dass sämtliche Kosten für die Kfz-Nutzung mit dem Pauschbetrag abgegolten sind (s. Anm. 88), so dass die Zuzahlungen unabhängig davon angerechnet werden müssen, ob sie pauschal oder nutzungsorientiert geleistet werden. Ferner kann es auch nicht darauf ankommen, ob es sich um Zahlungen oder um Kostenübernahmen (abgekürzter Zahlungsweg) handelt. (so auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 37; *Niermann*, DB 2017, 510; *Wolf*, DStR 2009, 152).

Erstattet im umgekehrten Fall der ArbG dem ArbN im Zusammenhang mit der Fahrzeugstellung Aufwendungen, zB für die Miete einer Garage, in der das betriebliche Kfz. untergestellt wird, liegt stfreier Auslagenersatz gem. § 3 Nr. 50 vor. Allerdings erzielt der ArbN stpfl. Einkünfte aus VuV, wenn er vom ArbG ein sog. Garagengeld dafür enthält, dass er das Fahrzeug in seiner eigenen Garage unterstellt (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829 [831]; BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878 [880]). Erhält er kein Entgelt und besteht auch keine vertragliche Verpflichtung zur Unterstellung des Fahrzeugs in der Garage, führen die anteiligen Gebäudekosten des ArbN nicht zu WK (FG Münster v. 14.3.2019 – 10 K 2990/17 E, EFG 2019, 1083, rkr.).

Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten sollen zwar den Nutzungswert nicht mindern, aber einen WK-Abzug in Höhe der jeweiligen AfA aufgrund der voraussichtlichen Dauer des Nutzungsrechts („wie ein materielles Wirtschaftsgut“) ermöglichen (BFH v. 18.10.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200; zust. *Bergkemper*, FR 2008, 287; glA *Thomas*, DB 2006, Beilage 6 zu Heft 39, 58 [63]; *Bruschke*, DStZ 2018, 119, 121 bzgl. Zuzahlungen zur Sonderausstattung). Diese Rspr. dürfte durch die neuere Rspr. des BFH, wonach Zuzahlungen nicht zu WK führen (BFH v. 30.11.2016 – VI R 49/14, BStBl. II 2017, 1011, Rz. 32 ff.; BFH v. 30.11.2016 – VI R 24/14, BFH/NV 2017, 448, Rz. 35 ff.) überholt sein (so auch *Niermann*, DB 2017, 510; *Bergkemper*, FR 2017, 789, 790; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 103 [5/2019]). Demgegenüber wird teilweise trotz der neueren Rspr. weiterhin ein auf die ND zu verteiler Abzug von WK angenommen (Nds. FG v. 16.4.2018 – 9 K 162/17, EFG 2018, 1170, Az. BFH VI R 18/18; Nds. FG v. 16.4.2018 – 9 K 210/17, EFG 2018, 1626, Az. BFH VI R 19/18). Da auch eine solche Zuzahlung mangels Bereicherung des ArbN bereits den Nutzungswert mindert, ist gem. § 11 Abs. 2 im Jahr des Abflusses ein Abzug in Höhe der Zuzahlung vorzunehmen. Übersteigt diese den Nutzungsvorteil des Zahlungsjahres, wäre nach der neuern Rspr. eine Minderung bis auf maximal 0 € vorzunehmen (so bereits FG Köln v. 8.12.1999 – 11 K 3442/97, EFG 2000, 312, rkr.). Die FinVerw. lässt dagegen eine Übertragung in die Folgejahre zu, bis sich die Zuzahlung vollständig ausgewirkt hat (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 61; R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 3 LStR 2020).

Zuschussleistungen des ArbN, die den geldwerten Vorteil gemindert haben und später an den ArbN zurückgezahlt werden, erhöhen den Arbeitslohn (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 4 LStR 2020). Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 erfolgt diese Erhöhung im Rückzahlungsjahr.

Zuzahlungen bei Leasing: Zahlt der ArbN für die Privatnutzung eines vom ArbG geleasteten Kfz. einen Teil der Leasingraten an den Leasinggeber, sind diese als pauschale Nutzungsvergütungen anzusehen und dementsprechend auf den geldwerten Vorteil anzurechnen (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 50). Ist der ArbN zwar zivilrechtl. Leasingnehmer und Fahrzeughalter,

least er aber das Fahrzeug zu Großhandelskonditionen und der ArbG übernimmt alle Pkw-Kosten, so ist der ArbG wirtschaftlich als Leasingnehmer anzusehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) mit der Folge, dass die 1 %-Regelung anwendbar ist; es handelt sich um Sachbezüge und nicht um Geldleistungen (BFH v. 6.11.2001 – VI R 62/96, BStBl. II 2002, 370 [372]; aA BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 47: allein zivilrechtliche Vertragsbeziehungen maßgeblich). Ist der ArbN dagegen Leasingnehmer (oder Unterleasingnehmer eines vom ArbG geleasteten Fahrzeugs), kommt eine Bewertung nach Abs. 2 Satz 2 nicht in Betracht. Vielmehr sind die Vorteile (zB Sonderkonditionen) nach den allgemeinen Regeln (Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 3) zu bewerten (BFH v. 18.12.2014 – VI R 75/13, BStBl. II 2015, 670, Rz. 12; BFH v. 27.4.2016 – VI B 126/15, BFH/NV 2016, 1271, Rz. 9).

Zur Behandlung von Zuzahlungen des ArbN bei der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 101.

f) Fahrgestellung

85

Kann der ArbN über ein Kfz. mit Fahrer verfügen, ist neben dem geldwerten Vorteil für die reinen Privatfahrten ein weiterer Vorteil zu erfassen. Entgegen der früheren Verwaltungsauffassung, wonach je nach Häufigkeit der Inanspruchnahme des Fahrers ein Zuschlag zum Nutzungswerts für die Fahrzeuggestellung vorzunehmen war (R 8.1 Abs. 10 Nr. 2 LStR 2012), ist dieser Vorteil nicht nach Abs. 2 Satz 2, sondern nach Abs. 2 Satz 1 zu bestimmen. Dies folgt daraus, dass der Wert der Dienstleistungen eines Fahrers nicht am Wert des von ihm gesteuerten Fahrzeugs bemessen werden kann. Maßstab zur Bewertung des Vorteils ist der Wert einer von einem fremden Dritten bezogenen vergleichbaren Dienstleistung. Einen Anhaltspunkt hierfür können die zeitanteiligen Personalkosten des ArbG bieten (BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589, Rz. 20). Dem hat sich die FinVerw. nunmehr angeschlossen (R 8.1 Abs. 10 Satz 2 LStR 2020; BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 39), lässt aber aus Vereinfachungsgründen ihre bisherigen Bewertungskriterien weiterhin zu (R 8.1 Abs. 10 Satz 3 LStR 2020).

Stellt der ArbG dem ArbN ein Kfz. zur Verfügung, das aus Sicherheitsgründen gepanzert und deshalb zum Selbststeuern nicht geeignet ist, so nimmt die FinVerw. für die zusätzliche Überlassung des Fahrers keine Erhöhung des zu versteuernden Nutzungswerts vor, und zwar unabhängig von der Gefährdungsstufe des ArbN und dem Zweck der Privatfahrt (R 8.1 Abs. 10 Satz 3 Nr. 4 LStR 2020).

Zur Inanspruchnahme eines Fahrers bei Gewinneinkünften s. § 6 Anm. 821.

g) Beweisfragen

86

Die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 setzt voraus, dass das Fahrzeug tatsächlich für Privatfahrten genutzt wird. In der Praxis ist diese Frage häufig Gegenstand von Auseinandersetzungen zwischen Stpfl. und FinVerw.

Feststellungslast: Grundsätzlich trägt das FA die Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Thür. FG v. 4.3.1998 – I 84/98, EFG 1998, 1321, rkr.; FG Münster v. 28.10.2005 – 11 K 6266/02 E, EFG 2006, 174 [175], rkr.), zu denen auch der Ansatz von Einnahmen für die Privatnutzung eines Kfz. gehört. Die bisherige Rspr. ging jedoch davon aus, dass aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins

für eine auch private Nutzung des Dienstwagens spricht, wenn einem ArbN ein Fahrzeug für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt wird. Selbst ein arbeitsvertraglich geregeltes Nutzungsverbot sollte diesen Anscheinsbeweis nicht entkräften können, wenn es nicht vom ArbG überwacht (so bereits BFH v. 26.1.1968 – VI R 122/66, BStBl. II 1968, 361) oder nur zum Schein ausgesprochen wurde.

BFH v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116; BFH v. 15.3.2007 – VI R 94/04, BFH/NV 2007, 1302; BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; BFH v. 22.12.2009 – VI B 79/09, BFH/NV 2010, 867; FG Münster v. 29.11.2006 – 12 K 3156/04 L, EFG 2007, 748, rkr.; Nds. FG v. 11.3.2010 – 1 K 345/07, DStRE 2010, 1424, aufgehoben durch BFH v. 6.10.2011 – VI R 57/10, BFH/NV 2012, 402.

Der BFH hat diese Rspr. zunächst dahingehend modifiziert, dass der Anscheinsbeweis nunmehr ausschließlich dafür streite, dass ein zur Privatnutzung überlassenes Fahrzeug auch tatsächlich privat genutzt werde, nicht aber für die unbefugte Nutzung eines Dienstwagens. Wenn nicht feststeht, dass das Fahrzeug auch für Privatfahrten überlassen worden ist, könne der Anscheinsbeweis diese Feststellung nicht ersetzen. Die unbefugte Nutzung habe überdies keinen Lohncharakter und könne nicht zu Einnahmen führen.

BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848, Rz. 19; BFH v. 6.10.2011 – VI R 56/10, BStBl. II 2012, 362, Rz. 15; BFH v. 6.10.2011 – VI R 54/10, BFH/NV 2012, 400, Rz. 17; BFH v. 6.10.2011 – VI R 57/10, BFH/NV 2012, 402, Rz. 17; BFH v. 6.10.2011 – VI R 58/10, BFH/NV 2012, 404, Rz. 17; BFH v. 6.10.2011 – VI R 63/10, BFH/NV 2012, 406, Rz. 17; BFH v. 6.10.2011 – VI R 64/10, BFH/NV 2012, 408, Rz. 16.

Dies soll auch dann gelten, wenn ein arbeitsvertraglich vereinbartes Nutzungsverbot nicht überwacht wird oder es wie bei einem familienangehörigen ArbN an einer Kontrollinstanz fehlt (BFH v. 14.11.2013 – VI R 25/13, BFH/NV 2014, 678, Rz. 15). Über die Frage, ob ein Fahrzeug zur privaten Nutzung überlassen wurde, sei vielmehr im Freibeweisverfahren zu entscheiden (BFH v. 6.2.2014 – VI R 39/13, BStBl. II 2014, 641, Rz. 14).

Nunmehr geht der BFH davon aus, dass die Überlassung eines Fahrzeugs für Privatfahrten unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des ArbN führe. Der Vorteil bestehe bereits in der bloßen Zurverfügungstellung des Fahrzeugs und den damit im Zusammenhang stehenden nutzungsunabhängigen Kosten, die der ArbN selbst dann einspare, wenn er das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutze. Danach hat der Anscheinsbeweis in diesen Fallkonstellationen keine Bedeutung mehr. Eine Erschütterung ist folglich nicht mehr möglich.

BFH v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, Rz. 16; BFH v. 21.3.2013 – VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918, Rz. 15; BFH v. 21.3.2013 – VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044, Rz. 14; BFH v. 21.3.2013 – VI R 26/10, BFH/NV 2013, 1396, Rz. 15; BFH v. 21.3.2013 – VI R 49/11, BFH/NV 2013, 1399, Rz. 16; BFH v. 18.4.2013 – VI R 23/12, BStBl. II 2013, 920, Rz. 20; BFH v. 14.11.2013 – VI R 25/13, BFH/NV 2014, 678, Rz. 11; BFH v. 6.2.2014 – VI R 39/13, BStBl. II 2014, 641, Rz. 14.

Die FinVerw. folgt der geänderten Rspr. (H 8.1 Abs. 9–10 „Anscheinsbeweis“ LStH 2020), ebenso der III. Senat des BFH (BFH v. 16.7.2015 – III R 33/14, BStBl. II 2016, 44, Rz. 19). Der VIII. Senat des BFH hat dagegen bisher offen gelassen, ob er sich dieser Rspr. anschließt (BFH v. 6.8.2013 – VIII R 33/11, BFH/NV 2014, 151, Rz. 31, wobei der entschiedene Fall einen anderen Sachverhalt, nämlich die Privatnutzung durch den Betriebsinhaber selbst, betraf, auf den § 8 Abs. 2 keine Anwendung findet).

Stellungnahme:

- ▶ *Der geänderten Rechtsprechung* ist insoweit zuzustimmen, als ein Anscheinsbeweis nicht zur Annahme der Überlassung eines Fahrzeugs für Privatfahrten streiten kann. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung, auf die sich ein Anscheinsbeweis stützt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein ArbN typischerweise gegen ein arbeitsvertragliches Nutzungsverbot verstößt und damit arbeitsrechtl. Konsequenzen in Kauf nimmt. Wenn eine Privatnutzung untersagt ist, kann es nur dann zum Ansatz eines geldwerten Vorteils für eine Privatnutzung kommen, wenn feststeht, dass das Nutzungsverbot lediglich zum Schein ausgesprochen wurde. Da nach der zutreffenden Rspr. eine vertragswidrige Nutzung keinen Arbeitslohn darstellt, kann allein die fehlende Überwachung durch den ArbG nicht zu der Feststellung führen, das Nutzungsverbot sei nur zum Schein ausgesprochen worden (so im Erg. bereits Nds. FG v. 4.8.1994 – XII 269/92, EFG 1995, 167, rkr.; Nds. FG v. 25.11.2004 – 11 K 459/03, EFG 2005, 428, rkr.). Die fehlende Überwachung kann aber (neben anderen Umständen) für das Vorliegen eines Scheinverbots sprechen. Liegt kein Privatnutzungsverbot, aber auch keine ausdrückliche Gestattung vor, ist anhand der objektiven Umstände zu ermitteln, ob das Fahrzeug auch für Privatfahrten überlassen wurde. Gegen eine Überlassung können die Umstände sprechen, dass sich ein Werbeschriftzug auf dem Fahrzeug befindet und dem ArbN ein gleichwertiges privates Kfz. zur Verfügung steht (vgl. Nds. FG v. 25.11.2003 – 1 K 354/01, EFG 2004, 1675, rkr.) oder dass der ArbN den Wagen während des Urlaubs und nach der Arbeitszeit sowie an den Wochenenden auf dem Firmengelände abzustellen hat.
- ▶ *Die neueste Rechtsprechung des BFH*, wonach bereits die bloße Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs einen geldwerten Vorteil auslösen soll, überzeugt dagegen nicht. Sie widerspricht bereits dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2, der nur die Bewertung des geldwerten Vorteils in Form der tatsächlichen privaten „Nutzung“ und nicht der bloßen Nutzungsmöglichkeit regelt. Überdies führt die Auffassung zu einem Wertungswiderspruch zwischen der Fahrtenbuchmethode und der 1 %-Regelung. Wird kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, muss unabhängig von der tatsächlichen Nutzung für Privatfahrten ein geldwerter Vorteil versteuert werden. Demgegenüber wäre der Nutzungsvorteil in solchen Fällen nach der Fahrtenbuchmethode kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung mit 0 € zu bewerten. Tatsächlich sind beide Sachverhalte jedoch insoweit identisch, als auch bei Führung eines Fahrtenbuchs der ArbG die nutzungsunabhängigen Kosten trägt. Dieser Wertungswiderspruch lässt sich dadurch vermeiden, dass auch in Fällen der Pauschalwertmethode weiterhin von einem Anscheinsbeweis ausgegangen wird, der vom Stpfl. entkräftet werden kann (krit. auch *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 96 [5/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 33).
- ▶ *In der Literatur* wird dem BFH teilweise mit dem Argument beigepliziert, dass das Abstellen auf die tatsächliche Nutzung dem typisierenden Zweck der Norm zuwider laufen würde und die FinVerw. in jedem Einzelfall ermitteln müsste, ob der Stpfl. das Fahrzeug tatsächlich privat nutzt (so *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 26 [4/2015]; ähnlich *Kanzler*, FR 2013, 1043; zust. auch *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 107 [10/2019]). Dem ist entgegenzuhalten, dass man sich in der Praxis – wie nach bisheriger Rspr. und auch im Fall der Besteuerung der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. durch den Betriebsinhaber – eines Anscheinsbeweises

bedienen kann, der bei feststehender Nutzungsmöglichkeit für eine tatsächliche Privatnutzung streitet. Die Möglichkeit der Entkräftung dieses Anscheinsbeweises, die im Einzelfall zu gerechteren Lösungen führt, wird dem Stpfl. durch die neue BFH-Rspr. genommen.

87 h) Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Abgrenzung Arbeitslohn – verdeckte Gewinnausschüttung: Nach bisheriger Ansicht der Rspr. bestand bei GesGf. von KapGes. insbes. wegen der herausragenden Position und dem damit verbundenen jederzeitigen Zugriff auf die betrieblichen Pkw. nach der allgemeinen Lebenserfahrung bereits ein Anscheinsbeweis für eine private Nutzung.

BFH v. 14.5.1999 – VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330 (1331); BFH v. 13.4.2005 – VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300 (1301): keine Entkräftung durch Vorhandensein eines kleineren privaten Kfz. des ArbN; FG Köln v. 22.9.2000 – 12 K 4477/98, EFG 2000, 1375, rkr.: Bei Alleingesellschafter entkräftet selbst die Verpflichtung zum Abstellen auf dem Firmengelände den Anscheinsbeweis nicht; FG Münster v. 10.5.2007 – 6 K 4203/04, EFG 2007, 1516, rkr.: Bei zwei Geschäftsführern muss das Nutzungsverbot durch wechselseitige Kontrolle überwacht werden.

Diese Ansicht hat der VI. Senat des BFH ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 23.4.2009 – VI B 118/08, BStBl. II 2010, 234; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266, Rz. 15; BFH v. 21.3.2013 – VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044, Rz. 18; BFH v. 8.8.2013 – VI R 71/12, BFH/NV 2014, 153, Rz. 16) und sich der Rspr. des I. Senats angeschlossen, wonach nur die Privatnutzung eines Fahrzeugs aufgrund einer Regelung im Anstellungsvertrag Arbeitslohn darstellt, die unbefugte Nutzung dagegen eine vGA, die – jedenfalls auf Ebene der Gesellschaft – nicht nach Abs. 2 Satz 2, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags zu bewerten sei (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260; BFH v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417). Allerdings soll bei einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung der Schluss nahe liegen, dass das Nutzungsverbot nicht ernstlich gemeint sei. In solchen Fällen ist anhand aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Nutzung durch das Gesellschafts- oder durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262).

Stellungnahme: Die BFH-Rspr. ist vor dem Hintergrund, dass auch bei solchen ArbN, die keine Gesellschafter des ArbG sind, eine unbefugte Nutzung keinen Arbeitslohn darstellen kann (s. Anm. 86), konsequent. Weniger sinnvoll erscheint jedoch die Einschränkung, dass bei einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung doch wieder Arbeitslohn vorliegen soll. Die Frage einer konkludenten Nutzungserlaubnis ist für die Praxis ein kaum brauchbares Abgrenzungskriterium. Vielmehr spricht in den Fällen, in denen dem GesGf. tatsächlich ein Fahrzeug zur Nutzung zur Verfügung steht, ein Anscheinsbeweis für die private Nutzung, die mangels klarer und eindeutiger Regelungen zur Nutzungsüberlassung im Anstellungsvertrag nur als vGA zu beurteilen sein kann (für die Anwendung des Anscheinsbeweises auf die vGA auch *Schmitz-Herscheidt*, NWB 2016, 1429 [1438]; offengelassen von BFH v. 30.9.2015 – I B 85/14, BFH/NV 2016, 423, Rz. 6; zum Anscheinsbeweis bei einer im Anstellungsvertrag geregelten fremdüblichen Nutzungsüberlassung FG Münster v. 11.10.2019 – 13 K 172/17 E, EFG 2020, 96, rkr.). Insoweit unterscheidet sich diese Sachlage nicht von derjenigen eines Einzelunter-

nehmers, bei dem ebenfalls der Anscheinsbeweis für eine Privatnutzung streitet (s. § 6 Anm. 796).

Unter Berücksichtigung der allgemeinen Lebenserfahrung können diese Fälle nicht grds. unterschiedlich behandelt werden (so im Erg. auch FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955, rkr.; FG Köln v. 15.9.2016 – 10 K 2497/15, EFG 2016, 2081, Rz. 25 ff., rkr.).

Unabhängig von der Frage, ob im Einzelfall Arbeitslohn oder eine vGA vorliegt, ist der Nutzungsvorteil auf Seiten des GesGf. in jedem Fall nach Abs. 2 Sätze 2 bis 5 zu bewerten (BMF v. 3.4.2012 – IV C 2 - S 2742/08/10001, BStBl. I 2012, 478, Tz. 5; *Junge*, DStR 1998, 833; aA FG Saarl. v. 5.12.2007 – 1 V 1502/07, EFG 2008, 390, rkr.). Die differenzierende Bewertung von Arbeitslohn nach Abs. 2 Satz 2 und der vGA nach dem gemeinen Wert zuzüglich Gewinnaufschlag überzeugt nicht. Da § 8 für alle Überschusseinkünfte und damit auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, ist der Ansatz eines Kfz-Nutzungsvorteils uE zwingend auch dann nach Abs. 2 Satz 2 zu bewerten, wenn er eine vGA darstellt (so auch FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955, rkr.; aA Saarl. v. 7.1.2015 – 1 V 1407/14, EFG 2015, 800, für den Fall, dass ein Fahrzeug ausschließlich privat genutzt wird: Bewertung nach den tatsächlich entstandenen Kosten, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 5.6.2015 – VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053). Der Ansatz des gemeinen Werts findet im Gesetzeswortlaut keine Stütze und widerspricht wegen der Schwierigkeiten der Wertbestimmung auch der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung und Vereinheitlichung (s. Anm. 80; zur Bewertung der vGA auf Seiten der Gesellschaft s. Anm. 55).

i) Umfang der Abgeltungswirkung

88

Die Abgeltungswirkung dieser Regelung erstreckt sich auf alle durch die Nutzung des Fahrzeugs entstehenden Kosten (*Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 395 [8/2018]). Dazu gehören laufende Kosten (zB für Treibstoff, Steuern und Versicherungen) ebenso wie einmalig anfallende Aufwendungen (zB Unfallkosten). Dagegen sollen solche Kosten, die nicht notwendigerweise mit dem bestimmungsgemäßen Gebrauch des Fahrzeugs verbunden sind, nicht abgegolten sein (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03, BStBl. II 2006, 72: ausschließlich für Privatfahrten benötigte Vignetten, Mautgebühren und ADAC-Schutzbrief; BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766: Verzicht des ArbG auf Ersatz des vom ArbN auf einer beruflichen Fahrt alkoholbedingt entstandenen Schadens am auch für Privatfahrten überlassenen Fahrzeug). Dem wird zu Recht entgegengehalten, dass eine Aufteilung der Kosten auf reine Privatfahrten einerseits und gemischt veranlasste Kosten andererseits dem Vereinfachungsziel der Pauschalregelung entgegenlaufe (*Urban*, FR 2006, 82 [84 ff.]; *Urban*, FR 2007, 873).

Abgegolten ist nur der Vorteil reiner Privatfahrten, nicht dagegen die Nutzung zur Erzielung anderer Einkünfte, zB im Rahmen anderer Arbeitsverhältnisse (Nds. FG v. 28.6.2007 – 11 K 502/06, EFG 2007, 1582, mit Anm. *Hoffmann*, EFG 2007, 1583, Revisionsverfahren [Az. BFH VI R 38/07] durch Erledigung der Hauptsache beendet; vgl. auch BFH v. 26.4.2006 – X R 35/05, BStBl. II 2007, 445, zur Nutzung eines betrieblichen Kfz. im Rahmen von Überschusseinkunftsarten; aA R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR 2020; zum BA-Abzug bei Nutzung eines überlassenen Kfz. durch den ArbN im Rahmen einer Gewinneinkunftsart s. BFH v. 16.7.2015 – III R 33/14, BFH/NV 2016, 107). Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie

Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. sind nicht erfasst; hier sehen die Sätze 3 und 5 der Vorschrift Zuschläge vor (zur systematischen Einordnung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte s. Anm. 96).

Bei Nutzung mehrerer Fahrzeuge für Privatfahrten ist der Listenpreis grds. – wie im BV (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903, Rz. 10 ff.; BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, Tz. 12) für jedes einzelne Fahrzeug gesondert zu ermitteln und anzusetzen. Dies ist deshalb erforderlich, weil dem ArbN ein Zugriff auf mehrere Fahrzeuge möglich ist und er sie entweder selbst nutzen oder Dritten zur Nutzung überlassen kann (BFH v. 13.6.2013 – VI R 17/12, BStBl. II 2014, 340, Rz. 8 f.). Werden dem ArbN allerdings verschiedene Kfz. zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt und ist die Nutzung der Fahrzeuge durch Personen, die zur Privatsphäre des ArbN gehören, so gut wie ausgeschlossen, legt die FinVerw. allein der Listenpreis des überwiegend genutzten Fahrzeugs zugrunde (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 22; *Pust*, HFR 2002, 787). Demgegenüber setzt der BFH auch in solchen Fällen den Nutzungswert für jedes Fahrzeug an, da die Nutzungsmöglichkeit und nicht die tatsächliche Nutzung (durch Dritte) entscheidend sei (BFH v. 24.5.2019 – VI B 101/18, BFH/NV 2019, 1072, Rz. 6). Diese Rspr. ist bereits deshalb abzulehnen, weil die bloße Nutzungsmöglichkeit noch nicht zu einem geldwerten Vorteil führt (s. Anm. 86). Darüber hinaus ist die von der FinVerw. vorgenommene Einschränkung sachgerecht, da eine Person lediglich gleichzeitig ein Fahrzeug nutzen kann. Der Nutzungswert erhöht sich nicht, wenn verschiedene Fahrzeuge im Wechsel genutzt werden (krit. *Urban*, FR 1996, 741; *Urban* FR 1997, 661 [663 f.]: „Einladung zu Steuersparmodellen“). Bei einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Kalendermonats ist der Listenpreis des überwiegend zur Verfügung gestellten Fahrzeugs anzusetzen (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 12).

Steht umgekehrt ein Fahrzeug für mehrere ArbN zur Verfügung, ist der 1 %-Wert nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [312]; BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 21; *Urban*, FR 1996, 741; *Pust*, HFR 2002, 787). Das gilt auch, wenn mehreren ArbN mehrere Kfz. aus einem Fahrzeugpool zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. In diesem Fall ist der geldwerte Vorteil mit 1 % der Listenpreise aller Fahrzeuge zu ermitteln und nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [314]; *Niermann*, DB 2019, 914, 915).

89 Einstweilen frei.

2. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 (Abs. 2 Satz 3)

90 a) Anwendungsbereich

Kann der ArbN das Kfz. auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen, erhöht sich der nach Satz 2 ermittelte private Nutzungswert monatlich für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte um 0,03 % des Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Entsprechendes gilt für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3. Abs. 2 Satz 3 wurde mW zum VZ 2014 an die Neuregelung des stl. Reisekostenrechts angepasst. Bis 2013 galt der Zuschlag nach dieser Vorschrift für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Da Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beruflich veranlasst sind (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, zur Arbeitsstätte; s. dazu näher § 9 Anm. 442), ist die Nutzungsüberlassung eines Kfz. für solche Fahrten nicht durch Abs. 2 Satz 2 abgegolten (Thomas, DStR 2011, 1341).

Die Pauschalermittlung ist nur als Zuschlagsregelung, dh. nur in Anknüpfung an das pauschalierte Bewertungsverfahren nach Satz 2 zulässig (so auch *Strohner/Mainzer*, FR 1995, 677 [683]). Der private Nutzungswert kann für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 und für sonstige Privatfahrten nur entweder einheitlich pauschal oder für sämtliche Fahrten durch Einzelnachweis ermittelt werden, nicht jedoch durch Kombination der Wertermittlungsverfahren (vgl. BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; Thomas, DStR 1995, 1859 [1861]). Neben dem Gesetzeswortlaut spricht dafür der Vereinheitlichungszweck der Norm, da in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für den Bereich der unternehmerischen Kfz-Nutzung ebenfalls keine Vermischung von Schätz- und Einzelnachweisverfahren stattfindet (aA Paus, StWa. 1996, 113 [118]).

Eine isolierte Pauschalbewertung nach Satz 3 ohne die Anwendung von Satz 2 ist aber möglich, wenn das Fahrzeug lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3, nicht aber für sonstige Privatfahrten überlassen wird (vgl. BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354, Rz. 18; Seitz, DStR 1996, 1 [3]; Steiner in *Lademann*, § 8 Rz. 109 [10/2019]), obwohl der Wortlaut auch diesen Fall nicht erfasst.

b) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3

91

Ob eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 2 Satz 3 vorliegt, beurteilt sich nach den Grundsätzen, die für den WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 gelten (vgl. BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354, Rz. 19; BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38, Rz. 11; s. dazu näher § 9 Anm. 452 ff.).

Wohnung ist jede Räumlichkeit, die der ArbN zur Übernachtung nutzt und von wo aus er die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, zB ein möbliertes Zimmer, eine Schiffskajüte, ein Gartenhaus, ein auf gewisse Dauer abgestellter Wohnwagen oder ein Schlafplatz in einer Massenunterkunft (R 9.10 Abs. 1 Satz 2 LStR 2020).

Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 die ortsfeste betriebliche Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten, der der ArbN dauerhaft zugeordnet ist. Je Dienstverhältnis kann ein ArbN nur eine erste Tätigkeitsstätte haben (§ 9 Abs. 4 Satz 5). Näher zum Begriff der ersten Tätigkeitsstätte s. § 9 Anm. 545 ff.

Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3: Das Gesetz stellt die Überlassung eines Fahrzeugs für Fahrten iSv. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 der Überlassung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gleich. Dies sind Fahrten solcher ArbN, die keine erste Tätigkeitsstätte iSv. § 9 Abs. 4 haben, aber denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen haben. Hierunter fallen zB Vertreter, Zusteller oder Busfahrer (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. 480 ff.).

92 c) Objektive Nutzungsmöglichkeit

Bisheriges Verständnis der Norm: Nach bisher nahezu einhelliger Auffassung war Voraussetzung für den Zuschlag nach Satz 3, dass dem ArbN das Kfz. für die dort genannten Fahrten zur Verfügung gestellt wird. Auf die tatsächliche Nutzung sollte es nicht ankommen.

FG Münster v. 28.4.2004 – 1 K 3214/01 E, EFG 2005, 775, aufgehoben durch BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; Hess. FG v. 26.3.2007 – 11 K 1844/05, EFG 2007, 1327, aufgehoben durch BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 208; H 8.1 Abs. 9–10 „Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung“ LStH bis 2011; Seitz, DStR 1996, 1 (3); Hartmann, Inf. 1996, 1 (5); Starke, DB 1996, 550 (552); Strohner/Mainzer, FR 1995, 677 (683).

Das Gleiche galt, wenn der ArbN das ihm überlassene Fahrzeug nur für einen Teil der Strecke nutzt, weil er für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel (park and ride) in Anspruch nimmt (BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654, Tz. I.6; FG München v. 15.4.2005 – 8 K 2890/03, EFG 2006, 958, aufgehoben durch BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890).

Der Zuschlag kam nur dann nicht zum Ansatz, wenn das Fahrzeug während eines vollen Kalendermonats nicht zur Verfügung stand (BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654, Tz. I.3).

Tatsächliche Nutzung: Nach Ansicht des BFH enthält Abs. 2 Satz 3 dagegen lediglich einen Korrekturposten zum WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, der folgerichtig dahingehend umzusetzen ist, dass auch der Zuschlag nur im Umfang der tatsächlichen Fahrten berechnet werden darf. Eine bloße Nutzungsmöglichkeit genügt für den Zuschlag nach Abs. 2 Satz 3 nach dieser noch zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergangenen Rspr. – im Gegensatz reinen Privatfahrten (s. dazu Anm. 86) – nicht. Dies gebiete das Gebot der Gleichbehandlung und der Folgerichtigkeit, da auch bei Erzielern von Gewinneinkunftsarten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 lediglich der BA-Abzug begrenzt werde. Durch die Verweisung auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 habe das Gesetz bewusst eine Regelungslücke geschaffen, die durch entsprechende Anwendung des im BV geltenden Bewertungssystems zu schließen sei. Da der Regelung die typisierende Annahme zugrunde liege, dass das Fahrzeug an 15 Tagen im Monat bzw. an 180 Tagen im Jahr für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werde (BTDrucks. 13/1686, 8), soll die Pauschalregelung nicht greifen, wenn das Fahrzeug in geringerem Umfang genutzt werde. In diesen Fällen sei der Nutzungsvorteil vielmehr unter analoger Anwendung von Abs. 2 Satz 5 mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer zu bewerten.

BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 280; BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354, Rz. 33; BFH v. 22.9.2010 – VI R 55/09, BStBl. II 2011, 358, Rz. 10; BFH v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359, Rz. 11; BFH v. 31.1.2011 – VI B 130/10, BFH/NV 2011, 792, Rz. 3 f.; BFH v. 24.2.2011 – VI R 51/10, BFH/NV 2011, 984, Rz. 11; zust. Krüger in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 48; Pust in LBP, § 8 Rz. 404 (8/2018).

Dementsprechend dürfe der Nutzungswert auch nur für die Teilstrecken berechnet werden, die mit dem Fahrzeug tatsächlich zurückgelegt werden. Da sich der tatsächliche Umfang der privaten Nutzung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne größeren Aufwand feststellen lasse, stelle die

Führung eines Fahrtenbuchs für solche Fahrten eine unzumutbare Härte dar (BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890).

Nachdem die FinVerw. die Rspr. zunächst nicht angewendet hatte (BMF v. 23.10.2008 – IV C 5 - S 2334/08/10010, BStBl. I 2008, 961; BMF v. 12.3.2009 – IV C 5 - S 2334/08/10010, BStBl. I 2009, 500), hat sie sich ihr inzwischen angeschlossen (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 10).

Beweisfragen: Anders als bei Privatfahrten (s. Anm. 86) nimmt die Rspr. bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 einen Anscheinsbeweis dahingehend an, dass ein für solche Fahrten überlassenes Fahrzeug auch tatsächlich im Umfang von mindestens 15 Tagen im Monat genutzt wird. Der Anscheinsbeweis kann durch substantiierte Einwände, aus denen sich die ernstliche Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs ergibt, entkräftet werden (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887), zB durch die Vorlage einer Jahreskarte für die Bahnverbindung (BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 280; BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654, Tz. 17). Zum Nachweis der tatsächlichen Durchführung von weniger als 180 Fahrten pro Jahr (15 Fahrten pro Monat) verlangt die Finanzverwaltung eine kalendermonatlich schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers, an welchen konkreten Tagen er das Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 10; aA FG Nürnberg v. 23.1.2020 – 4 K 1789/18, EFG 2020, 704; bei einem Außendienstmitarbeiter, der nicht arbeitstäglich den Firmensitz des Arbeitgebers aufsucht, genügt die Angabe der Anzahl der Tage).

Kritik: In der Literatur wird die Rspr. zu Recht kritisiert. Zunächst überschreitet die Auslegung des BFH die Grenze des Wortlauts, der nicht von Einzelfahrten, sondern von einem Monatswert ausgeht (*Urban*, FR 2011, 339; *Thomas*, DStR 2011, 1341 [1345]).

Auch die Formulierung „kann ... genutzt werden“ spricht gegen die Möglichkeit einer individuellen Berechnung (*Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C40 [4/2015]). Der Gesetzgeber hat sich für eine typisierende Pauschalermittlung entschieden, die zwingend anzuwenden ist (vgl. *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 114 [5/2019]). Diese bewusste gesetzgeberische Entsch. ergibt sich auch daraus, dass die Möglichkeit einer individuellen Berechnung nur in Abs. 2 Satz 5 Einzug gehalten hat, in Satz 3 dagegen nicht (*Thomas*, DStR 2011, 1341 [1344]). Zutreffend wird auch das Vorliegen einer Regelungslücke verneint, da Abs. 2 Satz 2 nicht die Entnahmeregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend anwendet, sondern nur die Berechnungsgröße (*Thomas*, DStR 2011, 1341 [1344]). Darüber hinaus sieht auch die Regelung bei den Gewinneinkunftsarten in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 keine Einzelermittlung, sondern ebenfalls einen Monatswert vor (*Urban*, FR 2011, 339 [340]), so dass gerade keine Gleichbehandlung eintritt. Diese Ungleichbehandlung wird durch Rspr. des VIII. Senats des BFH manifestiert, der die Rspr. des VI. Senats ausdrücklich nicht auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 überträgt und hierfür zutr. die gegen diese Rspr. sprechenden Gründe (eindeutiger Gesetzeswortlaut, zwingende Typisierung) anführt (BFH v. 12.6.2018 – VIII R 14/15, BStBl. II 2018, 755, Rz. 29). Entgegen der Ansicht des VI. Senats des BFH kann auch nicht in allen Fällen davon ausgegangen werden, dass sich der Umfang der Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 ohne größeren Aufwand ermitteln lässt. Häufig wird in der Praxis eine umfassende Sachverhaltsaufklärung vorzunehmen sein, die der typisierenden und pauschalierenden Vereinfachung

chungsregelung entgegensteht. Es ist daher der bisherigen Auslegung der Vorzug zu geben, wonach der Zuschlag unabhängig von der tatsächlichen Nutzung mit 0,03 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer und Monat zu bewerten ist.

Eigenbetriebliches Interesse: Trotz bestehender Nutzungsmöglichkeit liegt kein geldwerter Vorteil vor, wenn der ArbN das Fahrzeug ausschließlich an solchen Tagen zur Verfügung hat, an denen es erforderlich werden kann, dass dienstliche Fahrten von der Wohnung aus angetreten werden, zB beim Bereitschaftsdienst in Versorgungsunternehmen. In solchen Fällen mit betriebsfunktionaler Zielsetzung handelt es sich um eine Zuwendung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (BFH v. 25.5.2000 – VI R 195/98, BStBl. II 2000, 690; BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654, Tz. I.4; so bereits vorher *Goydke*, DStZ 1995, 738 [742]; *Korn*, KÖSDI 1996, 10564, Rz. 36; s. näher zum eigenbetrieblichen Interesse Anm. 32).

93 Einstweilen frei.

94 **d) Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Bei der Bemessung des Nutzungswerts wird – wie bei der Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (s. § 9 Anm. 459) – die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom ArbN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4).

95 **e) Verhältnis zur Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2**

Der ArbG kann den nach Satz 3 für den ArbN ermittelten geldwerten Vorteil wahlweise insgesamt dem regulären LStAbzug unterwerfen oder nach § 40 Abs. 2 Satz 2 mit einem festen Pauschalsteuersatz von 15 % erfassen. Die Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung ist auf den Teil des Nutzungswerts beschränkt, den der ArbN nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 als WK geltend machen kann. Eine Pauschalbesteuerung der Sachbezüge in voller Höhe kommt daher nur bei behinderten ArbN in Betracht, die ihre tatsächlichen Aufwendungen absetzen können (§ 9 Abs. 2 Satz 3). Liegt der nach Satz 3 ermittelte Nutzungswert über den WK nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2, ist die Differenz zusammen mit dem übrigen Arbeitslohn des ArbN nach den LStAbzugsmerkmalen zu versteuern.

96 **f) Verhältnis zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4**

Ebenso wie Abs. 2 Satz 3 ordnet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht dem privaten, sondern dem beruflichen Bereich zu (zur Rechtsentwicklung und systematischen Einordnung s. § 9 Anm. 442 f.).

Der ArbN kann aber auch bei einem nach Abs. 2 Satz 3 zu versteuernden Nutzungsvorteil den WK-Abzug geltend machen. Dieser Abzug erfolgt systematisch nicht durch eine Kürzung der Einnahmen, sondern auf der Ausgabe Seite. Im Erg. ist nur die Differenz zwischen geldwertem Nutzungsvorteil und abziehbaren WK zu versteuern, sofern ein positiver Unterschiedsbetrag verbleibt (*Böhlk-Lankes*, BB

1997, 1122; *Paus*, StWa. 1996, 113 [118]). Ein Überschuss der WK ist allerdings auch denkbar.

Wird die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 gewählt (s. Anm. 95), findet ein WK-Abzug insoweit nicht statt (§ 40 Abs. 2 Satz 3).

g) Sonderprobleme

97

Auswärtstätigkeit: Soweit der ArbN ein ihm unentgeltlich überlassenes Kfz. für Fahrten nutzt, die weder solche zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte noch Familienheimfahrten sind, ist kein Zuschlag vorzunehmen, da es sich hierbei um dienstlich veranlasste Fahrten handelt, die keinen Nutzungsvorteil begründen. Dementsprechend sieht § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 für Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten einen WK-Abzug in Höhe der tatsächlichen Kosten vor (s. dazu § 9 Anm. 475 ff.).

Fahrgestellung: Wird dem ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 ein Kfz. mit Fahrer zur Verfügung gestellt, ist der in der Fahrgestellung liegende Nutzungsvorteil – ebenso wie bei Privatfahrten – nach Abs. 2 Satz 1 zu bestimmen (s. dazu Anm. 85). Ein geldwerter Vorteil liegt auch vor, wenn das Fahrzeug büromäßig ausgestattet ist, so dass der ArbN schon während der Fahrt zur Arbeit Dienstgeschäfte erledigen kann (BFH v. 27.9.1996 – VI R 84/95, BStBl. II 1997, 147; FG Köln v. 21.4.2008 – 15 K 2899/07, EFG 2009, 120, rkr.; *Urban*, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, 233 f.; *Thomas*, DStR 2011, 1341 [1343]; aA *Hilbert/Sperandio*, DStR 2011, 1121 [1122], die in diesem Fall eigenbetriebliches Interesse des ArbG annehmen). Maßgeblich ist allein, dass der ArbG dem ArbN für eine Angelegenheit, die eigentlich Sache des ArbN ist, Personal zur Verfügung stellt (BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589, Rz. 18, womit der BFH die im Urteil BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354, Rz. 18 geäußerten Zweifel an dieser Ansicht aufgegeben hat). Die FinVerw. lässt es zu, den geldwerten Vorteil für diese Fahrten mit 50 % des Nutzungswerts für die Fahrzeuggestellung anzusetzen (R 8.1 Abs. 10 Satz 3 Nr. 1 LStR 20120). Im Gegensatz zu Privatfahrten erfolgt hier keine Differenzierung nach der Inanspruchnahme des Fahrers.

Mehrere Fahrzeuge: Kann der ArbN gleichzeitig über mehrere Fahrzeuge zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 verfügen, richtet sich die Ermittlung des Nutzungswerts immer nach dem maßgeblichen Bruttolistenpreis des überwiegend genutzten Fahrzeugs, ohne dass – wie bei Privatfahrten, s. Anm. 88 – die Nutzung durch andere zur Privatsphäre des ArbN gehörende Personen ausgeschlossen sein muss (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 22). Der Ansatz eines Nutzungsvorteils für jedes Fahrzeug ist hier nicht sachgerecht, weil – anders als bei Privatfahrten – eine Überlassung an Dritte für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht in Betracht kommt.

Mittagsheimfahrten: Wird das Fahrzeug auch für Mittagsheimfahrten genutzt, ist hierfür kein zusätzlicher Nutzungsvorteil anzusetzen, da für solche Fahrten auch kein zusätzlicher WK-Abzug möglich ist (FG Ba.-Württ. v. 27.10.2011 – 1 K 3014/09, EFG 2012, 604, rkr.).

Einstweilen frei.

98–99

3. Bewertung mit den anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen (Abs. 2 Satz 4)

100 a) Bedeutung

Anteilige tatsächliche Kosten: Die Bewertung des geldwerten Vorteils kann statt des pauschalierten Verfahrens nach den Sätzen 2, 3 und 5 mit dem tatsächlich auf diese Fahrten entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen erfolgen. Der zu versteuernde Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kfz., der dem Verhältnis der Privatfahrten bzw. der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 zur Gesamtfahrtstrecke entspricht (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 LStR 2020). Arbeitnehmer, die einen privaten Nutzungsvorteil sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 zu versteuern haben, können die Wertermittlung nur einheitlich entweder durch Einzelnachweis oder pauschal durchführen (s. Anm. 90).

Escape-Klausel: Die Möglichkeit der individuellen Kostenermittlung nach Satz 4 kann als sog. Escape-Klausel zur Vermeidung stl. Benachteiligungen durch die typisierende Pauschalregelung der Sätze 2, 3 und 5 gesehen werden (so *Seitz*, DStR 1996, 1 [5]; *Jonas*, StbJb. 1995/96, 313 [319]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 432 [8/2018]; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 119 [5/2019]). Da die Pauschalierungsmethode als Berechnungsgröße den Bruttolistenpreis des überlassenen Kfz. sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 zusätzlich die Entfernungskilometer zugrunde legt, die Anzahl der durchgeführten Fahrten jedoch unberücksichtigt bleibt (aA BFH bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3, s. Anm. 92), erweist sich die Einzelnachweismethode bei Fahrzeugen mit höherem Listenpreis und geringer privater Nutzung bzw. selteneren Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 als tendenziell günstiger (Vergleichs- und Grenzberechnungen bei *Weber*, DB 1996, Beilage Nr. 7; *Paus*, StWa. 1996, 113; *Jonas*, StbJb. 1995/96, 313 [319]; *Kühn*, BB 1997, 285).

101 b) Umfang der tatsächlichen Aufwendungen

Die Gesamtaufwendungen für das Kfz. sind alle Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz. dienen und mit dessen Nutzung typischerweise entstehen, insbes. für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen, Haftpflichtversicherung, Kfz-Steuer, Garagenmiete, Leasing- und Leasingsonderzahlungen sowie AfA (BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174, Rz. 16). Hierzu zählt auch die USt (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 8 und 10 LStR 2020; *Seitz*, DStR 1996, 1 [5]). Die etwas unklare Formulierung der LStR hinsichtlich der USt kann richtigerweise nur so verstanden werden, dass lediglich tatsächlich angefallene UStBeträge zu berücksichtigen sind (so auch *Korn*, KÖSDI 1996, 10563, Rz. 32). Beim ArbG zeitlich abzugrenzende Aufwendungen (zB Leasingsonderzahlungen) sind auch im Rahmen der Gesamtaufwendungen nur zeitanteilig zu erfassen (BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174, Rz. 17). Zu Vergünstigungen für Nutzer gepanzerter Fahrzeuge vgl. BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 35. Seit 2013 sind die auf das Batteriesystem bei Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen entfallenden Aufwendungen aus den Gesamtkosten auszuscheiden (zur entsprechenden Behandlung derartiger AK beim Listenpreis unter Geltung der 1 %-Methode s. Anm. 82). Abs. 2 Satz 4 Halbs. 2 verweist diesbezüg-

lich auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Halbs. 2 und stellt damit einen Gleichlauf mit Beziehungen von Gewinneinkünften her. Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 822.

Absetzungen für Abnutzung: Die AfA sind auf der Grundlage der tatsächlichen AK/HK des Kfz. zu ermitteln. Eine vereinfachte Ermittlung der Abschreibung durch Ansatz eines Durchschnittswerts als Berechnungsgröße ist nicht gestattet (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719, Tz. 22). Sonderabschreibungen sind nicht zu berücksichtigen (s. § 6 Anm. 821).

Zuzahlungen des Arbeitnehmers: Zahlt der ArbN ein pauschales Nutzungsentgelt, mindert dieses – wie bei der 1 %-Regelung (s. Anm. 84) – den Nutzungswert unabhängig davon, ob es pauschal oder nach der tatsächlichen Nutzung ermittelt wird (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 1 LStR 2020; BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 49f.). Gleiches gilt für vom ArbN selbst getragene Kfz-Kosten (BFH v. 30.11.2016 – VI R 2/15, BStBl. II 2017, 1014, Rz. 14 ff; aA noch BFH v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199; WK-Abzug). Das Nutzungsentgelt mindert die Gesamtkosten des Fahrzeugs nicht, weil es nach dem Gesetzeswortlaut („... Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen ...“) nicht darauf ankommt, wer diese getragen hat (BFH v. 30.11.2016 – VI R 49/14, BStBl. II 2017, 1011, Rz. 23; BFH v. 30.11.2016 – VI R 24/14, BFH/NV 2017, 448, Rz. 24; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 125 [5/2019]). Nach der Gegenauffassung der FinVerw. (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 Halbs. 2 LStR 2020; BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 54, allerdings wird nach Tz. 55 die Anwendung der BFH-Rspr. nicht beanstandet) und Teilen der Literatur (*Niermann*, DB 2009, 366) soll die Übernahme von Kfz-Kosten durch den ArbN dagegen nicht in die Gesamtkosten einbezogen werden können. Dies überzeugt jedoch nicht, wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel:

Der ArbN nutzt einen Dienstwagen nach dem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch zu 30 % privat. Die gesamten Aufwendungen für das Fahrzeug betragen 10000 €, wovon der ArbN 2000 € selbst getragen hat. Nach der zutreffenden Ansicht beträgt der geldwerte Vorteil nach Abs. 2 Satz 4 30 % von 10000 € = 3000 €. Durch die Minderung des geldwerten Vorteils iHv. 2000 € muss der ArbN im Erg. 1000 € versteuern. Demgegenüber müsste der ArbN nach Ansicht der FinVerw. 30 % von 8000 € = 2400 € versteuern. Letztendlich entfiel damit ein Großteil des zu versteuernden geldwerten Vorteils nicht auf Privatfahrten, sondern auf Dienstfahrten.

Zu Zuzahlungen zu AK s. Anm. 84.

c) Nachweisanforderungen

102

Belegnachweis: Die Kfz-Aufwendungen sind lückenlos im Einzelnen zu belegen (s. näher § 6 Anm. 823).

Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: Der Anteil der Privatnutzung muss sich aus einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ergeben. Aus dem Fahrtenbuch muss das Verhältnis der Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten deutlich werden. Ordnungsgemäße Fahrtenbücher müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (zB BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408; BFH v. 16.3.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625; BFH v. 15.3.2007 – VI R 94/04, BFH/NV 2007, 1302; BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768; BFH v. 6.8.2013 – VIII R 33/11, BFH/

NV 2014, 151, Rz. 34). Dies setzt voraus, dass sämtliche mit dem Kfz. unternommenen Fahrten nach Veranlassung gesondert eingetragen werden, und zwar durchgängig über den gesamten VZ (FG München v. 6.3.1996 – 1 K 1234/93, EFG 1996, 911, rkr.; FG Saarl. v. 22.6.1994 – 1 K 76/93, EFG 1994, 962, rkr.). Siehe zur Ordnungsgemäßheit eines Fahrtenbuchs ausführl. § 6 Anm. 825 ff.

103–105 Einstweilen frei.

106 d) Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren

Soweit die erforderlichen Berechnungswerte zur Ermittlung des privaten Nutzungsvorteils monatlich noch nicht verfügbar sind bzw. erst am Jahresende feststehen, kann für den monatlichen LStAbzug vorläufig von einem Zwölftel des Vorjahresbetrags ausgegangen werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 LStR 2020). Falls für den betreffenden VZ erstmalig eine Nutzungswertversteuerung vorzunehmen ist, lässt die FinVerw. auch eine vorläufige Berechnung auf der Grundlage von 0,001 % des inländ. Bruttolistenpreises pro Fahrtkilometer zu (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719, Tz. 24). Nach Ablauf des Kj. bzw. früherer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ist der tatsächliche Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige LSt-Differenz nach §§ 41c, 42b auszugleichen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 3 LStR 2020).

107 e) Ausübung des Wahlrechts

Das Gesetz gibt für die Ausübung des in den Sätzen 2–4 normierten Methodenwahlrechts kein Verfahren vor. Zum Zweck einer ordnungsgemäßen Durchführung des Veranlagungsverfahrens und zur Vermeidung einer Manipulationsgefahr ist es jedoch erforderlich, dass die Bewertungsmethode für ein gesamtes Kj. im Vorhinein festgelegt wird. Ein Wechsel zwischen der Pauschalmethode gem. den Sätzen 2 und 3 und dem Einzelnachweisverfahren nach Satz 4 während des laufenden Kj. ist nicht zulässig (BFH v. 20.3.2014 – VI R 35/12, BStBl. II 2014, 643, Rz. 14; R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 LStR 2020; aA *Paus*, StWa. 1996, 113 [115], der aus dem gesetzlichen Berechnungszeitraum „Monat“ die Zulässigkeit eines monatlichen Wechsels herleitet, aber selbst die daraus resultierenden praktischen Schwierigkeiten aufzeigt). Die getroffene Wahl bindet die Beteiligten für die Dauer des Kj. sachlich nur in Bezug auf dasselbe Fahrzeug und verfahrensmäßig nur für den monatlichen LStAbzug. Wechselt das Fahrzeug im Laufe des Kj., kann neu entschieden werden. Ebenso kann der ArbN im Rahmen seiner EStErklärung von der Entsch. im LStAbzugsverfahren abweichen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 4 LStR 2020; dazu *Rey/Starke*, DB 1991, 67). Dies kann insbesondere im Rahmen der Corona-Krise von Bedeutung sein, wenn der ArbN verstärkt im Homeoffice arbeitet. Die FinVerw. lässt auch insoweit keinen Methodenwechsel während des laufenden Kj. zu (LfSt Niedersachsen v. 18.6.2020 – S 2334-355-St 215, DB 2020, 1769; zu weiteren Fragen der Dienstwagenbesteuerung in Zeiten der Corona-Krise s. *Buse*, DB 2020, 1710 und *Seifert/Hammerl*, NWB 2020, 2843, 2853 ff.).

108–109 Einstweilen frei.

4. Nutzung zu Familienheimfahrten (Abs. 2 Satz 5)**a) Bedeutung**

110

Anwendungsbereich: Die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Familienheimfahrten im Rahmen einer dHf. ist gem. Satz 5 Halbs. 1 mit 0,002 % des maßgeblichen Pkw-Listenpreises (s. Anm. 82) für jeden Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort zu bewerten. Zum Begriff der dHf. sowie zur maßgeblichen Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort s. § 9 Anm. 495 ff.

Anknüpfung an die Anwendung von Satz 2: Im Gegensatz zu Satz 3, der die Bewertung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte regelt, ist diese Bewertungsnorm nicht als Zuschlagsregelung formuliert (zu Satz 3 als Zuschlagsregelung s. Anm. 90). Der Gesetzeswortlaut lässt an dieser Stelle eine von der 1 %-Methode unabhängige Pauschalbewertung zu. Allerdings ist ein sachlicher Grund für eine diesbezüglich unterschiedliche Beurteilung der Sätze 3 und 5 nicht ersichtlich. Aus dem Gesamtzusammenhang der Regelung ergibt sich daher mittels einer systematischen Auslegung, dass – wie nach dem eindeutigen Wortlaut des Satzes 3 – auch Satz 5 Halbs. 1 nur in Anknüpfung an die 1 %-Regelung anwendbar ist (so auch die Auffassung der FinVerw. in R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2020; *Thomas*, DStR 1995, 1859 [1861]; wohl ebenso *Hartmann*, Inf. 1996, 1 [6]; *Seitz*, DStR 1996, 1 [4]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 450 [8/2018]).

b) Verhältnis zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2

111

Keine Erfassung eines geldwerten Vorteils bei Fahrten, die zu einem Werbungskostenabzug führen würden: In seinem zweiten (mittleren) Teilsatz regelt Satz 5, welche Familienheimfahrten dem Grunde nach stl. als geldwerter Vorteil zu erfassen sind. Entscheidendes Kriterium ist, ob für die jeweilige Fahrt ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6 in Betracht käme. Ist dies der Fall, scheidet der Ansatz eines Nutzungswerts aus. Zu beachten ist dabei die konjunktivische Formulierung des Ausschlusskriteriums („... in Betracht käme“). Tatsächlich kann der Stpfl. nämlich die Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem ihm aufgrund seines Arbeitsverhältnisses überlassenen Kfz. nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 gerade nicht als WK abziehen. Diese von der Behandlung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Satz 3 abweichende und auf den ersten Blick kompliziert anmutende Regelung findet ihre Erklärung darin, dass der ArbG zwar für Mehraufwendungen bei dHf., nicht aber für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 streifen Ersatz nach § 3 Nr. 16 leisten kann. Einnahme- und Abzugsseite stehen damit in einem korrespondierenden Verhältnis zueinander (BFH v. 28.2.2013 – VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629, Rz. 13 f.). Die beiden Regelungen sind durch die wechselseitige Bezugnahme beider Regelungen somit in der Weise aufeinander abgestimmt, dass dem Grunde nach als Familienheimfahrten einzuordnende Fahrten, die der ArbN mit einem ihm unentgeltlich überlassenen Firmenfahrzeug durchführt, stl. ohne Auswirkung bleiben (Grenzberechnung zu den stl. Vor- und Nachteilen dieser Regelung in Abhängigkeit von der Höhe des jeweiligen Listenpreises bei *Weber*, DB 1996, Beilage Nr. 7, 8 f.).

Abzugsbetrag geringer als Nutzungswert: Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht für die Fälle, in denen zwar ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3

Nr. 5 Sätze 5 und 6 dem Grunde nach in Betracht käme, dieser jedoch der Höhe nach den Nutzungswert unterschritte. Der Gesetzeswortlaut („für diese Fahrt“ anstatt „in dieser Höhe“) lässt darauf schließen, dass ein solcher positiver Unterschiedsbetrag unberücksichtigt bleiben, dh. der Ansatz eines Nutzungswerts in diesen Fällen ganz ausscheiden soll (so wohl auch die Praxis der FinVerw. im Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2020). Dies liegt insbes. deshalb nahe, weil der Gesetzeswortlaut an dieser Stelle durch das JStErgG 1996 v. 18.12. 1995 von „soweit“ auf „wenn“ geändert worden ist, wodurch eine Angleichung an die Parallelvorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 vorgenommen wurde (vgl. BTDrucks. 13/3084, 20).

Privat veranlasste doppelte Haushaltsführung: Keine ausdrückliche Regelung besteht auch für Familienheimfahrten, die im Rahmen einer privat veranlassten dHf. durchgeführt werden. Ein Abzug für die durch solche Fahrten entstehenden Mehraufwendungen kommt bereits gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 nicht in Betracht, ohne dass es auf die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift ankäme. Da sich § 8 Abs. 2 Satz 5 Teilsatz 1 seinem Wortlaut nach auf Familienheimfahrten „im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung“ bezieht, ist anzunehmen, dass damit nur stl. anerkannte, dh. beruflich begründete dHf. gemeint sind (im Erg. ebenso *Paus*, StWa. 1996, 114 [120]). Fahrten im Rahmen einer privat veranlassten dHf. sind als Privatfahrten von der Pauschale nach Abs. 2 Satz 2 abgegolten (*Adamek* in *B/B*, § 8 Rz. 148 [5/2018]).

Anwendung bei Fahrten, die nicht zu einem Werbungskostenabzug führen würden: Ein Ansatz des geldwerten Vorteils nach Abs. 2 Satz 5 Teilsatz 1 ist dann erforderlich, wenn zwar eine beruflich veranlasste dHf. vorliegt, die Aufwendungen dafür aber wegen der Einschränkungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 nicht abgezogen werden können, was bei der zweiten und jeder weiteren Familienheimfahrt innerhalb von einer Woche der Fall ist (*Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 452 [8/2018]; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 132 [3/2020]).

112–113 Einstweilen frei.

114 c) Möglichkeit des Einzelnachweises nach Abs. 2 Satz 4

Statt der pauschalen Bewertung mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer kann der ArbN den Nutzungsvorteil für Familienheimfahrten nach Abs. 2 Satz 5 letzter Teilsatz auch durch Einzelnachweis ermitteln. Dazu hat er die der LSt unterliegenden Heimfahrten (also nur solche, für die kein WK-Abzug in Betracht käme) mit dem Anteil an den Gesamtkosten des Kfz. anzusetzen, der dem Verhältnis dieser Fahrten zu der monatlichen Gesamtfahrstrecke entspricht (BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, Tz. 45). Zu den Anforderungen des Einzelnachweisverfahrens s. Anm. 101–105.

115–121 Einstweilen frei.

III. Bewertung nach Sozialversicherungsentgeltverordnung und festgesetzten Durchschnittswerten bei Arbeitnehmern (Abs. 2 Sätze 6 bis 10)

Schrifttum: *Figge*, Die Bewertung der Sachbezüge im Jahre 1979, Inf. 1979, 43; *Figge*, Die Bewertung der Sachbezüge im Jahre 1982, Inf. 1982, 56; *Barein*, Bewertung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung von aufwendigen Häusern an Arbeitnehmer, DB 1988, 1353; *Richter*, Die neue Lohnbesteuerung von Kantinenmahlzeiten und Essensmarken, FR 1990, 107; *Coler/Naeve*, Besteuerung von Kost und Logis nach der Sachbezugsverordnung 1995, DB 1995, 1484; *Albert*, Mitarbeiterbewirtung durch den ArbG im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, DB 1996, 1598; *von Bornhaupt*, Vom Arbeitgeber veranlaßte Abgabe von Mahlzeiten bei Dienstreisen als geldwerter Vorteil in Höhe der Sachbezugswerte, BB 1996, 1909; *Niermann*, Wohnungsüberlassung an Arbeitnehmer als „Steuersparmodell“, DB 1996, 1842; *Albert*, Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht, FR 2010, 267; *Harder-Buschner/Schramm*, Die neuen Verpflegungspauschalen und die Behandlung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Mahlzeiten, NWB 2014, 175; *Hermes*, Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen bei Geschäftsessen – Planwidrige Regelungslücke oder gesetzgeberisches Kalkül?, NWB 2015, 1532; *Berger/Tetzlaff*, Essenszuschüsse des Arbeitgebers in Form von Restaurantschecks, NWB 2020, 3257.

1. Bewertung nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (Abs. 2 Satz 6)

a) Sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer

122

Für den Bereich der Sozialversicherung besteht das Bedürfnis eines einfachen Beitragseinzugs, so dass die BReg. in § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 SGB IV ermächtigt wird, mit Zustimmung des BRat den Wert von Sachbezügen nach den tatsächlichen Verkehrswerten im Voraus für jedes Kj. zu bestimmen. Die Werte sollen nicht in jedem Einzelfall mit erheblichem Verwaltungsaufwand ermittelt und nachgeprüft werden müssen, sondern pauschalierenden und typisierenden Regelungen entnommen werden können (BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355 [356]).

Diesen Vereinfachungszweck übernimmt Abs. 2 Satz 6 auch für das StRecht und stellt damit gleichzeitig die für die Erfüllbarkeit der ArbG-Pflichten unerlässliche Übereinstimmung der lsl. und sozialversicherungsrechtl. Bemessungsgrundlage her. Die Vorschrift wirkt sich daher insbes. im LStAbzugsverfahren vereinfachend aus.

Satz 6 erfasst dementsprechend alle sozialversicherungspflichtigen ArbN. Die Merkmale der Sozialversicherungspflicht sind für die einzelnen Zweige der Sozialversicherung unterschiedlich geregelt (vgl. §§ 24–28a SGB III für die Arbeitslosenversicherung; §§ 5–10 SGB V für die Krankenversicherung; §§ 1–8 SGB VI für die Rentenversicherung; §§ 2–6 SGB VII für die Unfallversicherung; § 1 Abs. 2 SGB XI für die Pflegeversicherung). Im Grundsatz sind aber in allen Sozialversicherungszweigen Arbeiter, Angestellte und Auszubildende erfasst. Dementsprechend gilt Satz 6 nicht für Bezieher anderer Überschusseinkunftsarten als solcher aus nichtselbständiger Arbeit.

123 **b) Anwendungsbereich der Sozialversicherungsentgeltverordnung**

Sachlicher Geltungsbereich: Die Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) setzt pauschale Werte für die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung von Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung an sozialversicherungspflichtige ArbN fest. Für nicht von § 2 SvEV erfasste Sachbezüge stellt § 3 Abs. 1 SvEV für Zwecke der Sozialversicherung klar, dass im Erg. die Werte nach § 8 Abs. 2 Sätze 1–5 und 10 und Abs. 3 Satz 1 anzusetzen sind. Auch die Freigrenze nach Abs. 2 Satz 11 gilt entsprechend. Als RechtsVO ist die SvEV bindend für Verwaltung, Bürger und Gerichte (BFH v. 7.1.2004 – VI B 108/02, BFH/NV 2004, 1087; BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948).

Die Rspr. nimmt die Werte der SvEV auch als Schätzungsgrundlage für die Bewertung von Altenteils-Sachleistungen im Rahmen des SA-Abzugs als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a (vgl. BFH v. 18.12.1990 – X R 151/88, BStBl. II 1991, 354, zur früheren SachbezugsVO).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die SachbezugsVO galt seit 1978 und wurde jährlich im Voraus an die veränderten Preisverhältnisse angepasst. Eine Neufassung erfolgte 1994. Seit 2007 werden die Werte in der SvEV (v. 21.12.2006, BGBl. I 2006, 3385) geregelt, die jährlich angepasst wird (zuletzt für 2020 am 29.11.2019, BGBl. I 2019, 1997). Die für die einzelnen VZ gültige Fassung ergibt sich aus der nachstehenden Tabelle:

Gültig für VZ	Datum	BGBl. I	BStBl. I
2000	20.12.1999	1999, 2482	1999, 1140
2001	7.11.2000	2000, 1500	2000, 1517
2002	5.11.2001	2001, 2945	2001, 817
2003	7.11.2002	2002, 4339	2002, 1355
2004	23.10.2003	2003, 2103	2003, 563
2005	22.10.2004	2004, 2663	2004, 1013
2006	16.12.2005	2005, 3493	2005, 1062
2007	21.12.2006	2006, 3385	2006, 782
2008	19.12.2007	2007, 3024	
2009	18.11.2008	2008, 2220	2008, 1034
2010	19.10.2009	2009, 3667	2009, 1511
2011	10.11.2010	2010, 1751	
2012	2.12.2011	2011, 2453	2012, 55
2013	19.12.2012	2012, 2714	
2014	21.10.2013	2013, 3871	2013, 1466
2015	24.11.2014	2014, 1799	
2016	18.11.2015	2015, 2075	2015, 1856
2017	21.11.2016	2016, 2637	2016, 1436
2018	7.12.2017	2017, 3906	2018, 61
2019	6.11.2018	2018, 1842	2018, 1130
2020	29.11.2019	2019, 1997	
2021	15.12.2020	2020, 2933	

Bundeseinheitliche Werte für Steuer- und Sozialversicherungsrecht: Die SvEV soll in ihrem Geltungsbereich bundeseinheitliche Werte im Steuer- und Sozialver-

sicherungsrecht sicherstellen. Allerdings galten bis VZ 1991 ländergruppenweise unterschiedliche Werte für Kost und Wohnung, um den Übergang von der bis 1977 landesrechtl. zu einer bundeseinheitlichen Regelung abzumildern. Ab VZ 1991 galten für die neuen Bundesländer niedrigere Werte für Unterkunft und Wohnung, nicht aber für Verpflegung (§ 7 SachbezugsVO). Seit Einführung der SvEV sind auch für Unterkunft und Wohnung einheitliche Werte geschaffen worden.

Unmaßgeblichkeit abweichender arbeitsrechtlich vereinbarter Werte: Die amtlichen Sachbezugswerte sind auch dann maßgebend, wenn in einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Individualarbeitsvertrag höhere oder niedrigere Werte festgesetzt worden sind (R 8.1 Abs. 4 Satz 3 LStR 2020).

Barvergütung: Werden die vorgesehenen Sachbezüge durch Barvergütungen abgegolten, sind grds. die Barvergütungen zu versteuern (BFH v. 16.3.1962 – VI 297/61 U, BStBl. III 1962, 284). Eine Ausnahme davon macht die FinVerw., wenn die Barvergütungen nur gelegentlich oder vorübergehend gezahlt werden, zB bei tagesweiser auswärtiger Beschäftigung oder für die Dauer einer Krankheit oder eines Urlaubs. In diesen Fällen sind die amtlichen Sachbezugswerte anzuwenden, wenn mit der Barvergütung nicht mehr als der tatsächliche Wert der Sachbezüge abgegolten wird.

R 8.1 Abs. 4 Satz 4 LStR 2020; zu Recht abl. *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 142 (3/2020); *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 62 (4/2015); Aufgrund der Systematik des § 8 fallen Barvergütungen schon gar nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 2, sondern sind nach Abs. 1 zu behandeln.

c) Aufbau der Sozialversicherungsentgeltverordnung

124

Systematik: Es werden gesonderte Werte für freie Verpflegung (§ 2 Abs. 1 und 2 SvEV), Unterkunft (§ 2 Abs. 3 SvEV) und Wohnung (§ 2 Abs. 4 SvEV) festgesetzt.

Monatswerte: Die Werte der SvEV sind Monatswerte. Die Umrechnung für kürzere Zeiträume erfolgt durch Ansatz von einem Dreißigstel des Monatsbetrags für jeden Tag (§ 2 Abs. 6 SvEV).

Für verbilligte Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung ist dem Arbeitsentgelt die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Sachbezugswert zuzurechnen (§ 2 Abs. 5 SvEV). Die Regelung ist missverständlich. Sie gilt nur, wenn der ArbN für die Sachbezüge tatsächlich etwas zahlt (also nicht nur ein Entgelt vereinbart ist), der Betrag aber unter dem amtlichen Sachbezugswert liegt (*Figge*, Inf. 1979, 44).

Einstweilen frei.

125–126

d) Freie Verpflegung nach § 2 Abs. 1 und 2 SvEV

aa) Wertansatz und Anwendungsbereich

127

Wertansatz: Mit dem für 2021 geltenden Wert von 258 € monatlich (Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123) sind die drei Hauptmahlzeiten (Frühstück, Mittagessen und Abendessen) sowie die üblichen Getränke abgegolten. Umgerechnet auf die einzelne Mahlzeit ergeben sich daraus Werte für ein Frühstück iHv. 1,80 € und für ein Mittag- oder Abendessen iHv. jeweils 3,40 € (BMF v. 17.12. 2019 – IV C 5 - S 2334/19/10010:001, BStBl. I 2020, 89). Der Wert erhöht sich je-

doch nicht, wenn der ArbN weitere kleine Stärkungen erhält (zB zweites Frühstück, Nachmittagskaffee) oder wenn die Mahlzeiten besonders reichlich sind (BFH v. 10.5.1963 – VI 100/62 U, BStBl. III 1963, 331; *Figge*, Inf. 1979, 43).

Anwendungsbereich: Unter einer Mahlzeit wird allg. das Einnehmen von Essen zu einer bestimmten Zeit des Tages verstanden (*Albert*, FR 2010, 267). Maßgeblich ist, ob es sich nach der Verkehrsanschauung um eine vollständige Mahlzeit handelt. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 SvEV greift danach nicht ein, wenn lediglich unbelegte Brötchen und Heißgetränke zur Verfügung gestellt werden, da dies für die Annahme eines Frühstücks nicht ausreicht (BFH v. 3.7.2019 – VI R 36/17, BFH/NV 2019, 1295, Rz. 21). Die Sachbezugswerte gelten sowohl bei Abgabe der Mahlzeiten durch den ArbG selbst (zB Betriebskantine) als auch bei Abgabe durch Dritte, wenn der ArbG zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt, wobei unmittelbare vertragliche Beziehungen zwischen dem ArbG und dem Dritten nicht erforderlich sind (vgl. R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR 2020). Eine Bewertung nach Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 1 SvEV ist auch vorzunehmen, wenn der ArbG Essensmarken zur Verfügung stellt, die in einem Restaurant einzulösen sind, oder dem ArbN Zuschüsse zu Mahlzeiten gewährt (BMF v. 18.1.2019 – IV C 5 - S 2334/08/10006-01, BStBl. I 2019, 66). Dies gilt selbst dann, wenn die Marken im täglichen Leben wie Bargeld einsetzbar sind (vgl. BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. 2011, 386, Rz. 14; BFH v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389, Rz. 13; BFH v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383, Rz. 14; so auch FG Sachsen-Anhalt v. 14.11.2019 – 2 K 768/16, EFG 2020, 1122, rkr. zu Restaurantschecks, die auch in Supermärkten einlösbar sind, wenn Alkohol, Tabakwaren und „non food“-Artikel ausgenommen werden; zust. *Berger/Tetzlaff*, NWB 2020, 3257). Die differenzierende Betrachtung in R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2020 und FG Düss. v. 19.5.2010 – 15 K 1185/09, EFG 2010, 2078, rkr., dürfte dieser zu Benzin- und Warengutscheinen ergangenen BFH-Rspr. entgegenstehen. Zudem ist ab 2020 die gesetzliche Neuregelung, wonach Gutscheine nur unter den in Abs. 1 Satz 3 genannten Voraussetzungen als Sachbezug zu werten sind (s. dazu Anm. 52), zu beachten. Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kommt eine Bewertung nach Abs. 2 Satz 6 von vornherein nicht in Betracht.

Erfasst werden jedoch nur die Fälle, in denen auf eine gewisse Dauer gerichtet im üblichen Rahmen eines Arbeitsverhältnisses die Verpflegung als Teil des Arbeitslohns zur Verfügung gestellt wird. Keine Anwendung findet die SvEV dagegen auf die Gewährung von Unterbringung oder Verpflegung aus einmaligem Anlass.

BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355 (356): Betriebsausflug mit Übernachtung; BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547: auswärtige Fortbildungsveranstaltung; aA *Albert*, BB 1988, 117.

Dafür spricht neben der Tatsache, dass die Werte der SvEV grds. Monatswerte sind, auch, dass es sich hier um kurzfristig anfallende Aufwendungen handelt, die vom Sinn und Zweck der SvEV nicht erfasst werden. Diese Mahlzeiten waren daher bis VZ 2013 nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten, wobei die FinVerw. ein Bewertungswahlrecht gewährte (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2012). Ab VZ 2014 ordnet das Gesetz in Abs. 2 Satz 8 allerdings auch bei Mahlzeitenabgaben anlässlich von Auswärtstätigkeiten und dhf. die Geltung der SvEV an (s. dazu Anm. 135).

bb) Sonderregelungen

128

Verpflegung für Familienangehörige: Nach § 2 Abs. 2 SvEV sind für die zusätzliche Verpflegung von nicht bei demselben ArbG beschäftigten Familienangehörigen altersabhängige Zuschläge zu den für den ArbN geltenden Werten vorzunehmen. Die Zuschlagsätze betragen für Familienangehörige,

- die das 18. Lebensjahr vollendet haben: 100 %;
- die das 14., aber noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet haben: 80 %;
- die das 7., aber noch nicht das 14. Lebensjahr vollendet haben: 40 %;
- die das 7. Lebensjahr noch nicht vollendet haben: 30 %.

Ist ein Ehepaar bei demselben ArbG beschäftigt, sind die Erhöhungswerte für Verpflegung der Kinder beider Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen (§ 2 Abs. 2 Satz 3 SvEV).

Pauschalversteuerung: Der in der arbeitstäglichen Gewährung der Mahlzeiten liegende geldwerte Vorteil kann unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 einem Pauschalsteuersatz von 25 % unterworfen werden. Zu Erleichterungen bei der Pauschalversteuerung durch Ermittlung von Durchschnittswerten für einen repräsentativen Zeitraum (zB bei Kantinen mit freier Essenswahl) vgl. R 8.1 Abs. 7 Nr. 5 Satz 5 LStR 2020.

e) Freie Unterkunft nach § 2 Abs. 3 SvEV

129

Begriff der Unterkunft und Wertansatz: Unterkunft sind alle dem ArbN überlassenen Räumlichkeiten, die nicht den Begriff der Wohnung (dazu Anm. 130) erfüllen, in denen also kein selbständiger Haushalt geführt werden kann, zB ein Wohnraum bei Mitbenutzung von Bad, Toilette und Küche (R 8.1 Abs. 6 Satz 4 LStR 2020), Baracken, Schiffe oder möblierte Zimmer. Der Wert einer Unterkunft beträgt für 2021 monatlich 235 € (§ 2 Abs. 3 Satz 1 SvEV). Zu Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123. Die Werte orientieren sich an der Durchschnittsmiete für das Zimmer eines Untermieters (BRDrucks. 968/94, 8).

Bei Aufnahme in den Haushalt des Arbeitgebers oder Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft ist ein Abschlag von 15 % vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 SvEV). Eine Gemeinschaftsunterkunft ist durch ihren Wohnheimcharakter (zB gemeinschaftliche Waschräume oder Küchen) oder durch Zugangsbeschränkungen gekennzeichnet (R 8.1 Abs. 5 Satz 3 LStR 2020).

Bei Jugendlichen bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs und Auszubildenden ist ein Abschlag von 15 % vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 SvEV). Der Abschlag findet seine Begr. darin, dass Jugendlichen und Auszubildenden häufig einfachere Unterkünfte zur Verfügung gestellt werden (BRDrucks. 509/77, 6).

Bei Belegung der Unterkunft mit mehreren Beschäftigten sind ebenfalls Abschläge vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 SvEV). Sie betragen bei Belegung mit zwei Beschäftigten 40 %, bei drei Beschäftigten 50 % und bei mehr als drei Beschäftigten 60 %.

Nach der Begr. zur SachbezugsVO (BRDrucks. 968/94, 11) soll der Abschlag zusätzlich zur Kürzung wegen Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft (Nr. 1) gewährt werden (so auch *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 146 [3/2020]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 494 [8/2018]). Dies ist zweifelhaft, da in den Fällen der Nr. 3 immer

gleichzeitig die Voraussetzungen der Nr. 1 (Gemeinschaftsunterkunft) gegeben sind und daher die Nr. 3 als Spezialregelung die Nr. 1 verdrängt.

Billigkeitsregelung: Ist der Wertansatz nach Satz 1 im Einzelfall unbillig (zB weil der tatsächliche Wert deutlich niedriger ist), kann die Unterkunft abweichend mit dem ortsüblichen Mietpreis oder mit den Werten nach § 2 Abs. 4 Satz 2 SvEV (s. Anm. 132) bewertet werden (§ 2 Abs. 3 Satz 3 SvEV). Vor Einführung dieser Billigkeitsregelung zum 1.1.2004 (§ 3 Abs. 3 SachbezugsVO) war eine Abweichung nicht zulässig und auch verfassungsrechtl. nicht geboten (dazu eingehend BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948).

Nutzungsmöglichkeit: Nach Ansicht des FG Saarland (FG Saarl. v. 31.1.2018 – 2 K 1198/15, EFG 2018, 1130, aus anderen Gründen aufgeh. durch BFH v. 28.4.2020 – VI R 5/18, BFH/NV 2020, 1122) soll eine zur Verfügung gestellte, aber tatsächlich nicht genutzte (Gemeinschafts-)Unterkunft für den Ansatz eines geldwerten Vorteils ausreichen. Dies ist abzulehnen, da die bloße Nutzungsmöglichkeit – ebenso wie bei einem Fahrzeug (s. Anm. 86) – keinen geldwerten Vorteil begründen kann (offen gelassen von BFH v. 28.4.2020 – VI R 5/18, BFH/NV 2020, 1122, Tz. 11).

f) Freie Wohnung nach § 2 Abs. 4 SvEV

130 aa) Begriff der Wohnung

Eine Wohnung ist nach dem auch für das EStRecht maßgebenden bewertungsrechtl. Wohnungsbegriff eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen (im Gegensatz zur Unterkunft, s. dazu Anm. 129) ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. Dabei wird entscheidend auf das Vorhandensein einer Wasserver- und -entsorgung, einer Kochgelegenheit, die einer Küche vergleichbar ist, sowie einer Toilette abgestellt (BFH v. 5.10.1984 – III R 192/83, BStBl. II 1985, 151; R 8.1 Abs. 6 Sätze 2–4 LStR 2020; BRDrucks. 968/94, 7). Eine Wohnung ist mit dem ortsüblichen Mietpreis unter Berücksichtigung der sich aus der Lage zum Betrieb ergebenden Umstände zu bewerten (§ 2 Abs. 4 Satz 1 SvEV). Es kommt nicht darauf an, ob die Wohnung im Eigentum des ArbG steht oder von diesem nur angemietet wird.

131 bb) Ortsüblicher Mietpreis

Ortsüblicher Mietpreis ist der Betrag, der bei Vermietung der Wohnung unter gewöhnlichen Umständen und bei Berücksichtigung von Baujahr, Art, Lage, Größe, Ausstattung und Beschaffenheit am Belegenheitsort (= Abgabeort) zu erzielen wäre (BFH v. 3.5.1963 – VI 21/63 U, BStBl. III 1963, 334; BFH v. 10.8.1972 – VIII R 80/69, BStBl. II 1973, 10; BFH v. 11.10.1977 – VIII R 20/75, BStBl. II 1977, 860; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 17/82, BStBl. II 1984, 368; BFH v. 29.3.1985 – VIII R 69/82, BFH/NV 1986, 52). In Betracht kommt vor allem ein Vergleich mit der für andere Wohnungen in demselben Gebäude tatsächlich erzielten Miete. Grundsätzlich ist die ortsübliche Miete aus dem örtlichen Mietspiegel zu entnehmen. Danach liegt kein geldwerter Vorteil vor, wenn sich die gezahlte Miete innerhalb dieses Mietspiegels bewegt (BFH v. 17.8.2005 – IX R 10/05, BStBl. II 2006, 71). In die ortsübliche Miete sind auch umlagefähige Nebenkosten einzubeziehen (BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946, Rz. 16). In Fällen verbilligter Überlassung kann eine Schätzung aufgrund des örtlichen Mietspiegels vorgenommen wer-

den (Nds. FG v. 23.5.2001 – 4 K 481/96, EFG 2002, 206, rkr.; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 149 [3/2020]; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 499 [8/2018]). Eine niedrigere als die übliche Miete kann aber maßgeblich sein, wenn der ArbG zu diesen Konditionen in nicht unerheblichem Umfang auch an fremde Dritte vermietet (BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946, Rz. 21; R 8.1 Abs. 6 Satz 6 LStR 2020). Der geldwerte Vorteil fließt auch bei lebenslänglicher unentgeltlicher Nutzungsüberlassung monatlich zu (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525 [528]). Für Energie, Wasser und sonstige Nebenkosten ist der übliche Preis am Abgabeort (s. dazu Anm. 60 ff.) anzusetzen (§ 2 Abs. 4 Satz 5 SvEV).

cc) Abschläge

132

Beeinträchtigungen, die sich aus der Lage der Wohnung zum Betrieb ergeben, sind nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 1 SvEV zu berücksichtigen. Die Rspr. hat einen Bewertungsabschlag bejaht für Hausmeisterwohnungen (BFH v. 3.10.1974 – VI R 79/72, BStBl. II 1975, 81 [83]: Abschlag bis 20 % wegen der notwendigen Zutrittsgewährung an Hausbewohner und der Aufbewahrung von Materialien; ebenso FG Bremen v. 14.11.1989 – II 243/85 K, EFG 1990, 311, rkr.; *Schumann*, BuW 1995, 498) und für eine in einer ländlichen Polizeistation befindliche Dienstwohnung (Schl.-Holst. FG v. 10.7.2001 – V 294/99, nv., rkr.: Abschlag iHv. 30 %), aber verneint für eine Pfarrerwohnung, jedenfalls wenn sie vom ArbG außerhalb des Kirchengeländes angemietet wird (BFH v. 29.3.1985 – VI R 69/82, BFH/NV 1986, 52; anders OFD München v. 25.7.2005, LSt-Kartei BY § 8 EStG F. 1 Karte 4: Abschlag von 10–20 %). Im Übrigen ist hier auch an betriebliche Geruchs- oder Lärmimmissionen zu denken (BRDrucks. 509/77, 8).

Persönliche Bedürfnisse des Arbeitnehmers, zB wegen einer für ihn zu großen Wohnung, sind dabei nicht zu berücksichtigen (BFH v. 8.3.1968 – VI R 175/66, BStBl. II 1968, 435; BFH v. 2.10.1968 – VI R 64/68, BStBl. II 1969, 73; BFH v. 3.10.1974 – VI R 79/72, BStBl. II 1975, 81; FG Rhld.-Pf. v. 21.7.1987 – 2 K 29/87, EFG 1988, 123, rkr.: auch Werksdienstwohnungen sind kein aufgedrängter Vorteil). Der Stpfl. kann den Zufluss dieses „überschießenden“ geldwerten Vorteils nur dadurch verhindern, dass er die Räume nicht nutzt (Verhinderung der objektiven Bereicherung, s. Anm. 25) oder sie dem Zuwendenden (ArbG) zur Benutzung überlässt.

Zu weiteren Einzelfragen bei der Bewertung von Wohnungen, insbes., wann die Kostenmiete anzusetzen ist, wenn eine Vergleichsmiete nicht zu ermitteln ist, s. § 19 Anm. 285 ff.; *Barein*, DB 1988, 1353; *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 153–157 (10/2019).

Sozialer Wohnungsbau: Gesetzliche Mietpreisbeschränkungen und vertragliche Beschränkungen im sozialen Wohnungsbau sind beim Wertansatz zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 und 4 SvEV).

Bewertungsabschlag (Abs. 2 Satz 12): Ab 2020 sieht Abs. 2 Satz 12 unter bestimmten Voraussetzungen einen Bewertungsabschlag für an ArbN überlassene Wohnungen vor; s. dazu Anm. 148 ff.

Bei außergewöhnlichen Schwierigkeiten der Ermittlung des ortsüblichen Mietpreises kann die Wohnung mit monatlich 4,12 €/m², bei einfacher Ausstattung (worunter die VO Wohnungen ohne Sammelheizung oder ohne Bad oder Dusche versteht) mit 3,37 €/m² bewertet werden (§ 2 Abs. 4 Satz 2 SvEV für 2021). Hier ist besonders an Wohnungen im landwirtschaftlichen Bereich zu denken (BRDrucks. 509/77, 8).

133 **g) Abweichung von den tatsächlichen Verkehrswerten**

Konsequenz einer pauschalierenden Wertfestsetzung ist, dass der festgesetzte Wert nicht in jedem Einzelfall mit dem tatsächlichen Wert übereinstimmen muss. Die Pauschalwerte müssen aber gemäß der Ermächtigung des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 SGB IV nach dem tatsächlichen Verkehrswert der Sachbezüge bemessen werden, so dass die festgesetzten Werte sich von den üblichen Endpreisen am Abgabeort (Satz 1) nur in einem relativ geringen, im Rahmen der Vereinfachung liegenden Ausmaß entfernen dürfen (BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355 [356], unter Bezugnahme auf BVerfG v. 30.5.1973 – 2 BvL 37/71, BVerfGE 35, 179). Wegen des weiten Ermessenspielraums des Gesetzgebers zur Typisierung sind gewisse Benachteiligungen hinzunehmen, sofern sie nicht den Rahmen der Vereinfachung überschreiten (nach BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948, bestanden gegen die SachbezugsVO keine verfassungsrechtl. Bedenken).

134 **2. Anwendung der Sachbezugswerte auf nicht rentenversicherungspflichtige Steuerpflichtige (Abs. 2 Satz 7)**

Steuerpflichtige, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, sind zB Beamte, Richter, Soldaten, Altersrentner und Pensionäre, AG-Vorstandsmitglieder und bestimmte GmbH-Geschäftsführer (vgl. im Einzelnen § 5 SGB VI). Dagegen hat das Überschreiten der Beitragsbemessungsgrenze (anders als in der gesetzlichen Krankenversicherung) keinen Einfluss auf die Rentenversicherungspflicht, so dass auch auf ArbN mit entsprechend hohen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit die SvEV schon unmittelbar nach Abs. 2 Satz 6 und ohne die Möglichkeit, offensichtlich unzutreffende Werte außer Acht zu lassen, anwendbar ist (FG Düss. v. 25.10.1996 – 18 K 2528/93 E, EFG 1997, 1010, aufgehoben durch BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076). Auch Abs. 2 Satz 7 dient der Vereinfachung. Mangels Sozialversicherungspflicht der betroffenen Stpfl. geht es – anders als bei Satz 6 – allerdings nicht um eine Vereinheitlichung mit dem Sozialversicherungsrecht. Die Vorschrift ist nach ihrem Wortlaut allerdings nicht auf ArbN beschränkt, so dass sie auch auf Bezieher anderer Überschusseinkunftsarten Anwendung findet (FG Münster v. 15.1.2014 – 4 K 1215/12 E, EFG 2014, 638 zum Teilnehmer an einer Fernsehshow, der hieraus sonstige Einkünfte bezogen hatte, NZB durch BFH v. 16.6.2014 – IX B 22/14, BFH/NV 2014, 1540 zurückgewiesen; aA unter Verweis auf die Entstehungsgeschichte *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 151 [3/2020]).

135 **3. Bewertung einer Mahlzeitgestellung anlässlich einer Auswärtstätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung (Abs. 2 Sätze 8 und 9)**

Ansatz der Sachbezugswerte nach der SvEV für Mahlzeiten: Im Zuge der grundlegenden Änderung des stl. Reisekostenrechts durch das UntStReiseKG wurden in Abs. 2 die Sätze 8 und 9 eingefügt, die im Zusammenhang mit den neuen Regelungen zum WK-Abzug für Mehraufwendungen für Verpflegung nach § 9 Abs. 4a zu sehen sind. Für Mahlzeiten (zum Begriff s. Anm. 127), die der ArbG oder auf dessen Veranlassung ein Dritter einem ArbN im Rahmen einer beruflich veranlassten Tätigkeit außerhalb der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte des ArbN (auswärtige berufliche Tätigkeit, s. dazu § 9 Anm. 565) oder im Rahmen einer beruflich veranlassten dHf. (zu den Voraussetzungen s. § 9 Anm. 491) stellt, sind nach Abs. 2 Satz 8 ab VZ 2014 grds. die amtlichen Werte nach der SvEV anzusetzen.

Dies war nach der bisherigen Regelung nicht der Fall, weil die SvEV eine Mahlzeitgestellung von gewisser Dauer voraussetzt (s. dazu Anm. 127). Mahlzeiten, die im Rahmen von Auswärtstätigkeiten oder einer beruflich veranlassten dHf. zur Verfügung gestellt wurden, waren vielmehr nach Abs. 2 Satz 1 mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten.

Arbeitgeber oder Dritter: Abs. 2 Satz 8 gilt wegen seiner Bezugnahme auf ArbN und ArbG – ebenso wie die Sätze 6 und 7 (vgl. Anm. 122) – ausschließlich für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der ArbN muss die Mahlzeit vom ArbG selbst oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten beziehen. Eine solche Veranlassung nimmt die FinVerw. an, wenn der ArbG Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Dies soll insbes. dann der Fall sein, wenn er die Verpflegungskosten dienst- oder arbeitsrechtl. erstattet, die Rechnung auf den ArbG ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung handelt und diese im Original beim ArbG vorliegt oder er sie zur elektronischen Archivierung eingescannt hat (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Tz. 64).

Möglichkeit der Lohnsteuer-Pauschalierung: Der Gesetzgeber hat gleichzeitig die Möglichkeit einer Pauschalierung der LSt in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a eingeführt (s. dazu § 40 Anm. 37).

Ausschluss bei sog. Belohnungssessen: Der amtliche Sachbezugswert gilt jedoch nicht, wenn der Wert für die einzelne Mahlzeit 60 € übersteigt. Für solche sog. Belohnungssessen soll weiterhin der tatsächliche Preis nach Abs. 2 Satz 1 anzusetzen sein (BMF v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412, Tz. 62; BTDrucks. 17/10774, 12).

Ausschluss bei Möglichkeit des Werbungskostenabzugs: Der Ansatz einer Mahlzeit nach Abs. 2 Satz 8 unterbleibt jedoch vollständig, wenn für den ArbN ein WK-Abzug für die Verpflegungsmehraufwendungen nach § 9 Abs. 4a Sätze 1 bis 7 in Betracht käme (Abs. 2 Satz 9). Korrespondierend dazu regelt § 9 Abs. 4a Satz 8, dass die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand für die vom ArbG oder einem Dritten gestellten Mahlzeiten zu kürzen sind. Diese Regelungen sollen zur Entlastung von ArbG, ArbN und Verwaltung beitragen (BTDrucks. 17/10774, 12). Bei einer Vollverpflegung unterbleibt danach nicht nur der Ansatz eines geldwerten Vorteils, sondern auch ein WK-Abzug (s. dazu im Einzelnen § 9 Anm. 581 ff.). Bei einer Mahlzeitgestellung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. dazu Anm. 32) kommt ebenfalls kein Ansatz eines geldwerten Vorteils in Betracht (*Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. C 56 [4/2015]; *Hermes*, NWB 2015, 1532 [1534]). Ist bei einer beruflich veranlassten dHf. die Dreimonatsfrist (§ 9 Abs. 4a Satz 6) abgelaufen oder ist der ArbN bei einer Auswärtstätigkeit weniger als acht Stunden von seiner Wohnung oder seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend (§ 9 Abs. 4a Satz 3), besteht keine Möglichkeit eines WK-Abzugs mit der Folge, dass die gestellten Mahlzeiten mit den Werten nach der SvEV anzusetzen sind. Für nach Ablauf der Dreimonatsfrist vom ArbG zur Verfügung gestellte Essensmarken lässt die FinVerw. eine Bewertung mit den Sachbezugswert zu (BMF v. 5.1.2015 – IV C 5 - S 2334/08/10006, BStBl. I 2015, 119).

4. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 10)

a) Rechtscharakter

136

Die für nicht von der SvEV erfasste Sachbezüge von den obersten FinBeh. der Länder festgesetzten Durchschnittswerte stellen in ihrem Anwendungsbereich Spezial-

regelungen zur Einzelbewertung nach Abs. 2 Satz 1 dar und gehen dieser daher vor. Das Erfordernis der Zustimmung des BMF soll eine gewisse Einheitlichkeit im Bundesgebiet sicherstellen. Da die LStR von der BReg. mit Zustimmung des BRat erlassen werden (Art. 108 Abs. 7 GG), können sie keine Durchschnittswerte iSd. Abs. 2 Satz 10 festsetzen (BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781).

Aus dem Begriff „Durchschnittswerte“ ergibt sich, dass die Festsetzung realitätsnah sein muss. Satz 8 ermächtigt die FinBeh. nicht zur Gewährung faktischer StBefreiungen oder zur Anordnung von StVerschärfungen.

Die Festsetzungen sind keine Rechtsverordnungen. Dennoch sind sie verbindlich, wenn sie sich im Rahmen des durch Satz 10 gewährten Beurteilungsspielraums („Durchschnittswerte“) halten. Daher werden sie unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung und Rechtssicherheit von den Gerichten beachtet, wenn sie nicht auf offensichtlich unzutreffender Schätzungsgrundlage beruhen (so FG Hamb. v. 3.7.1992 – II 229/89, EFG 1993, 155, rkr., hinsichtlich der nicht zwischen Linien- und Charterflügen differenzierenden Festsetzung der Werte für Mitarbeiterflüge) oder im Einzelfall zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen; vgl. auch *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 64; *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 154 (3/2020); *Steiner in Lademann*, § 8 Rz. 159 (10/2019); zur verbilligten Darlehensgewährung s. Anm. 27, 61, 177.

Insgesamt ist festzustellen, dass Anzahl und Bedeutung der Festsetzungen wegen der heute überwiegenden Barentlohnung zurückgehen.

137 b) Wichtige Anwendungsfälle der Durchschnittswerte

Freiflüge für ArbN von Luftverkehrsgesellschaften oder Reiseunternehmen: Festsetzung in gleichlautenden Ländererlassen:

- für 1995 bis 1997: v. 22.12.1994, BStBl. I 1994, 926;
- für 1998 bis 2000: v. 23.12.1997, BStBl. I 1997, 1041;
- für 2001 bis 2003: v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1572;
- für 2004 bis 2006: v. 10.12.2003, BStBl. I 2003, 748;
- für 2007 bis 2009: v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 776;
- für 2010 bis 2012: v. 9.11.2009, BStBl. I 2009, 1314;
- für 2013 bis 2015: v. 26.9.2012, BStBl. I 2012, 940;
- für 2016 bis 2018: v. 10.9.2015, BStBl. I 2015, 735;
- für 2019 bis 2021: v. 16.10.2018, BStBl. I 2018, 1088.

Danach soll der Rabatffreibetrag nach Abs. 3 bei Flügen mit eingeschränktem Reservierungsstatus nicht zur Anwendung kommen (zweifelhaft, s. Anm. 160).

Rundfunk- oder Fernsehgeräte, die unentgeltlich an ArbN (zB der Telekom oder einer Rundfunkanstalt) überlassen werden: Bewertung mit monatlich 1 % des auf volle 100 € abgerundeten Bruttolistenpreises (FinMin. Ba.-Württ. v. 15.10.2001, LSt-Kartei BW, § 8 EStG F. 3, Nr. 104).

Seeschifffahrt und Fischerei: Für Verpflegung jährliche Festsetzung von Durchschnittswerten, die teilweise unter den entsprechenden Werten für das Binnenland liegen:

- für 1995: gleichlautende Ländererlasse v. 20.2.1995, BStBl. I 1995, 254;
- für 1996: gleichlautende Ländererlasse v. 15.3.1996, BStBl. I 1995, 1124;

- für 1997: gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.1997, BStBl. I 1995, 277;
- für 1998: gleichlautende Ländererlasse v. 20.1.1998, BStBl. I 1998, 172;
- für 1999: gleichlautende Ländererlasse v. 3.2.1999, BStBl. I 1999, 276;
- für 2000: gleichlautende Ländererlasse v. 14.1.2000, BStBl. I 2000, 353;
- für 2001: gleichlautende Ländererlasse v. 24.1.2001, BStBl. I 2001, 184;
- für 2002: gleichlautende Ländererlasse v. 13.2.2002, BStBl. I 2002, 268;
- für 2003: gleichlautende Ländererlasse v. 15.1.2003, BStBl. I 2003, 135.
- für 2004: gleichlautende Ländererlasse v. 15.1.2004, BStBl. I 2004, 344;
- für 2005: gleichlautende Ländererlasse v. 18.2.2005, BStBl. I 2005, 504;
- für 2006: gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 190;
- für 2007: gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2007, BStBl. I 2007, 306;
- für 2008 und 2009: gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2009, BStBl. I 2009, 411;
- für 2010 und 2011: gleichlautende Ländererlasse v. 3.3.2010, BStBl. I 2010, 253;
- für 2012: gleichlautende Ländererlasse v. 15.2.2012, BStBl. I 2012, 480;
- für 2013: gleichlautende Ländererlasse v. 15.2.2013, BStBl. I 2013, 298;
- ab 2014: gleichlautende Ländererlasse v. 28.2.2014, BStBl. I 2014, 569, und v. 15.6.2015, BStBl. I 2015, 512.

Einige früher geltende Durchschnittswerte wurden inzwischen aufgehoben, da sie an praktischer Bedeutung verloren haben. Heute sind insoweit die allgemeinen Vorschriften anzuwenden.

- Tabak und Tabakwaren: gleichlautende Erlasse der obersten FinBeh. der Länder v. 30.9.1982, BStBl. I 1982, 774, seit dem 1.6.1992 aufgehoben durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 27.3.1992, StEK EStG § 8 Nr. 311;
- Deputate in der Land- und Forstwirtschaft: zB FinMin. NRW v. 6.12.1976, BStBl. I 1976, 765, aufgehoben durch FinMin. NRW v. 5.12.1978, BStBl. I 1978, 617;
- Kohlendeputate: Festsetzung letztmalig für 1990 und 1991 (FinMin. NRW v. 5.6.1990, StEK EStG § 8 Nr. 285).

Einstweilen frei.

138–139

IV. Freigrenze für nach Abs. 2 Satz 1 zu bewertende Sachbezüge (Abs. 2 Satz 11)

Schrifttum: *Briese*, Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers – Barlohn oder Sachbezug? Anwendung der Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG? Werbungskosten- oder Sonderausgabenabzug?, BB 2018, 1307; *Hermes*, Die Gestellung einer Bahncard durch den Arbeitgeber – Steuerliche Aspekte sowie Dokumentations- und Nachweiserfordernisse, NWB 2019, 1838.

1. Sachbezüge iSv. Abs. 2 Satz 1

140

Die Freigrenze gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut für alle Sachbezüge im Bereich der Überschusseinkünfte, die nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten sind. Ausge-

geschlossen sind damit die gem. Abs. 2 Sätze 2–5 im Bereich der Kfz-Gestellung pauschal ermittelten sowie die durch amtliche Sachbezugswerte nach Abs. 2 Sätze 6–10 erfassten Sachbezüge (BTDrucks. 13/901, 294; 13/1686, 8; BMF v. 9.7.1997 – IV B 6 - S 2334 - 138/97, BStBl. I 1997, 735). Ausgeschlossen sind auch Sachbezüge, die der Sonderregelung für Belegschaftsrabatte in Abs. 3 unterfallen. Der Hauptanwendungsbereich der Freigrenze liegt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sind auf den jeweiligen Sachbezug andere Vergünstigungsvorschriften anwendbar, beschränkt dies nicht den Anwendungsbereich der Freigrenze (BFH v. 6.7.2011 – VI R 35/10, BFH/NV 2011, 1683, Rz. 11; BFH v. 15.1.2015 – VI R 16/12, BFH/NV 2015, 672, Rz. 29, zu Gratisaktien iSv. § 19a aF). Gutscheine und Geldkarten, die bei einem Dritten einzulösen sind, können nach Maßgabe von Abs. 1 Satz 3 Sachbezüge sein (s. Anm. 52); die Freigrenze gilt hierfür nach Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2 nur, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (s. hierzu Anm. 142); zum Verhältnis zur Freigrenze für Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR 2020) s. Anm. 32.

Zukunftssicherungsleistungen, die der ArbG seinen ArbN gewährt, führen zu Sachlohn und damit zur Anwendbarkeit der Freigrenze, wenn die ArbN nur den Versicherungsschutz, aber keinen Geldbetrag verlangen können (BFH v. 14.4.2011 – VI R 24/10, BStBl. II 2011, 767, Rz. 11; BFH v. 7.6.2018 – VI R 13/16, BStBl. II 2019, 371, Rz. 13, 25). Dagegen liegt Barlohn vor, wenn der ArbG einen Zuschuss unter der Bedingung gewährt, dass der ArbN mit einem Versicherungsunternehmen einen Vertrag schließt (BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373, Rz. 18). Diese Rspr. entspricht auch der neuen Rechtslage in Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 51), da es sich um eine zweckgebundene Geldleistung handelt. Für Zukunftssicherungsleistungen, die der LStPauschalierung nach § 40b unterliegen, ist die Freigrenze dagegen nicht anwendbar. Insoweit ist Abs. 2 Satz 11 teleologisch zu reduzieren, da der Zweck der Vereinfachung nicht erfüllt werden kann, wenn Beiträge zu Direktversicherungen auf andere Sachbezüge angerechnet werden müssten (BFH v. 26.11.2002 – VI R 68/01, BStBl. II 2003, 492 [494]). Die Ansicht der FinVerw., wonach Zukunftssicherungsleistungen stets als Barlohn anzusehen sind (BMF v. 10.10.2013 – IV C 5 - S 2334/13/10001, BStBl. I 2013, 1301), widerspricht diesen Grundsätzen und ist daher abzulehnen (krit. auch *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 68; *Briese*, BB 2018, 1307).

Bedeutung: Die Freigrenze in Abs. 2 Satz 11 ist als Beitrag zur Steuervereinfachung gedacht (vgl. BTDrucks. 13/901, 294; BTDrucks. 13/1686, 8, BTDrucks. 19/25160, 215). Sie fügt sich neben der Möglichkeit zur pauschalen Wertermittlung nach den Sätzen 2, 3 und 5 sowie der Möglichkeit zur Festsetzung von Sachbezugswerten nach den Sätzen 6–10 in die Reihe der gesetzgeberischen Bemühungen ein, den Verwaltungsaufwand in vertretbarem Verhältnis zum stl. Erg. zu halten (BTDrucks. 13/901, 294; BTDrucks. 13/1686, 8, BTDrucks. 19/25160, 215). Die Ausgestaltung der Bagatellregelung als monatliche Freigrenze führt jedoch dazu, dass sich die mit der Vereinfachung einhergehende Begünstigung im Wesentlichen nur für den ArbN, weniger auch für den ArbG auswirkt. Dieser und mit ihm die Verwaltung haben nun die Pflicht, laufend zu überprüfen, ob die Grenze überschritten und der gesamte Sachbezug damit stpfl. wird, so dass keine wesentliche Vereinfachung gegeben ist (so auch Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 13/1686, 24; *Strohner/Mainzer*, FR 1995, 677 [688]).

2. Monatliche Freigrenze

141

Abs. 2 Satz 11 sieht vor, dass Sachbezüge, die nach der Grundregel des Satzes 1 bewertet werden, nur dann stl. zu erfassen sind, wenn sie eine Freigrenze von 50 € (bis VZ 2020: 44 €) im Kalendermonat übersteigen. Für die monatliche Grenzbeziehung sind die geldwerten Vorteile um eventuelle Zuzahlungen, die der ArbN an den ArbG geleistet hat, zu kürzen. Wird die Freigrenze im jeweiligen Kalendermonat überschritten, unterliegt der gesamte geldwerte Vorteil mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort (s. dazu Anm. 60 ff.), ggf. gekürzt um Zuzahlungen, der Besteuerung. Die Übertragung nicht ausgeschöpfter Freigrenzen in andere Kalendermonate ist dabei nicht möglich (*Adamek* in *B/B*, § 8 Rz. 107 [5/2018]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 68; OFD Erfurt v. 30.1.1996, DStR 1996, 429; zB unentgeltliche Überlassung einer Kreditkarte im Januar mit einer Jahresgebühr von 80 €; aA insoweit *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 168 [10/2019]). So ist bei der Zurverfügungstellung eines sog. Job-Tickets für die Anwendung der Freigrenze zu prüfen, für welchen Zeitraum es gilt. Bei einer Geltungsdauer von einem Jahr findet die Freigrenze keine Anwendung, wenn lediglich der anteilige Monatswert unter 50 € liegt (vgl. BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173). Bei der Überlassung einer Jahresnetzkarte an einen Mitarbeiter der Bahn ist der Tarifpreis der Karte im Zeitpunkt der Überlassung anzusetzen und nicht der Wert der tatsächlichen Nutzung (BFH v. 12.4.2007 – VI R 89/04, BStBl. II 2007, 719). Gleiches gilt für die Zurverfügungstellung einer Bahncard, die regelmäßig für ein ganzes Jahr gültig ist mit der Folge, dass die Freigrenze regelmäßig überschritten werden dürfte (aA wohl *Hermes*, NWB 2019, 1838, 1841). Allerdings mindern auch übliche Preisnachlässe, die ein Verkehrsbetrieb im Rahmen eines Job-Ticket-Programms den ArbN gewährt und die über die Zuzahlungen des ArbG hinausgehen, den geldwerten Vorteil (BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382, Rz. 24). Es bietet sich an, bei Sachbezügen, deren Wert knapp oberhalb der Freigrenze liegt, eine Zuzahlung zu vereinbaren, die den Wert auf höchstens 50 € mindert. Steuerfreie Sachbezüge sind bei der Prüfung der Freigrenze nicht in die Berechnung einzubeziehen (BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547).

3. Einschränkung der Freigrenze (Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2)

142

Die Anwendung der Freigrenze erfährt durch die zum VZ 2020 eingeführte Ergänzung in Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2 eine Einschränkung. Gutscheine und Geldkarten iSv. Abs. 1 Satz 3 (Anm. 52) sollen nur dann unter die Freigrenze fallen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Durch die Verwendung des Begriffs „Arbeitslohn“ stellt das Gesetz klar, dass die Ausnahmeregelung nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit greift, während die Freigrenze für alle Überschusseinkunftsarten gilt, aber ihre größte Bedeutung im Bereich des Arbeitslohns hat (Anm. 140). Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn werden nach Abs. 4 Leistungen nur dann erbracht, wenn keine Gehaltsumwandlung in einen nach Abs. 2 Satz 11 begünstigten Sachbezug vorliegt (s. dazu Anm. 183 f.).

Einstweilen frei.

143–147

V. Bewertungsabschlag für Wohnungsüberlassungen (Abs. 2 Satz 12)

148 1. Überblick

Mit Wirkung ab dem VZ 2020 gilt in Abs. 2 Satz 12 ein Bewertungsabschlag von einem Drittel der ortsüblichen Miete für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung an den ArbN. Der Bewertungsabschlag gilt nach dem Gesetzeswortlaut ausschließlich für Arbeitslohn. Wohnungsüberlassungen im Rahmen anderer Einkunftsarten sind demnach nicht begünstigt. Gleiches gilt für Wohnungen, die zwar dem ArbN überlassen, aber von diesem nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, sondern weitervermietet werden. Unschädlich ist uE die Mitbenutzung durch Familienangehörige des ArbN, nicht aber die unentgeltliche Überlassung an Angehörige, ohne dass der ArbN die Wohnung selbst bewohnt. Der Bewertungsabschlag dient dem Zweck, dem insbes. in hochpreisigen Ballungsgebieten bestehenden Bedarf an bezahlbarem Wohnraum nachzukommen und gleichzeitig die soziale Fürsorge des ArbG zu unterstützen, seinen ArbN entsprechenden Wohnraum anzubieten (BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 117 f.; BTDrucks. 19/25160, 208 f.).

Die Wohnungsüberlassung ist grds. nach Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 4 SvEV (Anm. 130 ff.) zu bewerten. Vermietet der ArbG allerdings überwiegend Wohnungen an fremde Dritte, geht die Bewertung nach Abs. 3 als Spezialregelung (s. dazu Anm. 177) vor (aA *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 68: Wahlrecht).

149 2. Wohnung

Eine Wohnung ist eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (Anm. 130). Demgegenüber fällt die Überlassung einer bloßen Unterkunft (s. dazu Anm. 129) nicht unter Abs. 2 Satz 12 (BTDrucks. 19/13436, 108; BRDrucks. 356/19, 118).

150 3. Sachbezug

Die Wohnungsüberlassung muss zu einem Sachbezug führen. Dies ist nicht der Fall, wenn der ArbG oder der Dritte dem ArbN lediglich die Miete für eine vom ArbN selbst angemietete Wohnung erstattet. In einem solchen Fall liegt eine zweckgebundene Geldleistung oder eine nachträgliche Kostenerstattung vor, die nach Abs. 1 Satz 2 zu Barlohn führt (Anm. 51). Ein Sachbezug liegt nur dann vor, wenn die Wohnung entweder unentgeltlich oder verbilligt überlassen wird. Dies ist der Fall, wenn der ArbN kein oder ein unterhalb des ortsüblichen Mietpreises (Anm. 131) liegendes Entgelt zahlt. Unerheblich ist, ob der ArbG bzw. der Dritte selbst Eigentümer oder lediglich Mieter der überlassenen Wohnung ist (*Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 167 [3/2020]).

151 4. Überlassung vom ArbG oder verbundenem Unternehmen

In der ursprünglichen Gesetzesfassung erfasste Abs. 2 Satz 12 nur die Wohnungsüberlassung durch den ArbG selbst. Die Überlassung durch einen Dritten war dagegen nicht begünstigt (so noch *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 167 [3/2020]). Durch das JStG 2020 wurde der Personenkreis um bestimmte verbundene Unternehmen

des ArbG erweitert, wenn die Wohnungsüberlassung auf Veranlassung des ArbG erfolgt. Die Erweiterung gilt – ebenso wie der gesamte Satz 12 – ab dem VZ 2020 (Art. 50 Abs. 1 JStG 2020; BT Drs. 19/25160, 209).

ArbG ist nur der „lohnsteuerrechtliche ArbG“ (BT Drs. 19/25160, 209) und damit der arbeitsrechtliche Vertragspartner des ArbN.

Verbundene Unternehmen iSv § 15 AktG sind rechtlich selbständige Unternehmen, die im Verhältnis zueinander in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (§ 16 AktG), abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17 AktG), Konzernunternehmen (§ 18 AktG), wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19 AktG) oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (§§ 291, 292 AktG) sind (zu den Einzelheiten s. J. Vetter in *Schmidt, K./Lutter*, AktG, 4. Aufl. 2020, Kommentierungen zu §§ 15 ff.). Begünstigt werden sollen damit vor allem Wohnungsüberlassungen an ArbN konzernangehöriger ArbG, wenn innerhalb des Konzerns eigenständige Wohnungsunternehmen existieren (BT Drucks. 19/25160, 209). Gleiches gilt für verbundene Unternehmen des ArbG, wenn dieser eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, also die Wohnung zB dem Angestellten einer Stadt von einer städtischen Wohnungsgesellschaft überlassen wird. Im Übrigen ist die Wohnungsüberlassung durch Dritte, die keine verbundenen Unternehmen des ArbG sind, nicht begünstigt (BT Drucks. 19/25160, 209).

Auf Veranlassung des ArbG: Die Wohnungsüberlassung durch das verbundene Unternehmen muss auf Veranlassung des ArbG erfolgen und damit durch das Arbeitsverhältnis begründet sein. Diese Voraussetzung hat keine eigenständige Bedeutung, da die Anwendung des Bewertungsabschlags einen Sachbezug voraussetzt (dazu Anm. 150), der seinerseits eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis erfordert (zum Veranlassungsprinzip s. Anm. 42 ff.; zur Leistung durch Dritte Anm. 45).

5. Bewertungsabschlag

152

Die Höhe des Sachbezugs bemisst sich nach Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 4 SvEV nach dem ortsüblichen Mietpreis (Anm. 131 ff.). Dieser Ansatz unterbleibt gem. Abs. 2 Satz 12, soweit das vom ArbN gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 € je qm ohne umlagefähige Kosten iSd. Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt. Der Begriff des „ortsüblichen Mietwerts“ entspricht demjenigen des „ortsüblichen Mietpreises“ (Anm. 150). In die ortsübliche Miete sind auch umlagefähige Nebenkosten einzubeziehen (Anm. 131). Der missverständliche Wortlaut des letzten Teilsatzes von Abs. 2 Satz 12 („ohne umlagefähige Kosten“) bezieht sich nur auf die 25 € je qm und nicht auf den davor genannten ortsüblichen Mietwert (so wohl auch BT Drucks. 19/13436, 107; BR Drucks. 356/19, 118). Der ortsübliche Mietwert bemisst sich nach dem untersten Wert des Mietspiegels (BT Drucks. 19/13436, 107; BR Drucks. 356/19, 118), da jeder Wert innerhalb einer Spanne als ortsüblich anzusehen ist (BFH v. 11.9.2007 – IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291). Ist ein ortsüblicher Mietpreis nicht ermittelbar und erfolgt die Bewertung des Sachbezugs dementsprechend mit den in § 2 Abs. 4 Satz 2 SvEV angegebenen Werten, sind diese auch für die Anwendung von Abs. 2 Satz 12 maßgeblich. Zahlt der ArbN zwei Drittel dieses Wertes oder mehr, wird nach dem Gesetzeswortlaut kein Sachbezug angesetzt. Zahlt er weniger oder gar nichts, wird im Umkehrschluss des Gesetzeswortlauts der Sachbezug um ein Drittel des ortsüblichen Mietwerts (nicht: ein Drittel des Sachbezugs) gemindert. Der Abschlag wirkt wie ein Freibetrag (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 69).

153 **6. Ausnahme für Luxuswohnungen**

Der Bewertungsabschlag gilt nicht, wenn der ortsübliche Mietwert die im Gesetz genannte Obergrenze von 25 € je qm übersteigt. Auch insoweit ist vom untersten Rahmen der Spanne des Mietspiegels auszugehen (Anm. 152). Hierdurch wird dem Sozialzweck des Bewertungsabschlags Rechnung getragen, wonach die Überlassung von Luxuswohnungen nicht stl. begünstigt werden soll (BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 118).

154–155 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Rabatte des Arbeitgebers

Schrifttum: *Rohling*, Bewertung steuerpflichtiger Vorteile aus Personalrabatten, DB 1988, 1644; *Giloy*, Zur Beschränkung des Rabattfreibetrags auf Waren und Dienstleistungen, DStZ 1988, 554; *Christ*, Belegschaftsrabatt und Steuerreform, DB 1989, 346; *Drenseck*, Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer, FR 1989, 261; *Giloy*, Zur lohnsteuerlichen Behandlung von Belegschaftsrabatten nach dem StReformG 1990, BB 1989, 122; *Glenk*, Besteuerung von Belegschaftsrabatten nach dem StReformG 1990 – Zur Neuregelung des § 8 Abs. 3 EStG, DStR 1989, Beilage zu Heft 19; *Kloubert*, Die vom Gesetzgeber in § 8 Abs. 3 EStG 1990 verordnete steuerliche Behandlung der Personalrabatte – Fiktion und steuerpraktische Realität, FR 1989, 103; *Albert/Heitmann*, Arbeitslohn und Personalrabatte, FR 1990, 657; *Birk*, Auslegungsfragen bei der Besteuerung sog. Belegschaftsrabatte (§ 8 Abs. 3 Satz 1 EStG), FR 1990, 237; *Birk*, Die verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990, 300; *E. Schmidt*, Der „allgemeine Geschäftsverkehr“ iSd. § 8 Abs. 3 EStG, FR 1990, 361; *Henkel*, Widersprüche bei der Besteuerung von Personalrabatten, DStR 1992, 165; *von Bornhaupt*, Rabattgewährung und Rabattfreibetrag bei Arbeitnehmern im Konzernbereich, BB 1993, 912; *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte. Der Personalrabatt, Münster/New York 1993; *Kuhse*, Haftungsprobleme bei der Gewährung von Konzernrabatten in der Versicherungswirtschaft, DB 1994, 2265; *Gast-de Haan*, Verfassungskonforme Auslegung des § 8 Abs. 3 EStG bei Umstrukturierungen im Konzern, DStR 1997, 1114; *Warnke*, Gutscheine über die Gewährung von Waren oder Dienstleistungen, EStB 2003, 445; *Albert*, Zur Bewertung von Personalrabatten nach § 8 Abs. 3 EStG – insbesondere beim Werksangehörigenverkauf, FR 2006, 722; *Birk*, Arbeitnehmerrabatte im Konzern – Neue Überlegungen zu einem alten Thema, in *Kirchhoff/Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 423; *Metzner/Schönfeld*, Standby-Flüge sind keine Belegschaftsrabatte i.S. von § 8 Abs. 3 EStG – zur Abgrenzung von Leistungs- und Vertriebsmodalitäten, DStR 2006, 2012; *Weber*, Standby-Flüge als Belegschaftsrabatt gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG, DStR 2006, 1024; *Balmes*, Neues zur Jahreswagenbesteuerung – Folgen des einheitlichen (fiktiven) Abgabeorts auf die Überführungs- und Transportkosten, DStR 2007, 2048; *Passow-Utech*, Verbilligter Erwerb von Fondsanteilen durch Mitarbeiter, DStR 2008, 2353; *Birk/Specker*, Neue Entwicklungen zur Besteuerung von Konzernrabatten: Wann sie doch nach § 8 Abs. 3 EStG begünstigt sind, DB 2009, 2742; *Schneider*, Grundsätze der Rabattbesteuerung anhand des vergünstigten Erwerbs von Jahreswagen, NWB 2012, 4051; *Strohmer*, Kein Arbeitslohn mehr bei Rabatten, DB 2015, 580; *Haase/Geils*, Praxisfälle zum Rabattfreibetrag am Beispiel der Textilwirtschaft, DB 2017, 1289; *Krüger*, Vertrieb von Waren und Dienstleistungen, DB 2018, 2333.

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1

156 **1. Arbeitnehmer**

Geltungsbereich: Die Regelung des Abs. 3 gilt nur für ArbN (BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Rz. 11, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch.

angenommen, BVerfG v. 26.10.2011 – 2 BvR 2421/10, nv.; zum Begriff des ArbN s. § 19 Anm. 60 ff.; *Giloy*, DB 1986, 822). Abs. 3 enthält also eine persönliche StVergünstigung (Bewertungsvergünstigung), die an die ArbN-Eigenschaft gekoppelt ist. Sachbezüge, die nicht ArbN, sondern Beziehern anderer Überschusseinkünfte gewährt werden, sind nicht nach Abs. 3, sondern ausschließlich nach Abs. 2 zu bewerten.

Vor Einführung des Abs. 3 wurden bei Belegschaftsrabatten weitreichende Ausnahmen durch Rspr. (BFH v. 15.3.1974 – VI R 27/70, BStBl. II 1974, 413) und FinVerw. (vgl. Abschn. 53 Abs. 3 LStR 1987; vor allem bei Jahreswagen; Einzelheiten dazu s. BMF v. 27.10.1988 – IV B 6 - S 2334 - 149/88, BStBl. I 1988, 504) gewährt. Diese faktische StFreiheit von Belegschaftsrabatten wurde „als nur schwer vereinbar mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“ angesehen. Nach der Begr. des RegE war Ziel der Neuregelung „die Verbesserung der steuerlichen Gerechtigkeit und die Herstellung von Rechtssicherheit, weil die in diesem Bereich bisher bestehenden Verwaltungsregelungen keine eindeutigen Rechtsgrundlagen haben“ (BTDrucks. 11/2157, 141 [142]). Der Kritik an dieser mit der damaligen Rechtslage nicht in Einklang stehenden StFreistellung hat sich die Rspr. auch für VZ vor 1990 angeschlossen (BFH v. 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472; BFH v. 22.5.1992 – VI R 178/87, BStBl. II 1992, 840). Ferner soll die Regelung bewirken, dass nur wirtschaftlich ins Gewicht fallende Rabatte erfasst werden und der „Verwaltungsaufwand im Verhältnis zum steuerlichen Ergebnis vertretbar ist“ (BTDrucks. 11/2157, 142; Presse- und Informationsamt der BReg., Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr. 49/1989, 22). Die FinVerw. wollte allerdings für die Vergangenheit an der in Abschn. 53 Abs. 3 LStR 1987 dargestellten Behandlung festhalten (OFD Münster v. 10.1.1990, BB 1990, 1256). Ausführlich zur Rechtsentwicklung *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 111 ff.

2. Waren oder Dienstleistungen

a) Begriff der Waren

157

Waren sind alle WG, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen (§ 90 BGB) behandelt werden. Der Aggregatzustand der Gegenstände ist unbeachtlich; auch flüssige und gasförmige Gegenstände, der elektrische Strom und Fernwärme sind Waren (R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 LStR 2020; *Drüen* in *Tipkel/Kruse*, § 143 AO Rz. 9 [5/2014]; aA *Frotscher*, Steuerreform 1990, 43: Waren sind nur bewegliche Sachen; ähnlich auch *Giloy*, DStZ 1988, 555).

Keine Waren sind Rechte (zB Forderungs-, Urheber-, Patentrechte), und zwar auch dann nicht, wenn sie in Wertpapieren verbrieft sind (*Drüen* in *Tipkel/Kruse*, § 143 AO Rz. 9 [5/2014]). Auch Arbeits- und Dienstleistungen bzw. Nutzungsüberlassungen sind keine Waren (s. aber Anm. 158).

Gutscheine: Erhält der ArbN Gutscheine, die einen Anspruch auf Waren des ArbG einräumen, ist Abs. 3 anwendbar. Zuflusszeitpunkt ist nicht die Hingabe des Gutscheins, sondern dessen Einlösung (R 38.2 Abs. 3 Satz 2 LStR 2020; *Warnke*, EStB 2003, 445 [446]). Sind die Gutscheine dagegen bei einem Dritten einzulösen, liegt ein Zufluss des Sachbezugs bereits zum Zeitpunkt der Hingabe des Gutscheins vor (R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR 2020). Zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn bei Warengutscheinen und Geldkarten (Abs. 1 Satz 3) s. Anm. 52.

158 **b) Begriff der Dienstleistungen**

Dienstleistungen sind zunächst alle Leistungen, die Gegenstand eines Dienstvertrags oder eines sonstigen auf Arbeitsleistungen gerichteten Vertrags (Geschäftsbesorgungs-, Werk-, Werklieferungsvertrag usw.) sein können. Darunter fallen Leistungen, die üblicherweise gegen Entgelt erbracht werden, zB Beförderung, Beratung, Werbung, Datenverarbeitung, Kontenführung, Versicherungsschutz und Reiseveranstaltungen.

Beispiele:

Der ArbN einer Bausparkasse schließt einen Bausparvertrag ab, wobei für die im Abschluss liegende Dienstleistung kein Entgelt verlangt wird.

Dem ArbN eines Kreditinstituts wird die Kontenführung unentgeltlich gewährt.

Der ArbN einer Werkstatt erhält unentgeltliche oder verbilligte Wartung seines Autos.

Sonstige Leistungen als Dienstleistungen: Darüber hinaus gehören aber auch Nutzungsüberlassungen zu den Dienstleistungen iSd. Abs. 3. Die leih- oder mietweise Überlassung von Grundstücken, Wohnungen, möblierten Zimmern oder von Kfz., Maschinen und anderen beweglichen Sachen sowie die Gewährung von Darlehen sind daher ebenfalls begünstigt.

Die Begriffe „Waren oder Dienstleistungen“ sind hier als Synonyme für alle Sachbezüge und für die gesamte Liefer- und Leistungspalette des ArbG zu verstehen (BFH v. 26.4.2018 – VI R 39/16, BStBl. II 2019, 286, Rz. 9; BFH v. 26.9.2019 – VI R 23/17, BStBl. II 2020, 162, Rz. 19; BFH v. 26.9.2019 – VI R 4/17, BFH/NV 2020, 187, Rz. 16; BFH v. 26.9.2019 – VI R 7/19, BFH/NV 2020, 189, Rz. 17). Dies entspricht der Absicht des Gesetzgebers, der mit Abs. 3 die Belegschaftsrabatte generell regeln wollte. Gerade die Vermietung als Zurverfügungstellung von Sachgütern wird in der Wirtschaft über den engen zivilrechtl. Sprachgebrauch hinaus als typische Dienstleistung betrachtet. Auch der Zweck der Vorschrift – die Vereinfachung bei der Sachverhaltsermittlung – ist bei Nutzungsüberlassungen ebenso gegeben. Ferner ist kein Grund ersichtlich, den ArbN, der Dienstleistungen iSd. Zivilrechts erhält, anders zu behandeln als denjenigen, dessen ArbG Nutzungsüberlassungen erbringt (so im Erg. auch BFH v. 4.11.1994 – VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338).

159 **3. Zuwendungen an den Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses**

Aus dem Tatbestandsmerkmal „aufgrund seines Dienstverhältnisses“ wird klarstellend nochmals der Zusammenhang zwischen Einnahme und Dienstleistung (Veranlassung) betont (s. Anm. 42 ff.). Ebenso wie Abs. 2 setzt auch die Anwendung des Abs. 3 voraus, dass eine stbare Einnahme nach Abs. 1 vorliegt. Abs. 3 bedeutet nicht, dass Preisnachlässe als Einnahme fingiert werden (so aber *Kloubert*, FR 1989, 104), sondern befasst sich nur mit der Bewertung des geldwerten Vorteils. Ob dieser Vorteil stbar ist, bestimmt sich ausschließlich nach Abs. 1. Preisnachlässe, die nicht durch die Leistung des ArbN veranlasst sind, sind nicht stbar.

Waren oder Dienstleistungen, die der ArbN lediglich „bei Gelegenheit“ erhält, die also nicht im weitesten Sinn Gegenleistung für die vom ArbN erbrachten Leistungen sind, fallen nicht unter Abs. 3. Die Vorschrift setzt somit voraus, dass ein Zusammenhang zwischen erhaltenem Vorteil und der Einkunftsart nach § 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 besteht. Liegt kein nach Abs. 1 zu versteuernder geldwerter Vorteil vor, stellt sich auch nicht die Frage nach der Bewertung gem. Abs. 3 (*Giloy*, BB 1989, 123;

Glenk, DStR 1989, Beilage zu Heft 19, 2). Preisnachlässe, die der ArbG im allgemeinen Geschäftsverkehr auch fremden Kunden einräumt, sind nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst und fallen deshalb nicht unter Abs. 3. Gleiches gilt für Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. Anm. 32).

Zur Behandlung von Preisvorteilen, die dem ArbN nicht unmittelbar durch dessen ArbG, sondern durch Dritte (s. Anm. 45) eingeräumt werden, vgl. BMF v. 27.9.1993 – IV B 6 - S 2334 - 152/93, BStBl. I 1993, 814; krit. dazu *von Bornhaupt*, BB 1993, 2493.

Der Gesetzgeber hat die Gewährung des Rabattdreibetrags an das einzelne Dienstverhältnis gekoppelt. Ein ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen in einem VZ kann also in jedem dieser Dienstverhältnisse den Rabattdreibetrag ausschöpfen (s. Anm. 5 und 176).

Zur Sonderregelung für Ruhestandsbeamten des Bundeseisenbahnvermögens s. Anm. 161.

4. Vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht

a) Ausschlussklausel

160

Der ArbN muss Waren oder Dienstleistungen erhalten, die „vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht“ werden. ArbG ist derjenige, dem der ArbN die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisungen er zu folgen hat. Der Tatbestand des Abs. 3 enthält also eine Ausschlussklausel: Der ArbG darf die Waren nicht überwiegend für den ArbN-Bedarf produzieren oder erwerben, Dienstleistungen nicht überwiegend für den ArbN-Bedarf erbringen. Die Gewährung von verbilligten Mahlzeiten fällt daher nur dann unter Abs. 3, wenn auch Kunden des ArbG die Mahlzeiten erhalten (BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700, Rz. 27: ArbN auf einem Flusskreuzfahrtschiff werden aus derselben Küche wie die Passagiere verpflegt), nicht dagegen die Verpflegung in fremden Gaststätten oder in der eigenen Kantine (Erwerb und Weitergabe ausschließlich für ArbN). Damit sind von der Vergünstigung praktisch alle sozialen Zusatzleistungen ausgenommen.

Entscheidend ist, dass die bezogene Leistung zur Produktpalette des ArbG gehört; auf Sonderkonditionen für ArbN kommt es nicht an. Deshalb sind Tickets mit streckenunabhängiger Gültigkeit, die die Deutsche Bahn AG ihren (ehemaligen) Mitarbeitern überlässt, nach Abs. 3 begünstigt, obwohl sie solche Tickets Letztverbrauchern nicht anbietet. Maßgeblich ist die verbrieftete Beförderungsleistung (BFH v. 26.9.2019 – VI R 23/17, BStBl. II 2020, 162, Rz. 23 f.; BFH v. 26.9.2019 – VI R 4/17, BFH/NV 2020, 187, Rz. 20 f.; BFH v. 26.9.2019 – VI R 7/19, BFH/NV 2020, 189, Rz. 21 f.). Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Endpreises ist durch Schätzung zu begegnen (s. dazu Anm. 171), deshalb dürfte die Auffassung, nach der unentgeltliche oder verbilligte Flüge (sog. Standby-Flüge) der Mitarbeiter von Luftverkehrsgesellschaften dann nicht unter Abs. 3 fallen sollen, wenn Beschränkungen im Reservierungsstatus bestehen und die Luftverkehrsgesellschaft Flüge mit entsprechenden Beschränkungen fremden Dritten nicht anbietet (Hess. FG v. 2.8.1996 – 13 K 539/95, EFG 1997, 229, rkr.; FG Düss. v. 28.6.2000 – 14 K 447/00 E, DStRE 2000, 897, rkr.; glA. FinVerw., s. Anm. 137 mwN; *Metzner/Schönfeld*, DStR 2006, 2012 [2016f.]), überholt sein. Anderenfalls könnte man auch die üblichen

Jahreswagenverkäufe mit einjähriger Behaltefrist von der Begünstigung durch Abs. 3 ausnehmen, da fremden Dritten Verkäufe mit entsprechenden Beschränkungen nicht angeboten werden (krit. auch *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 591 f. [8/2018]; *Weber*, DStR 2006, 1024).

Auch soll es für die Anwendung von Abs. 3 nicht ausreichen, wenn der ArbG, der dem ArbN einen Freiplatz für eine durch ihn auch an Dritte vermittelte Reise zuwendet, nicht selbst Veranstalter („Vertreiber“), sondern lediglich Vermittler ist (BFH v. 7.2.1997 – VI R 17/94, BStBl. II 1997, 363; ebenso für Mitarbeiter von Reisebüros OFD Berlin v. 17.12.1996, DB 1997, 451; zu Immobilienmaklern BFH v. 7.11.2006 – VI R 81/02, BFH/NV 2007, 426; zu Versicherungsvermittlern BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Da auch die Vermittlung eine Dienstleistung ist (s. Anm. 158), kann aber der Teil der Leistung, der auf die Vermittlung entfällt, unter Abs. 3 fallen, wenn der ArbG seine Vermittlungstätigkeit überwiegend gegenüber Dritten entfaltet (H 8.2 „Aufteilung eines Sachbezugs“ LStH 2020 Beispiel 2; *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 201 [10/2019]).

161 b) Rabattgewährung durch konzerngehörige Unternehmen

Keine Anwendung von Abs. 3 auf Konzernrabatte: Abs. 3 findet nur dann Anwendung, wenn der ArbN die Rabatte unmittelbar von seinem ArbG erhält. Der ArbG muss die Waren in seinem Unternehmen selbst herstellen oder vertreiben bzw. die Dienstleistung selbst erbringen. Erhält dagegen der ArbN einer Konzerngesellschaft Waren oder Dienstleistungen, die zum gewöhnlichen Angebot einer anderen, nicht arbeitgebenden Konzerngesellschaft gehören, fällt dieser Vorgang nicht unter Abs. 3, da die Waren oder Dienstleistungen nicht vom ArbG selbst hergestellt, vertrieben oder erbracht werden.

BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356; BFH v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; BFH v. 28.8.2002 – VI R 88/99, BStBl. II 2003, 154; BFH v. 18.9.2002 – VI R 134/99, BStBl. II 2003, 371; BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204; s. auch BFH v. 15.9.1993 – VI R 62/92, Nichtannahme der dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerde BVerfG v. 1.12.1993 – 2 BvR 2486/93, DB 1994, Beilage Nr. 11, 34; BFH v. 26.4.2018 – VI R 39/16, BStBl. II 2019, 286, Rz. 6; Nds. FG v. 8.10.2008 – 1 K 264/05, EFG 2009, 1638, rkr.; R 8.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 LStR 2020; BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143; *Christ*, DB 1989, 348; *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 593 f. (8/2018); *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 181 (10/2019); *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 73; *Gröpl* in *KSM*, § 8 Rz. D 17–D 21 (4/2015); *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 190 (5/2019).

Abs. 3 ist daher nicht anwendbar, wenn der ArbN eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens außerhalb des Versorgungsgebiets wohnt und den Strom von dem dort zuständigen konzernangehörigen Schwesterunternehmen des ArbG verbilligt erhält. Anders ist es dagegen, wenn der ArbG den Strom nur produziert (nicht auch verteilt) und der Rabatt vom örtlichen Verteiler gewährt und vom ArbG erstattet wird (FinMin. NRW v. 20.9.1990, DB 1990, 1996). Auch wenn erst eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns zur Folge hat, dass ArbG und Rabattgeber nicht mehr identisch sind, liegen die Voraussetzungen nicht mehr vor (BFH v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; krit. dazu *Gast-de Haan*, DStR 1997, 1114). Eine gesetzliche Regelung für Umstrukturierungsfälle findet sich in § 12 Abs. 8 DBGrG bezüglich der der DB AG zugewiesenen Beamten, der eine entsprechende Anwendung von § 8 Abs. 3 ausdrücklich anordnet (BFH v. 26.6.2014 – VI R 41/13, BStBl. II 2015, 39, Rz. 11; BFH v. 26.9.2019 – VI R 23/17, BStBl. II

2020, 162, Rz. 22; BFH v. 26.9.2019 – VI R 4/17, BFH/NV 2020, 187, Rz. 19; BFH v. 26.9.2019 – VI R 7/19, BFH/NV 2020, 189, Rz. 20; näher dazu *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 597 [8/2018]).

Herstellerbegriff: Abs. 3 findet jedoch auf Leistungen eines mit dem ArbG im Konzern verbundenen Unternehmens Anwendung, wenn der ArbG zumindest auch als Hersteller der Ware anzusehen ist (BFH v. 28.8.2002 – VI R 88/99, BStBl. II 2003, 154: ArbN einer Druckerei erhalten Freixemplare einer Zeitung, die von der Schwestergesellschaft herausgegeben wird). Hierfür reicht es aus, dass der ArbG die Ware nach seinen Vorgaben und Plänen vom Dritten produzieren lässt oder vergleichbare gewichtige Beiträge zur Herstellung erbringt (BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204, zur Produktionsteilung von zwei konzernangehörigen Unternehmen). Der ArbG muss die Ware oder Dienstleistung als eigene am Markt anbieten, wofür der Vertrieb ausreicht, nicht aber die bloße Vermittlung fremder Waren oder Dienstleistungen (BFH v. 26.4.2018 – VI R 39/16, BStBl. II 2019, 286, Rz. 12; zust. *Krüger*, DB 2018, 2333, 2334). Dieses Verständnis des Herstellerbegriffs ist vor dem Hintergrund sachgerecht, dass ein ArbN jedenfalls dann in den Genuss der günstigeren Regelung kommt, wenn sein ArbG in gewisser Weise am Herstellungsprozess beteiligt ist. Daraus kann allerdings nicht der Schluss gezogen werden, der BFH habe seine Rspr. geändert und Abs. 3 finde nun weitgehend auf Konzernrabatte Anwendung (BFH v. 26.4.2018 – VI R 39/16, BStBl. II 2019, 286, Rz. 16; *Schneider*, HFR 2010, 117).

Umgekehrt ist Abs. 3 aber anwendbar, wenn der ArbG Inhaber mehrerer Einzelunternehmen ist und die Rabatte auf Produkte eines anderen Betriebs des ArbG gewährt werden, für den der ArbN nicht tätig ist.

Nach einer teilweise im Schrifttum vertretenen Ansicht soll die Begünstigung dagegen auch auf Preisnachlässe durch Konzernunternehmen anzuwenden sein. Eine Beschränkung auf vom ArbG in seiner Person hergestellte oder vertriebene Waren bzw. erbrachte Dienstleistungen sei gleichheits- und damit verfassungswidrig (*Birk*, FR 1990, 237; *Birk*, StuW 1990, 300 [302]; *Christ*, DB 1989, 346 [349]; *von Bornhaupt*, BB 1993, 912 [914]; *Kuhnel*, DB 1994, 2265) bzw. nicht mehr zeitgemäß (*Haase/Geils*, DB 2017, 1289 [1294]). Während ein Unternehmen mit BS, die unterschiedlichen Branchen angehören, seinen ArbN seine Waren und Dienstleistungen begünstigt überlassen könne, hinge die Gewährung des Freibetrags bei ArbN von Konzerngesellschaften mit demselben Gesamtleistungsspektrum von der Zufälligkeit ab, bei welcher Konzerngesellschaft der ArbN beschäftigt ist. Wenn Preisnachlässe durch Konzernunternehmen ebenso Arbeitslohn iSd. § 19 sind wie Zuwendungen des unmittelbaren ArbG, dann spreche viel dafür, sie auch bei Anwendung des Abs. 3 nicht anders zu behandeln (*von Bornhaupt*, BB 1993, 912 [914]). Abs. 3 müsse deshalb verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass auch Konzernrabatte erfasst werden (*Birk*, StuW 1990, 300; *Gast-de Haan*, DStR 1997, 1114 [1115]; *Kuhlmann*, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 184).

Zwar ist der Wortlaut der Norm nicht eindeutig (so auch BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356) und steht somit einer verfassungskonformen Auslegung nicht entgegen. Allerdings sprechen Entstehungsgeschichte, Systematik sowie Sinn und Zweck für ein enges Verständnis. Die Frage der Einführung einer Konzernklausel war einer der Schwerpunkte der Ausschussberatungen und wurde vom Gesetzgeber bewusst nicht aufgenommen (BTDrucks. 11/2157, 142). Zielsetzung war die Vereinfachung bei der Sachverhaltsermittlung und die Begrenzung der ausgetretenen StFreistellung von Personalrabatten. Da anderenfalls ArbN von Konzern-

unternehmen angesichts deren wesentlich breiterer Produktpalette gegenüber ArbN von kleinen und mittleren Unternehmen begünstigt wären, hat sich der Gesetzgeber noch in den Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums gehalten (BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356; FG Ba.-Württ. v. 21.5.1992 – 6 K 203/91, EFG 1992, 525, rkr.; so im Erg. auch *Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 181 [10/2019]; *Gröpl* in KSM, § 8 Rz. D 17 ff. [4/2015]).

Arbeitsrechtlicher Gemeinschaftsbetrieb: Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass unabhängig von einer Konzernklausel jedenfalls im Fall eines sog. arbeitsrechtl. Gemeinschaftsbetriebs (§ 1 Abs. 2 BetrVG; vgl. BAG v. 11.2.2004 – 7 ABR 27/03, DB 2004, 1213) von ein und demselben ArbG (wirtschaftlicher ArbG-Begriff) iSv. Abs. 3 auszugehen sei (*Birk*, FS Raupach, 2006, 423 [430 ff.]; *Birk/Specker*, DB 2009, 2742 [2744]). Eine Übertragung dieses Rechtsinstituts auf das StRecht ist jedoch vor dem Hintergrund problematisch, dass das Arbeitsrecht damit andere Zielrichtungen verfolgt (Organisation der Betriebsverfassung, Kündigungsschutz) als das StRecht mit Abs. 3.

162–163 Einstweilen frei.

164 c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr

Die Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums machen die Vergünstigung davon abhängig, dass der ArbG die Waren oder Dienstleistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (R 8.2 Abs. 2 Satz 1 LStR 2020; *Glenk*, DStR 1989, Beilage zu Heft 19, 6; *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 190 [5/2019]). Zwar ergebe sich dies nicht unmittelbar aus dem Tatbestand, jedoch lasse sich in diesen Fällen dem Abs. 3 mangels eines Letztverbraucher-Endpreises keine passende Rechtsfolge entnehmen.

In R 8.2 Abs. 1 Nr. 3 LStR 2020 wird dabei weiter differenziert zwischen Rohstoffen, Zutaten und Halbfertigerzeugnissen, die unter Abs. 3 fallen können, wenn sie mengenmäßig überwiegend in Erzeugnisse des ArbG eingehen, sowie Betriebs- und Hilfsstoffen, die nicht überwiegend an fremde Dritte abgegeben werden und nicht begünstigt sind (zust. *Pust* in *LBP*, § 8 Rz. 603 [8/2018]). Im Schrifttum wird diese Differenzierung teilweise mit der Folge abgelehnt, dass beides nicht unter Abs. 3 fallen soll (*Steiner* in *Lademann*, § 8 Rz. 204 [10/2019]).

Die Überlassung von Gegenständen im Rahmen von gelegentlichen Hilfsgeschäften (zB die Abgabe ausgemusterter Betriebsfahrzeuge oder die Gewährung von Preisnachlässen auf innerbetriebliche Leistungen) kann nach Abs. 3 begünstigt sein (*Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 190 [5/2019]).

Die Rechtsprechung setzt voraus, dass der ArbG mit der Ware oder Dienstleistung am Marktgeschehen teilnimmt, wobei es aber nicht darauf ankommt, dass die Artikel in gleicher Weise am Markt verkauft werden wie bei anderen Anbietern. Auf die Abgabe von Medikamenten aus einer Krankenhausapotheke zu Vorzugspreisen ist der Rabattpflichtbetrag daher anwendbar (BFH v. 27.8.2002 – VI R 63/97, BStBl. II 2002, 881 [882]). Der BFH differenziert dabei aber danach, ob es sich um Medikamente handelt, die mindestens im gleichen Umfang an Patienten abgegeben werden (BFH v. 27.8.2002 – VI R 158/98, BStBl. II 2003, 95; kein Rabattpflichtbetrag auf Antibiotika und Windeln). Auch die verbilligte Überlassung einer städtischen Wohnung an einen Schulhausmeister kann unter Abs. 3 fallen. Dabei kommt es darauf an, ob die Stadt als ArbG Wohnungen zumindest im gleichen Umfang auch an andere Abnehmer vermietet (BFH v. 16.2.2005 – VI R 46/03, BStBl. II 2005, 529 [531]); zum Bewertungsabschluss bei Hausmeisterwohnungen s. Anm. 132.

Stellungnahme und eigene Auffassung: Das Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr ist kein Tatbestandsmerkmal des Abs. 3, sondern lediglich Bestandteil des anzuwendenden Bewertungsmaßstabs (ebenso Sächs. FG v. 27.1.1994 – 2 K 59/93, EFG 1994, 468, rkr.). Voraussetzung ist lediglich, dass der ArbG hinsichtlich der Güter, die er an den ArbN abgibt, Marktteilnehmer ist (BFH v. 27.8.2002 – VI R 158/98, BStBl. II 2002, 881). Es spielt keine Rolle, ob die Abgabe regelmäßig oder sporadisch erfolgt (*E. Schmidt*, FR 1990, 361). Aus der lückenhaften Rechtsfolge kann man daher keine Einschränkung des Tatbestands herleiten; vielmehr ist die Lücke in der Rechtsfolge durch Bewertung mit dem Angebotspreis des nächstgelegenen Einzelhändlers zu schließen (s. Anm. 168, 172; *Birk*, FR 1990, 237 [241]). Die dargestellte Differenzierung in den LStR ist insofern inkonsequent, als bei Zugrundelegung der Verwaltungsauffassung auch für Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte kein Letztverbraucher-Endpreis zu ermitteln sein wird.

Deshalb fallen sowohl gelegentliche Hilfsgeschäfte (s.o.) als auch Betriebs- und Hilfsstoffe (zB Kraftstoff aus der betriebseigenen Tankstelle eines Busunternehmens) unter Abs. 3, da der ArbG diese Gegenstände nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN herstellt, vertreibt oder erbringt. Die Differenzierung der Rspr. im Hinblick auf Krankenhausapotheken ist dagegen gerechtfertigt, wenn bestimmte Medikamente vorwiegend für die ArbN vertrieben werden.

d) Keine Pauschalbesteuerung nach § 40

165

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 3 ist, dass die für den geldwerten Vorteil zu erhebende LSt nicht nach § 40 pauschaliert wird. Wählt der ArbG die Pauschalierung, so ist der geldwerte Vorteil nach Abs. 2 Satz 1 mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten (*Giloy*, BB 1989, 123). Bei jedem einzelnen Sachbezug, für den die Voraussetzungen des Abs. 3 und des § 40 vorliegen, kann zwischen der Pauschalbesteuerung und der Anwendung des Abs. 3 gewählt werden. Da die Pauschalierungshöchstgrenze nach § 40 Abs. 1 Satz 3 1 000 € pro ArbN im Kj. beträgt, also nicht über den bei der Regelbesteuerung zu gewährenden Rabatffreibetrag von 1 080 € hinausgeht, wird die LStPauschalierung von Belegschaftsrabatten an Bedeutung verlieren.

Einstweilen frei.

166–167

II. Ansatz mit um 4 % geminderten Endpreisen

1. Endpreise im allgemeinen Geschäftsverkehr

168

Maßgebend für die Bewertung ist der Endpreis, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Das bedeutet, dass die Waren oder Dienstleistungen grds. zu dem Preis bewertet werden, zu dem sie am Markt gegenüber fremden Dritten und gegen Entgelt angeboten werden. Nicht erforderlich ist nach der hier vertretenen Auffassung, dass die konkrete Ware oder Dienstleistung selbst am Markt angeboten wird. So ist die Lieferung verbilligten Kraftstoffs aus der betriebseigenen Tankstelle ebenso nach Abs. 3 begünstigt wie die Abgabe von Betriebs- oder Hilfsstoffen (zu den Einzelheiten sowie zur Gegenauffassung der FinVerw. s. Anm. 164). Die Bewertung richtet sich in diesen Fällen

nach dem Entgelt, das im über den Markt abgewickelten Güter- und Leistungsaustausch gezahlt wird (s. Anm. 172).

169 2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet

Angebotspreis: Bietet der ArbG seine Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern an, so ist für die Berechnung des geldwerten Vorteils stets dessen Angebotspreis maßgeblich (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 8 Rz. 76). Der geldwerte Vorteil bemisst sich nach der Differenz zwischen Angebotspreis des ArbG und Vorzugspreis für den ArbN. Bietet der ArbG seine Waren fremden Letztverbrauchern nicht an (zB weil es sich um einen Großhändler handelt), so wird auf den Preis abgestellt, zu dem der dem ArbG örtlich am nächsten gelegene Abnehmer (Einzelhändler) anbietet (s. Anm. 170).

Diese von Abs. 2 abweichende Bewertung soll der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen (BTDrucks. 11/2157, 142). Da das Gesetz auf den tatsächlichen Endpreis im Verhältnis zu fremden Letztverbrauchern abstellt, ist der Bruttopreis (einschl. USt) maßgebend, nicht ein davon ggf. abweichender Listenpreis.

Preisauszeichnung: Nach bisheriger Ansicht von Rspr. und FinVerw. war der Angebotspreis der Preis, mit dem die Ware ausgezeichnet oder in sonstiger Weise im allgemeinen Geschäftsverkehr am Markt angeboten wird (BFH v. 17.6.2009 – VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67; R 8.2 Abs. 2 Satz 1 LStR 2012). Abgestellt wurde auf den angebotenen, nicht auf den letztlich vereinbarten Preis, so dass Endpreis der an den wettbewerbsrechtl. Vorschriften (PreisangabenVO – PAngV v. 18.10.2002, BGBl. I 2002, 4197) orientierte Angebotspreis war (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [691]). Der Angebotspreis wurde danach nicht durch Preiszugeständnisse berührt, die der ArbG im Einzelfall aufgrund gezielter Preisverhandlungen einräumt. Die Anlehnung an die zivilrechtl. PAngV wurde im Schrifttum unter dem Gesichtspunkt der unterschiedlichen Wertungen von Zivil- und StRecht teilweise kritisiert (*von Bornhaupt*, BB 1993, 1640; *Donderer*, DB 1994, 1159). Der BFH geht nunmehr davon aus, dass der nach der PAngV ausgewiesene Preis nicht der maßgebliche Angebotspreis sei, sondern vielmehr der Preis, der am Ende von Verkaufsverhandlungen als letztes Angebot des Händlers steht, so dass auch Rabatte umfasst würden (BFH v. 16.1.2020 – VI R 31/17, BB 2020, 789, Rz. 16). Hintergrund ist die Vermeidung einer Scheinlohnbesteuerung (so auch *Schneider*, NWB 2012, 4051 [4053]). Der „Endpreis“ sei – anders als der „inländische Listenpreis“ iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 – kein typisierter und pauschalierter Wert (BFH v. 26.7.2012 – VI R 30/09, BStBl. II 2013, 400, Rz. 13). Dabei komme es nicht darauf an, ob Rabatte pauschal oder nach individuellen Verhandlungen eingeräumt werden. Lediglich Sonderkonditionen für bestimmte Branchen (zB Taxigewerbe) blieben außer Betracht (BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402, Rz. 20). Die Entsch. sind zu Rabatten im Fahrzeughandel ergangen. Für den Bereich der Automobilbranche hatte der BFH bereits zuvor entschieden, dass ein niedrigerer Preis anzusetzen ist, wenn dieser nach den Gepflogenheiten im allgemeinen Geschäftsverkehr tatsächlich gefordert und bezahlt wird (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [691]; BFH v. 5.7.1996 – VI R 28/96, BFH/NV 1996, 811; BFH v. 17.6.2009 – VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67). Die FinVerw. hatte in diesen Fällen den Endpreis aus Vereinfachungsgründen mit einem Abschlag von 80 % des Preisnachlasses, der durchschnittlich beim Verkauf an Letztverbraucher gewährt wird, auf die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers ermit-

telt (BMF v. 18.12.2009 – IV C 5 - S 2334/09/10006, BStBl. I 2010, 20). Nunmehr zieht sie – unter Anwendung der geänderten BFH-Rspr. – von allen Sachbezügen den Preisnachlass, der durchschnittlich beim Verkauf an fremde Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr tatsächlich gewährt wird, vom empfohlenen Preis ab (BMF v. 16.5.2013 – IV C 5 - S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, 729, Tz. 8).

Stellungnahme: Der geänderten Rspr. ist zuzustimmen. Nicht nur in der Automobilindustrie, sondern in allen Bereichen, in denen der ausgezeichnete Preis regelmäßig nicht erzielt werden kann, muss darauf abgestellt werden, was ein fremder Erwerber typischerweise zahlt. Ansonsten käme es zur Besteuerung von fiktiven Zuflüssen. Vor diesem Hintergrund konnten schon bisher erkennbar überhöhte Preisauszeichnungen (sog. Mondpreise) nicht zugrunde gelegt werden, da sie zu einer Scheinlohnbesteuerung führen würden (ebenso *Glenk*, DStR 1989, Beilage zu Heft 19, 7). Maßgeblich kann aber nur der regelmäßig erzielbare Preis sein, so dass Sonderpreise nur dann anzusetzen sind, wenn sie im allgemeinen Geschäftsverkehr jedem Interessenten – ggf. nach entsprechenden Verhandlungen – eingeräumt werden. Werden Sonderkonditionen aufgrund persönlicher Beziehungen oder anderer branchenspezifischer Umstände gesondert vereinbart, kann darauf nicht abgestellt werden. Übliche Barzahlungsrabatte oder Skonti sind nicht mit dem pauschalen Abschlag von 4 % abgegolten, weil der Abschlag vielmehr dem Ausgleich von Bewertungsungenauigkeiten dient (s. Anm. 173). Die Finanzgerichte trifft bezüglich der Ermittlung der Endpreise eine Aufklärungspflicht (BFH v. 5.7.1996 – VI R 28/96, BFH/NV 1996, 811; BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309).

3. Endpreise, zu denen der nächstansässige Abnehmer anbietet

a) Grundsatz

170

Nur wenn der ArbG die betreffenden Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht anbietet, wird auf den Endpreis abgestellt, zu dem der dem Abgabeort örtlich am nächsten gelegene Abnehmer anbietet. Bietet der ArbG selbst fremden Letztverbrauchern an, besteht kein Wahlrecht. Dies gilt auch, wenn der ArbG neben der Lieferung an seinen ArbN auch noch als Einzelhändler auftritt (zB Fabrikverkauf des Herstellers). Auch in diesen Fällen ist auf die vom ArbG selbst geforderten Endpreise abzustellen. Dies folgt aus Sinn und Zweck der Regelung, die grds. die vom ArbG selbst geforderten Verkaufspreise bei der Bewertung zugrunde legen will. Dies dürfte in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten und wird dem Vereinfachungszweck der Vorschrift (vgl. Anm. 156) nicht gerecht (krit. auch *Ettlich* in *Blümich*, § 8 Rz. 205 [5/2019]; *Kratzsch* in *Frotscher/Geurts*, § 8 Rz. 220 [8/2015]).

Nächstansässige Abnehmer: Es wird dem ArbG zugemutet, den nächstgelegenen Einzelhändler bzw. das nächstgelegene Dienstleistungsunternehmen zu ermitteln, das die Waren oder Dienstleistungen des ArbG an Letztverbraucher liefert oder leistet, und sich dort über die Endpreise zu unterrichten (BTDrucks. 11/2157, 142). Der nächstansässige Abnehmer ist derjenige an fremde Letztverbraucher liefernde Einzelhändler (bzw. Dienstleistende), der örtlich (Luftlinie gemessen) vom Abgabeort am wenigsten weit entfernt ist.

Abgabeort ist der Ort, an dem der ArbG seinen ArbN die Sachbezüge verschafft (BTDrucks. 11/2157, 141), also der Ort, an dem der ArbN die tatsächliche Verfügungsmacht über die Gegenstände erlangt (s. Anm. 65). Wenn der ArbG über

mehrere BS verfügt, können Abgabeort und Arbeitsstätte auseinanderfallen, etwa dann, wenn der dem ArbN in der Arbeitsstätte A übergebene Gegenstand in der BS B gefertigt wurde. Bei unterschiedlicher Endpreisgestaltung nahegelegener Einzelhändler kann sich der ArbG also nicht die günstigste aussuchen, sondern ist an die Endpreisgestaltung „seines“ nächstliegenden Einzelhändlers gebunden.

Arbeitnehmer der Automobilindustrie erhalten die verbilligten Neuwagen häufig nicht direkt vom Herstellerwerk, sondern über autorisierte Vertragshändler unter Vorlage eines Berechtigungsscheins des Herstellers. In diesen Fällen ist der Abgabeort nicht beim jeweiligen Händler, sondern dort, wo die organisatorischen Vorkehrungen für die Rabattgewährung getroffen werden, also beim Hersteller. Daher kommt es nicht auf die Endpreise der einzelnen – ggf. über das gesamte Bundesgebiet verteilten – Händler an, sondern allein auf den dem ArbG nächstgelegenen Abnehmer, was zu einer Vereinfachung für den ArbG führt, der nur einen einheitlichen maßgebenden Angebotspreis für sämtliche Rabatte zu ermitteln hat (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [690]; BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BFH/NV 2006, 2202). Überführungskosten sind daher nicht in den Endpreis einzubeziehen (Albert, FR 2006, 722 [724]; Balmes, DStR 2007, 2048). Die Überführung stellt vielmehr eine zusätzliche Leistung des ArbG an den ArbN dar (BFH v. 16.1.2020 – VI R 31/17, BB 2020, 789, Rz. 22; zur Behandlung von Fracht-, Liefer- und Versandkosten bei der Bewertung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 60).

Bewertungszeitpunkt: Für die Preisfeststellung ist jeweils der Kalendertag maßgebend, an dem die Ware oder Dienstleistung an den ArbN abgegeben wird. Kann der ArbG seine eigenen Einzelhandelspreise für die Bewertung zugrunde legen, so belastet ihn die Wertfeststellung zwar mit erheblichem Verwaltungsaufwand, ist aber nicht unzumutbar. Hat er hingegen (als Großhändler) fremde Letztverbraucherpreise zu ermitteln, so kann ihm nicht zugemutet werden, hinsichtlich jedes einzelnen Waren- oder Dienstleistungsrabatts noch am Tag der Abgabe beim nächstansässigen Abnehmer sich über den Tagesendpreis zu erkundigen. Abs. 3 Satz 1 (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 LStDV) findet wiederum hier seine Grenze am verfassungsrechtl. Übermaßverbot. Aus diesem Prinzip folgt, dass der Gesetzgeber den ArbG im LStAbzugsverfahren nicht mit Bewertungsregeln belasten darf, welche die Leistungsfähigkeit seiner Lohnbuchhaltung überfordern oder deren Einhaltung ihm gar unmöglich ist.

Vgl. dazu *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983, 46; s. auch *Trzaskalik* in DStJG 12 (1979), 172: „zu den Mindestarbeitsbedingungen, die einem zwangsverpflichteten Verwaltungshelfer garantiert sein sollten, gehört der Schutz vor Überforderung“.

Die Vorschriften sind auch insoweit verfassungskonform so auszulegen, dass der ArbG berechtigt ist, im Nachhinein die maßgeblichen Letztverbraucherpreise festzustellen. Bei einer Vielzahl von Konsumartikeln und bei sich ständig ändernder Preisgestaltung ist es dann idR nicht möglich, den tatsächlich am Abgabebetag geforderten Endpreis zu ermitteln. Auch in diesen Fällen ist der ArbG auf eine eigene Schätzung angewiesen, die sich am Durchschnittsabgabewert des nächstansässigen Abnehmers für das betreffende KJ. zu orientieren hat.

171 b) Grenzen der Mitwirkungspflicht bei nicht oder nur schwer zu ermittelndem Endpreis

Wie zu verfahren ist, wenn der Endpreis des nächstansässigen Abnehmers nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden kann, beant-

wortet das Gesetz nicht. Es ist denkbar, dass der nächstansässige Abnehmer keinen Einblick in seine Preisgestaltung gewährt, weil der ArbG, der die maßgeblichen Endpreise feststellen muss, sein Lieferant ist und der Einzelhändler nicht will, dass dieser Schlüsse auf seine Gewinnmarge ziehen kann. In diesen Fällen ist die vom Gesetz geforderte Bewertung dem ArbG nicht möglich.

Schon das römische Recht kannte den Grundsatz „*impossibilia nulla obligatio est*“. Dieser Grundsatz fand sich auch im preußischen ALR und im preußischen Polizeirecht. Er ist heute positiv-rechtl. normiert in § 125 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 44 Abs. 2 Nr. 4 VwVfG (ein Verwaltungsakt, der Unmögliches verlangt, ist nichtig) und findet seine verfassungsrechtl. Wurzeln im Rechtsstaat als materiellem Gerechtigkeitsstaat. Eine unmögliche Leistung zu fordern, widerspricht der Rechts- und Gerechtigkeitsidee, die dem Staat als Grundbedingung der Rechtsetzung auferlegt, nur „Menschenmögliches“ von seinen Bürgern zu verlangen.

Aber selbst wenn es möglich ist, den fremden Endpreis zu ermitteln, so kann dies zu einer unzumutbaren Belastung des ArbG führen. Der Gesetzgeber mutet dem ArbG zu, sich über die fremden Endpreise seiner Waren bei jedem verbilligten Belegkauf zu informieren. Selbst bei überschaubaren Verhältnissen kann eine genaue Ermittlung des fremden Endpreises mit unvermeidbarem (unzumutbarem) Aufwand verbunden sein, bei ArbG mit einem breiten Warensortiment und auf mehrere Orte verteilten BS wird der Bewertungsaufwand so unverhältnismäßig groß sein, dass der ArbG ihn aus praktischen und wirtschaftlichen Gründen nicht auf sich nehmen kann (glA *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 205 [5/2019]; *Albert/Heitmann*, FR 1990, 657 [662]; zu den Schwierigkeiten auch Ber. des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 48). Das Gesetz stößt hier an die verfassungsrechtl. Grenzen, die sich aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip (s. Einf. EStG Anm. 240 ff.) ergeben: Dieses fordert, dass die durch die Anwendung von Abgabennormen erfolgende Inpflichtnahme des ArbG zumutbar ist und in einem vernünftigen Verhältnis zum Ziel der Regelung steht (BVerfG v. 16.3.1971 – 1 BvR 52/66 ua., BVerfGE 30, 292 [316]; BVerfG v. 31.10.1984 – 1 BvR 35/82 ua., BVerfGE 68, 193 [219]; BVerfG v. 14.5.1985 – 1 BvR 449/82 ua., BVerfGE 70, 1 [30]).

Schätzung des Arbeitgebers: Man wird das Gesetz in diesen Fällen verfassungskonform so interpretieren müssen, dass er den Endpreis zu schätzen hat. Dabei dienen ihm als Schätzungsgrundlagen die Endpreise der nächstgelegenen Einzelhändler (bzw. Dienstleistenden), die für ihn ohne Schwierigkeiten zu ermitteln sind.

Beispiel:

Großhändler A gibt an seine ArbN verbilligte Lebensmittel ab. Die tatsächlichen Endpreise seines nächstansässigen Abnehmers B sind für ihn nicht feststellbar. Dagegen kann er sich ohne Schwierigkeiten über die Endpreise des ebenfalls in seiner Nähe ansässigen Einzelhändlers C unterrichten. Er kann diese Endpreise zugrunde legen.

Die FinVerw. lässt bei einem umfangreichen Warenangebot eine Ermittlung des Endpreises anhand repräsentativer Erhebungen zu (R 8.2 Abs. 2 Satz 5 iVm. R 8.1 Abs. 2 Satz 2 LStR 2020).

c) Maßgeblicher Endpreis bei fehlendem Abnehmer

172

Ebenfalls nicht geregelt hat das Gesetz, wie zu verfahren ist, wenn der ArbN Waren oder Dienstleistungen erhält, die der ArbG nicht für den Bedarf seiner ArbN

hergestellt, vertrieben oder erbracht hat, die aber auch tatsächlich keinem fremden Letztverbraucher angeboten werden.

Beispiel:

Der ArbN erhält vom ArbG Roh- oder Hilfsstoffe, die im Betrieb des ArbG weiterverarbeitet werden, oder er erhält verbilligt einen betriebseigenen Pkw., der aus dem BV ausgesondert werden soll.

Tatbestandlich werden diese Fälle von Abs. 3 erfasst (s. Anm. 164, str.), das Gesetz enthält nur eine Lücke in der Rechtsfolge. Dem ArbG ist es nicht möglich, den Endpreis des nächstansässigen Abnehmers für diese konkreten Gegenstände festzustellen, da es einen Abnehmer hierfür nicht gibt.

Dass das Gesetz in der Rechtsfolge lückenhaft ist, darf aber nicht dazu führen, in diesen Fällen bereits die Tatbestandsvoraussetzungen zu verneinen und so den ArbN von der Vergünstigung auszuschließen. Das Gesetz ist also auch in diesen Fällen verfassungskonform so zu interpretieren, dass bei der Bewertung nicht auf den Endpreis des konkreten Gegenstands, sondern auf den Endpreis abgestellt wird, den der nächstgelegene Abnehmer (Einzelhändler) für den Gegenstand gleicher Art und Güte verlangen würde. Sondert also der ArbG einen betriebseigenen Pkw. aus dem BV aus und überlässt er ihn verbilligt seinem ArbN, so hat dieser beim nächstgelegenen Gebrauchtwageneinzelhändler festzustellen, welcher Endpreis einem Gebrauchtwagen gleicher Art und Güte zukommt. Handelt es sich um Rohstoffe (etwa zur Weiterverarbeitung bestimmte Baumaterialien), so ist ein (notfalls fiktiver) Abnehmerpreis (zB Baumarkt) zugrunde zu legen.

173 **4. Bewertungsabschlag und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts**

Der vom ArbG ermittelte Endpreis (Letztverbraucherpreis) ist um 4 % zu kürzen. Damit sollen (ebenso wie mit dem Rabatffreibetrag, s. dazu Anm. 175 f.) Bewertungsungenauigkeiten, die zu Lasten des ArbN gehen könnten, ausgeglichen werden (BTDrucks. 11/2157, 142). Der um 4 % geminderte Endpreis ist der Wert des Sachbezugs. Davon ist das vom ArbN gezahlte Entgelt für den Sachbezug abzuziehen. Der zu versteuernde geldwerte Vorteil (Arbeitslohn) ist also der Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 % geminderten Endpreis und dem vom ArbN gezahlten Entgelt (R 8.2 Abs. 2 Satz 8 LStR 2020).

174 Einstweilen frei.

III. Rabatffreibetrag (Abs. 3 Satz 2)

175 **1. Gegenstand des Freibetrags**

Der um 4 % geminderte Endpreis von Waren und Dienstleistungen, die tatbestandlich von Satz 1 erfasst werden, abzüglich des vom ArbN bezahlten Entgelts bildet den stl. maßgeblichen Wert des geldwerten Vorteils (Personalrabatt).

Entgelt ist der Betrag, den der ArbN an den ArbG tatsächlich für die konkrete Ware oder Dienstleistung bezahlt.

Freibetrag: Es handelt sich um einen Freibetrag und nicht um eine Freigrenze, dh., die Vorteile bleiben auch dann bis zur Höhe von 1 080 € stfrei, wenn sie diesen Betrag übersteigen. Der Freibetrag bezieht sich nicht auf die einzeln verbilligt

überlassenen Waren und Dienstleistungen, sondern auf sämtliche Sachbezüge, die unter den Tatbestand des Satzes 1 fallen, also auch auf Gegenstände, die vom ArbG nicht für den allgemeinen Geschäftsverkehr bestimmt sind (s. Anm. 164).

Vom Arbeitnehmer bezogen: Die Waren oder Dienstleistungen müssen vom ArbN, der den Freibetrag in Anspruch nimmt, bezogen worden sein. Übernimmt der ArbG die Steuer, so kann er den von einem ArbN nicht ausgenutzten Freibetrag nicht auf einen anderen ArbN übertragen.

Im Kalenderjahr: Die Waren oder Dienstleistungen, für die der Freibetrag beansprucht wird, müssen im jeweiligen Kj. bezogen worden sein. Kann der Freibetrag in einem Kj. nicht voll ausgeschöpft werden, so verfällt der Restbetrag. Eine Übertragung auf das nachfolgende Kj. kommt nicht in Betracht.

2. Umfang des Freibetrags

176

Der Freibetrag bezieht sich auf das einzelne Dienstverhältnis und nicht auf die einkunftserzielende Tätigkeit des ArbN insgesamt. Das ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (s. Anm. 156). Sinn dieser Regelung dürfte es sein, den ArbG in die Lage zu versetzen, die stl. Folgen der selbst gewährten Vorteile abschließend zu beurteilen und ihn nicht mit der Frage zu belasten, ob der Freibetrag durch Gewährung von Sachbezügen in anderen Dienstverhältnissen bereits ausgeschöpft wurde (*Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 214 [5/2019]; *Pust in LBP*, § 8 Rz. 638 [8/2018]; *Steiner in Lademann*, § 8 Rz. 223 [10/2019]). Ob dieser Vereinfachungsgedanke die dadurch ausgelöste (uU grobe) Ungleichbehandlung rechtfertigen kann, ist zweifelhaft, uE aber wohl zu bejahen (s. Anm. 5).

Geht der ArbN also während des Kj. nacheinander oder nebeneinander mehrere Dienstverhältnisse ein, so kann er den Freibetrag für jedes Dienstverhältnis erneut in Anspruch nehmen. Je nach Zahl der Dienstverhältnisse kann der Freibetrag somit kumulieren (R 8.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LStR 2020).

IV. Vorrang der Bewertung nach Abs. 3 vor Abs. 2

177

Der BFH räumt dem ArbN ein Wahlrecht im Rahmen seiner Veranlagung ein, wenn der nach Abs. 3 zu ermittelnde Wert trotz des Bewertungsabschlags und des Rabatffreibetrags höher ist als der übliche Endpreis an Abgabeort nach Abs. 2 Satz 1. In diesen Fällen werde die von Abs. 3 beabsichtigte Vorteilhaftigkeit verfehlt (BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BFH/NV 2006, 2202, zu Jahreswagen; BFH v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402, Rz. 12, zu Neufahrzeugen; so auch FG Düss. v. 30.4.2009 – 15 K 4357/08 E, EFG 2009, 1288, nrkr., im Erg. aus anderen Gründen bestätigt durch BFH v. 26.7.2012 – VI R 30/09, BStBl. II 2013, 400; zust. *Kratzsch in Frotzcher/Geurts*, § 8 Rz. 200a [8/2015]). Die FinVerw. erkennt das Bewertungswahlrecht ebenfalls an (BMF v. 16.5.2013 – IV C 5 - S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, 729). Dem ist nicht zuzustimmen, da Abs. 3 Satz 1 nach seinem klaren Wortlaut („abweichend von Abs. 2“) die Anwendung des Abs. 2 verdrängt (krit. zum Wahlrecht auch *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 176 f. [5/2019]; *Albert*, FR 2006, 722 [723 f.]). Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 dagegen nicht vor, erbringt also der ArbG Waren oder Dienstleistungen überwiegend für

seine ArbN oder hat er die Pauschalversteuerung gewählt, so ist die Einnahme – ebenfalls ohne Wahlrecht – nach Abs. 2 zu bewerten.

Nutzungsüberlassung eines Kraftfahrzeugs: Der Vorrang des Abs. 3 gilt auch für die Nutzungsüberlassung eines Kfz., so dass auch Abs. 2 Sätze 2 bis 5 keine Anwendung finden.

Beispiel:

Der ArbG betreibt ein Autovermietungsunternehmen und überlässt Fahrzeuge an seine ArbN für Privatfahrten. Die Bewertung des geldwerten Vorteils erfolgt weder nach der 1 %-Methode noch nach den anteiligen Kosten, sondern nach den Preisen, die der ArbG von seinen Kunden für eine Fahrzeugüberlassung für den entsprechenden Zeitraum verlangt.

Mahlzeiten und Übernachtungen sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 3 zwar mit dem um 4 % geminderten üblichen Endpreis anstatt mit den niedrigeren Sachbezugswerten anzusetzen; dafür kann aber auch der Freibetrag iHv. 1080 € in Anspruch genommen werden.

Zinsvorteile aus zinsverbilligten Darlehen des ArbG sind nach Abs. 3 zu bewerten, wenn der ArbG Darlehen überwiegend an Dritte gewährt. Dies gilt vor allem für Banken, nach der Rspr. jedoch nicht, wenn das konkrete Produkt privaten Abnehmern sonst nicht gewährt werden darf (BFH v. 9.10.2002 – VI R 164/01, BStBl. II 2003, 373 [374f.]; Landeszentralbank gewährt ArbN private Baudarlehen; Hess. FG v. 9.2.2001 – 13 K 1365/00, EFG 2001, 623, rkr.: Deutsche Bundesbank gewährt private Darlehen an Mitarbeiter).

178 V. Verfahrensfragen

Aufzeichnung im Lohnkonto: Gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 3 LStDV sind bei jeder Lohnabrechnung im Lohnkonto der Arbeitslohn, getrennt nach Barlohn und Sachbezügen, aufzuzeichnen. Dabei sind die Sachbezüge einzeln zu bezeichnen und – unter Angabe des Abgabebtags oder bei laufenden Sachbezügen des Abgabzeitraums, des Abgabeorts und des Entgelts – mit dem nach § 8 Abs. 2 oder 3 maßgebenden und um das Entgelt geminderten Wert zu erfassen. Sachbezüge iSd. Abs. 3 sind jeweils als solche kenntlich zu machen und ohne Kürzung um Freibeträge einzutragen. Offen bleibt, auf welche Weise der ArbG die maßgeblichen Endpreise nach Abs. 2 bzw. Abs. 3 in Fällen, in denen die Sachbezüge ständigen Preisschwankungen unterliegen, zu belegen hat. Grundsätzlich wird man feststellen müssen, dass diese Aufzeichnungspflichten eine erhebliche Belastung des ArbG darstellen; sie finden deshalb ihre Grenzen in der Zumutbarkeit im Einzelfall. Bei ständigen Preisschwankungen oder bei praktischer Unmöglichkeit, die maßgeblichen Endpreise zu belegen, wird die FinBeh. eine Schätzung des ArbG akzeptieren müssen (s. Anm. 61; so auch *Ettlich in Blümich*, § 8 Rz. 205 [5/2019]).

Ausnahmen von der Aufzeichnungspflicht: Gemäß § 4 Abs. 3 LStDV kann das BSFA bei ArbG, die für die Lohnabrechnung ein maschinelles Verfahren anwenden, Ausnahmen von den Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 1 und 2 LStDV zulassen, wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist. Das BSFA soll Ausnahmen von der Aufzeichnungspflicht zulassen, wenn durch betriebliche Regelungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, dass bei der Gewährung von Sachbezügen an die ArbN der Freibetrag von 1080 € nicht überschritten wird. Um der erheblichen Belastung durch Aufzeichnungspflichten zu entgegen, wird diese Regelung wohl dazu führen, dass

ArbG mit breitem Warensortiment Sachbezüge nur in einem Umfang gewähren, der den Freibetrag nicht übersteigt.

Einstweilen frei.

179

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen

I. Überblick

180

Mehrere für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit geltende Befreiungs- und Pauschalierungsvorschriften (s. dazu Anm. 181) setzen voraus, dass Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (sog. Zusätzlichkeitsvoraussetzung). Die bisherige Rspr. verstand unter „ohnehin geschuldetem Arbeitslohn“ den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn, auf den zumindest im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch bestand. „Zusätzlich“ hierzu konnten nur freiwillige Arbeitgeberleistungen erbracht werden (so zuletzt BFH v. 19.9.2012 - VI R 54/11, BStBl. II 2013, 395, Tz. 10 m.w.N.). Diese Rspr. hat der BFH mit Urteilen vom 1.8.2019 (VI R 32/18, BStBl. II 2020, 106, Tz. 16 ff.; VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339, Tz. 14 ff. und VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341, Tz. 185 ff.) ausdrücklich aufgegeben. Danach komme es nur darauf an, dass der ArbG Arbeitslohn verwendungs- bzw. zweckbezogen leistet. Unerheblich sei dagegen, ob der ArbN einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die Leistung habe. Damit wurde der Anwendungsbereich der Befreiungs- und Pauschalierungsvorschriften erheblich erweitert. Nachdem die FinVerw die BFH-Urteile mit einem Nichtanwendungserlass belegt hatte (BMF v. 5.2.2020 - IV C 5-S 2334/19/10017:002, BStBl. I 2020, 222), führte der Gesetzgeber als weitere Reaktion auf die Rechtsprechungsänderung mit dem JStG 2020 den neuen Abs. 4 mit Wirkung ab Beginn des VZ 2020 ein. Danach sollen die Begünstigungen insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen sein (BTDrucks. 19/22850, 82 f.).

II. Geltungsbereich

181

Bedeutung hat Abs. 4, der ausschließlich für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gilt, für folgende Vorschriften, in denen eine Steuerbefreiung von der Zusätzlichkeitsvoraussetzung abhängt:

- ▶ § 3 Nr. 11a: Beihilfen und Unterstützungen aufgrund der Corona-Krise bis zu 1 500 €;
- ▶ § 3 Nr. 15: Zuschüsse für mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte;
- ▶ § 3 Nr. 33: Betreuungsleistungen von nicht schulpflichtigen Kindern in Kindergärten oder ähnlichen Einrichtungen;
- ▶ § 3 Nr. 34: Leistungen zur Gesundheitsvorsorge;
- ▶ § 3 Nr. 34a: Betreuungsleistungen von Kindern bis 14 Jahre;
- ▶ § 3 Nr. 37: Überlassung eines betrieblichen Fahrrads;
- ▶ § 3 Nr. 46: Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs;

- ▶ *Abs. 2 Satz 11*: Geltung der 50 €-Freigrenze für Gutscheine und Geldkarten (s. Anm. 142).

Ferner gilt Abs. 4 für folgende Vorschriften, in denen die Zusätzlichkeit Voraussetzung für eine Pauschalierung der ESt oder der LSt ist:

- ▶ § 37b Abs. 2: Betrieblich veranlasste Sachzuwendungen;
- ▶ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5: Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör und Internetzugang sowie Zuschüsse zu Internetkosten;
- ▶ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6: Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge oder Zuschüsse für den Erwerb oder die Nutzung solcher Vorrichtungen;
- ▶ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7: Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung eines Fahrrads;
- ▶ § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b): Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Schließlich hat Abs. 4 Bedeutung für die Inanspruchnahme des Förderbetrags zur betrieblichen Altersversorgung nach § 100 Abs. 1 und Abs. 2 (§ 100 Abs. 3 Nr. 2).

III. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

182 1. Arbeitslohn in Form von Sachbezügen oder Zuschüssen

Abs. 4 setzt zunächst voraus, dass der ArbN Arbeitslohn in Form von Sachbezügen (s. zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezügen Anm. 50 ff.) oder Zuschüssen erhält. Diese Eingrenzung ergibt sich daraus, dass sich die Regelungen, die die Zusätzlichkeitsvoraussetzung enthalten (s. Anm. 181) auf Sachbezüge oder Zuschüsse beziehen. Zuschüsse sind Geldleistungen, die der ArbN (oder ein Dritter) an den ArbN erbringt (§ 3 Nr. 15 Anm. 2, § 40 Anm. 47). Geleistet werden muss der Arbeitslohn durch den ArbG selbst oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten (zur Zahlung von Arbeitslohn durch Dritte s. Anm. 45).

183 2. Keine Gehaltsumwandlung, Abs. 4 Satz 1

Damit Arbeitslohn in diesem Sinne zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird, müssen kumulativ vier negativ formulierte Voraussetzungen vorliegen:

1. Die Leistung darf nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet werden,
2. der Arbeitslohnanspruch darf nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt werden,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung darf nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Lohnerhöhung gewährt werden und
4. bei Wegfall der Leistung darf sich der Arbeitslohn nicht erhöhen.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass Gehaltsumwandlungen für die Zusätzlichkeitsvoraussetzung schädlich sind. Nur echte Zusatzleistungen sollen begünstigt sein (BTDrucks. 19/22850, 83). Vereinbaren ArbG und ArbN eine Minderung des bisherigen Arbeitslohns (teilweiser Gehaltsverzicht) und stattdessen die Gewährung begünstigter Sachleistungen oder Zuschüsse (z.B. Überlassung eines Gutscheins im Wert von bis zu 50 € und Zuschüsse zu Fahrten zwischen Wohnung

und erster Tätigkeitsstätte), liegt insoweit kein zusätzlich zum ohnehin geschuldeter Arbeitslohn vor. Dies hat zur Folge, dass der ArbG den gesamten Arbeitslohn der regulären Lohnversteuerung unterwerfen muss und der ArbN diesen in vollem Umfang als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern hat. Begünstigt sind die Leistungen nur dann, wenn der ArbG sie zusätzlich zur bisher gezahlten Vergütung erbringt und diese sich nicht vermindert.

3. Arbeitsrechtlicher Anspruch unschädlich, Abs. 4 Satz 2

184

Unerheblich ist nach Abs. 4 Satz 2, ob der ArbN auf die Zusatzleistungen einen Rechtsanspruch hat. Damit werden die Voraussetzungen des Satzes 1 allerdings nicht eingeschränkt, sondern müssen ausweislich des Gesetzeswortlauts („*unter den Voraussetzungen des Satzes 1*“) vorliegen. Begünstigt sind damit nicht nur echte freiwillige Leistungen des ArbG, sondern auch solche, die der ArbN beanspruchen kann. Dieser Anspruch kann neben den im Gesetz genannten Rechtsgrundlagen (Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag und Gesetz) auch aufgrund betrieblicher Übung entstehen. Nach dem Willen des Gesetzgebers hat Satz 2 lediglich klarstellende Funktion (BTDrucks. 19/25160, 209). Vor dem Hintergrund der früheren BFH-Rspr., nach der die Zusätzlichkeitsvoraussetzung bei Vorliegen eines arbeitsrechtlichen Anspruchs entfiel (s. Anm. 180), erscheint diese Klarstellung allerdings geboten. Im Ergebnis stellt das Gesetz damit nicht den Zustand vor der Rechtsprechungsänderung wieder her, sondern eröffnet einen weiteren Anwendungsbereich für die Begünstigungen.

IV. Rechtsfolgen des Abs. 4

185

Abs. 4 enthält keine eigene Rechtsfolge, sondern definiert einheitlich für andere Vorschriften des EStG (s. Anm. 181) die Zusätzlichkeitsvoraussetzung. Aus diesen Vorschriften ergeben sich die jeweiligen Rechtsfolgen (Steuerfreiheit, Pauschalierungsmöglichkeit oder Inanspruchnahme eines Förderbetrags).

Einstweilen frei.

186–189

F. ABC der Einnahmen

190

Abfindung: Siehe Anm. 45.

Abtretung: Siehe Anm. 45.

Aktienüberlassung: Siehe ausführl. § 19 Anm. 210 ff. sowie *Portner/Bödefeld*, DStR 1995, 629.

Anscheinsbeweis für die Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. s. Anm. 86 f., für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 s. Anm. 92.

Arbeitsessen: Siehe ausführl. § 19 Anm. 600 „Bewirtung“.

Arbeitslohn: Siehe § 19 Anm. 100 ff. und das dort genannte Schrifttum.

Aufgedrängte Bereicherung: Siehe Anm. 25, 132.

Aufmerksamkeiten fallen nach Verwaltungsauffassung nicht unter den Begriff des Arbeitslohns (zweifelhaft, s. Anm. 32 und „Getränke und Genussmittel“).

Aufwendungen, ersparte: Siehe Anm. 27.

Auslagenersatz: Nach § 3 Nr. 50, der allerdings nur klarstellende Bedeutung hat, sind Beträge, die der ArbN vom ArbG erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des ArbN für den ArbG ersetzt werden (Auslagenersatz), stfrei (s. *Klöckner*, DB 1990, 448 r.). Nicht als Auslagenersatz stfrei ist dagegen der Ersatz von anderen Ausgaben des ArbN, die bei ihm selbst WK sind (s. dazu „Werbungskostenersatz“; zur Unterscheidung s. § 3 Nr. 50 Anm. 2; *Offerhaus*, BB 1982, 978; *Schmidt*, FR 1989, 681).

Bahncard: Siehe „Freifahrten und Freiflüge“; zur Anwendung der Freigrenze s. Anm. 141.

Belegschaftsrabatte: Siehe „Preisnachlass“.

Berufskleidung: Die Überlassung typischer Berufskleidung und die Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung typischer Berufskleidung ist nach § 3 Nr. 31 stfrei.

Betriebsveranstaltungen: Siehe Anm. 25, 32, 45, 127 und ausführl. § 19 Anm. 294 ff.

Bewirtung: Siehe ausführl. § 19 Anm. 600 „Bewirtung“.

Bezugsrecht: Die Veräußerung und die Ausübung von Bezugsrechten auf neue Anteile bei der Kapitalerhöhung einer KapGes. führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Eine besondere Bewertungsvorschrift enthält § 20 Abs. 4a Satz 4 (s. § 20 Anm. 588). Zur Überlassung von Bezugsrechten als Arbeitslohn s. § 19 Anm. 210 ff.

Computer: Siehe „Nutzungen“.

Corona-Krise: Zu Besonderheiten bei der Erfassung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei verstärkter Homeoffice-Tätigkeit s. Anm. 107.

Darlehen: Die Aufnahme eines Darlehens führt nicht zu einer Einnahme (s. Anm. 35). Zur zinslosen oder verbilligten Darlehensgewährung s. „Zinersparnis“.

Deputate: Der Begriff ist insbes. in der Landwirtschaft und im Bergbau geläufig. Deputate sind Sachleistungen, die den im Betrieb tätigen ArbN üblicherweise zufließen. Zur Bewertung s. Anm. 137 (Durchschnittswerte der FinVerw.).

Dienstleistungen, die im Rahmen einer Einkunftsart dem Stpfl. zufließen, sind als Sachbezüge Einnahmen iSd. Abs. 1. So liegt zB eine Einnahme aus Kapitalvermögen vor, wenn der Darlehensschuldner „unentgeltlich“ für den Gläubiger arbeitet, statt ihm Zinsen zu zahlen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1). Zu Aufwendungen des ArbG für die Wohnung des ArbN s. § 19 Anm. 291; zur Bewertung von Dienstleistungen an den ArbN im Rahmen des Abs. 3 s. Anm. 158.

Siehe auch „Fitnessstudio“, „Freifahrten und Freiflüge“.

Durchlaufende Gelder: Siehe Anm. 35 und hier „Auslagenersatz“.

Entschädigung: Siehe auch „Abfindung“, „Schadensersatz“, „Vertragsstrafe“.

Entschädigungen für entgehende oder entgangene Einnahmen sind selbst Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a), da sie durch die Leistungen des Stpfl. veranlasst sind (s. im Einzelnen § 24 Anm. 25 ff.). Entschädigungen, die einem ArbN oder seinem Rechtsnachfolger als Ersatz für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt werden, sind Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 LStDV). Zu Aufwandsentschädigungen allg. s. § 19 Anm. 215. Zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 (R 3.12 LStR 2020), zu Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten s. § 3 Nr. 26 (R 3.26 LStR 2020).

Erbbauzins, verbilligter: Siehe § 19 Anm. 600 „Erbbaurecht“.

Erlas einer Forderung führt zu einer Einnahme beim Schuldner, wenn er durch dessen (Dienst-)Leistung veranlasst ist (s. Anm. 16; § 11 Anm. 57).

Ersatzleistungen: Siehe „Abfindung“, „Entschädigung“, „Schadensersatz“, „Vertragsstrafe“, „Werbungskostenersatz“.

Ersparte Aufwendungen: Siehe Anm. 27.

Essen: Siehe Anm. 127 f. und hier „Bewirtung“.

Fahrzeugpool: Zur pauschalen Nutzungswertbesteuerung für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte s. Anm. 88 und Anm. 97.

Ferienwohnungen: Siehe „Hapimag-Aktien und -Darlehen“.

Fiktive Einnahmen: Siehe Anm. 35.

Fitnessstudio: Die vom ArbG vergünstigt zur Verfügung gestellte Nutzung eines Fitnessstudios fließt monatlich zu, wenn der ArbN keinen über eine längere Dauer hinausgehenden unentziehbaren Anspruch zur Nutzung hat (BFH v. 7.7.2020 - VI R 14/18, DStR 2020, 2864, Tz. 32 ff.). Demgegenüber fließt eine Jahreskarte für die Nutzung eines Fitnessstudios (wie bei einer Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn AG, s. dazu „Freifahrten und Freiflüge“) mit Übergabe der Karte zu.

Fortbildung: Leistungen des ArbG für die berufliche Fort- oder Weiterbildung des ArbN führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG durchgeführt werden (s. dazu Anm. 32). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn die Teilnahme an der Bildungsveranstaltung verpflichtend ist und zumindest teilweise auf die Arbeitszeit angerechnet wird (s. im Einzelnen R 19.7 LStR 2020; Klöckner, DB 1990, 455).

Freianteile, die KapGes. ihren Gesellschaftern gewähren, sind besondere Vorteile iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 1, also Einkünfte aus Kapitalvermögen (BFH v. 1.8.1958 - VI 13/57, BStBl. III 1958, 390); bei der Überlassung an ArbN liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (BFH v. 27.3.1981 - VI R 132/78, BStBl. II 1981, 577; inländ. KapGes. überlässt ihren ArbN unentgeltlich Aktien ihrer ausländ. Muttergesellschaft). Siehe auch „Aktienüberlassung“.

Freifahrten und Freiflüge: Bei ArbN von Verkehrsbetrieben, Fluggesellschaften oder Reisebüros gewährten Freifahrt- oder -flugberechtigungen handelt es sich um Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1, da die ArbN diese Vorteile als Gegenleistung aus dem Dienstverhältnis erhalten (s. § 19 Anm. 600 „Freifahrten“, „Freiflüge“); zu den aufgrund von Abs. 2 Satz 8 festgesetzten amtlichen Durchschnittswerten s. dazu Anm. 137. Zur Überlassung einer Jahresnetzkarte an Bahnmitarbeiter und zur Gestellung einer Bahncard durch den ArbG s. Anm. 141. Abs. 3 gilt auch für Bahntickets mit streckenunabhängiger Gültigkeitsdauer (Anm. 160) und für ehemalige Bahnbeamte (Anm. 161), nach zweifelhafter Auffassung der FinVerw. jedoch nicht für sog. Standby-Flüge (s. Anm. 160).

Fremdwährungsgeschäfte: Für die Bewertung ist der Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Zahlt der Schuldner eine in fremder Währung ausgedrückte Geldschuld in Euro aus (§ 244 Abs. 1 BGB), so ist der zufließende Euro-Betrag zum Nominalwert anzusetzen. Zahlt der Schuldner hingegen in fremder Währung, liegt eine Einnahme in Geld vor (s. Anm. 22). Für die Umrechnung für Steuerzwecke ist der Tageskurs maßgebend.

Garagengeld: Siehe Anm. 84.

Gehaltsverzicht: Siehe Anm. 16; zu Auswirkungen auf zusätzlich zu ohnehin geschuldetem Arbeitslohn erbrachten Leistungen iSv Abs. 4 s. Anm. 182.

Geld iSd. Abs. 1 sind Zahlungsmittel in Euro oder in fremder Währung (s. Anm. 22).

Geldkarten: Siehe Anm. 52, 157.

Gelegenheitsgeschenke sind Einnahmen (s. Anm. 45 und ausführl. § 19 Anm. 176).

Gemeinschaftsunterkunft: Zur Bewertung s. Anm. 129.

Getränke und Genussmittel, die der ArbG den ArbN zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überlässt, fallen nach Auffassung der FinVerw. als sog. Aufmerksamkeiten gem. R 19.6 Abs. 2 LStR 2020 nicht unter den Begriff des Arbeitslohns. Werden sie dagegen zum Verzehr außerhalb des Betriebs abgegeben (zB sog. Haustrunk), soll es sich um Arbeitslohn handeln. In diesen Fällen soll die Freigrenze nach Abs. 2 Satz 11 anwendbar sein (zur Kritik an der Behandlung sog. Aufmerksamkeiten s. Anm. 32).

Grundstücke: Zur Bewertung der verbilligten Grundstücksveräußerung unter Auflagen s. Anm. 61 aE, zur Grundstucksvermietung s. Anm. 130–132, zum Bewertungsabschlag für an ArbN überlassene Wohnungen s. Anm. 148 ff.).

Gutscheine: Siehe Anm. 52, 157.

Hapimag-Aktien und -Darlehen: Siehe Anm. 29.

Hausmeisterwohnung: Zum Bewertungsabschlag s. Anm. 132, 148 ff.; zur Anwendbarkeit des Abs. 3 s. Anm. 164.

Incentive-Reisen: Siehe „Reisen“ und § 19 Anm. 235 ff.

Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn: Siehe „Freifahrten und Freiflüge“.

Job-Ticket: Zur Anwendung der Freigrenze (Abs. 2 Satz 11) s. Anm. 141.

Kindergarten: Leistungen des ArbG zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des ArbN in Kindergärten sind ab stfrei (§ 3 Nr. 33), wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Kleidung: Siehe Anm. 32 und hier „Berufskleidung“.

Kraftfahrzeug: Zur Bewertung des Privatnutzungsvorteils s. Anm. 80 ff.

Krankenhausapotheke: Zur Anwendbarkeit des Abs. 3 s. Anm. 164.

Kreuzfahrt: Siehe „Reisen“.

Kundenbindungsprogramme: Siehe Anm. 45, § 19 Anm. 600 „Kundenbindungsprogramme“ und § 37a Anm. 1 ff.

Kur: Siehe Anm. 32.

Liebhaberei: Siehe Anm. 41.

Mietwert: Zur Bewertung einer überlassenen Wohnung s. Anm. 130–132; zum Bewertungsabschlag für an ArbN überlassene Wohnungen s. Anm. 148 ff.

Miles & More: Siehe Anm. 45 „Zuwendung durch Dritte“ und § 37a Anm. 1 ff.

Navigationsgerät als Bestandteil des Bruttolistenpreises: Siehe „Telekommunikationseinrichtungen“.

Nebeneinkünfte sind, wenn sie die Voraussetzungen des § 8 im übrigen erfüllen, ebenso stpfl. wie Einkünfte aus einer Haupttätigkeit. Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oA sind jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 bis zur Höhe von 2 400 € stfrei.

Nutzungen können Einnahmen sein, ohne dass es darauf ankommt, ob der Stpfl. subjektiv eine Bereicherung empfindet; s. u Einzelheiten Anm. 25). Zur Überlassung von Nutzungsrechten anstelle von Barlohn s. § 19 Anm. 600 „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern“; zur Wertermittlung des Nutzungsvorteils eines Pkw. s. ausführl. Anm. 80 ff.; zur Bewertung der unentgeltlichen Nutzung einer Wohnung s. Anm. 130–132.

Optionsrecht: Zur Überlassung des Bezugsrechts auf neue (junge) Aktien s. „Bezugsrecht“. In der Praxis gewinnt diese Form der Entlohnung bei Führungskräften nach angelsächsischem Vorbild (Stock Options) zunehmend an Bedeutung. Zum Zeitpunkt des Zuflusses bei Aktienoptionen s. § 11 Anm. 68.

Parkplatzgestaltung: Siehe Anm. 32.

Preisgelder: Siehe Anm. 25.

Preisnachlass: Für die Bewertung von Preisnachlässen durch ArbG zugunsten ihrer ArbN gilt Abs. 3 (s. Anm. 159).

Reisen: Siehe Anm. 27 zur Ersparnis von Aufwendungen; Anm. 32 zum eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers; Anm. 61 zur Bewertung und hier „Freifahrten und Freiflüge“

Rückzahlung: Zur Rückzahlung von Einnahmen oder WK s. ausführl. Anm. 33. Die Rückzahlung entrichteter SA führt nicht zu Einnahmen iSd. § 8, da sie nicht durch eine der Einkunftserzielung dienende Leistung des Stpfl. veranlasst worden ist. Es findet aber eine Verrechnung mit SA nach Maßgabe des § 10 Abs. 4b statt (s. § 10 Anm. 410 ff.).

Rundfunk- und Fernsehgeräte: Siehe Anm. 137.

Sachbezüge: Das Gesetz versteht unter Sachbezügen alle Einnahmen, die nicht in Geld, sondern in Geldeswert bestehen (s. Anm. 23); zu Besonderheiten bei Gutscheinen und Geldkarten s. Anm. 52.

Schadensersatz: Siehe auch Anm. 43, 45 und hier „Abfindung“, „Entschädigung“, „Vertragsstrafe“; zum Verzicht auf Schadensersatz s. Anm. 16; zu Schadensersatzzahlungen an Arbeitnehmern s. § 19 Anm. 275; zu Schadensersatzleistungen bei Vermietung und Verpachtung s. § 21 Anm. 85.

Scheckkarte: Gewährt eine Bank ihren eigenen ArbN unentgeltlich ec-Karten und -Formulare, so liegt darin ein geldwerter Vorteil, also eine Einnahme iSd. Abs. 1, wenn Dritten hierfür üblicherweise Gebühren in Rechnung gestellt werden. Die Bewertung erfolgt nach Abs. 3.

Scheinrenditen: Auch nicht ausgezahlte (wieder angelegte) Scheinrenditen im betrügerischen Schneeballsystem führen zu stpfl. Einnahmen, solange der Schuldner zahlungsbereit und -fähig ist, s. dazu im Einzelnen § 11 Anm. 53.

Schiff: Zur Besteuerung nach Durchschnittswerten in der Seeschifffahrt s. Anm. 137; zum Schiff als Wohnung s. Anm. 91 und 129; zur Bewertung einer unentgeltlichen Schiffsreise s. „Reisen“.

Sportanlagen: Die unentgeltliche Überlassung von Sportanlagen (zB Tennis- oder Squashplätze) an ArbN im Rahmen des Betriebssports stellt einen geldwerten Vorteil dar; die damit verbundene Verbesserung der Kommunikation unter den ArbN ändert daran nichts (BFH v. 27.9.1996 – VI R 44/96, BStBl. II 1997, 146; anders noch FG Düss. v. 17.7.1996 – 11 K 3234/94 H (L), EFG 1996, 1100, aufgehoben durch BFH v. 8.11.1996 – VI R 74/96, BFH/NV 1997, 473); s. auch „Fitnessstudio“.

Standby-Flüge: Siehe Anm. 160 und hier „Freiflüge und Freifahrten“.

Steuern: Die Übernahme persönlicher Steuern des Stpfl. durch den Schuldner von Vergütungen kann als sonstiger Vorteil Teil der Gegenleistung und damit Einnahme iSd. § 8 sein, zB Übernahme der LSt durch den ArbG (sog. Nettolohnvereinbarung, s. § 19 Anm. 106).

Streikgelder sind nach BFH (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337) weder Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 1) noch Ersatz für entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a; insoweit anders noch BFH v. 30.10.1970 – VI R 273/67, BStBl. II 1971, 138; BFH v. 30.3.1982 – III R 150/80, BStBl. II 1982, 552) noch Gegenleistung für eine Leistung iSd. § 22 Nr. 3.

Telekommunikationseinrichtungen: Die Zurverfügungstellung durch den ArbG ist gem. § 3 Nr. 45 stf. (s. Anm. 27, § 3 Nr. 45 Anm. 1 ff. und hier „Nutzungen“); zur Einbeziehung eines AUTotelefon in den inländ. Listenpreis iSv Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 82.

Trinkgelder sind Arbeitslohn, also Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1; s. auch Anm. 45 „Zuwendung durch Dritte“; jedoch gem. § 3 Nr. 51 stf., soweit sie freiwillig und ohne Rechtsanspruch gezahlt werden (s. § 3 Nr. 51 Anm. 1 ff.).

Umsatzsteuer S. Anm. 35.

Unsittliche oder verbotene Rechtsgeschäfte: Einnahmen daraus sind stpfl. (§ 40 AO); s. auch § 22 Anm. 430 „Bestechungsgelder“, „Geschlechtsverkehr“.

Veräußerungserlös: S. Anm. 41.

Siehe allg. § 2 Anm. 150 ff.; betr. Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen s. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a 2, dazu § 20 Anm. 450 ff.; Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. § 21 Abs. 1 Nr. 4, dazu § 21 Anm. 160; s. „Abtretung“.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 35, 55 und 87.

Versicherungsleistungen: Leistungen einer Krankenversicherung oder der gesetzlichen Unfallversicherung sind regelmäßig schon nicht stbar, da sie nicht im Rahmen einer Einkunftsart anfallen, ansonsten aber gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a stf.

Vertragsstrafe: Eine Vertragsstrafe, die der Stpfl. vom Architekten oder Bauunternehmer wegen verspäteter Fertigstellung des Mietwohngebäudes und des dadurch bedingten Mietausfalls erhält, führt als Ersatz für entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a) zu Einnahmen iSd. § 8 (*Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 117 „Vertragsstrafe“).

Verzicht auf Einnahmen: Der Verzicht auf die Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, ist selbst keine Einnahme (s. Anm. 16; § 2 Anm. 155).

Vorkaufsrecht: Das Entgelt für die Einräumung eines Vorkaufsrechts ist keine Einnahme aus § 21, kann aber als Leistungsentgelt unter § 22 Nr. 3 fallen (BFH v. 10.12.1985 – IX R 67/81, BStBl. II 1986, 340; BFH v. 20.6.1986 – IX B 16/86, BFH/NV 1986, 661; BFH v. 10.8.1994 – X R 42/91, BStBl. II 1995, 57).

Vorsteuer: Siehe Anm. 35.

Wandelschuldverschreibungen räumen dem ArbN ein Recht auf den Bezug von Aktien des ArbG (Aktiengesellschaft) ein. Im Unterschied zum Optionsrecht muss der ArbN dem ArbG bei Erwerb der Schuldverschreibung einen Geldbetrag zur Verfügung stellen. Zum Zuflusszeitpunkt s. § 11 Anm. 68 und Anm. 100 „Wandelschuldverschreibungen“.

Werbungskostenersatz: S. Anm. 51.

Wettbewerbsverbot: Das Entgelt für die eingegangene Verpflichtung zur Unterlassung von Wettbewerb ist eine Einnahme iSd. Abs. 1; s. dazu näher § 22 Anm. 430 „Wettbewerbsverbot“).

Wird für eine mehrjährige Wettbewerbsenthaltung eine einmalige Karenzentschädigung bezahlt, handelt es sich um ermässigt zu steuernde Einkünfte iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b iVm. § 34 Abs. 1 und 2 (s. dazu § 24 Anm. 48).

Wohnung: Zuwendungen, die der ArbG dem ArbN oder zu seinen Gunsten einem Dritten im Zusammenhang mit der Beschaffung, Unterhaltung, Ausstattung, Räumung usw. einer Wohnung gewährt, gehören grds. zum stpfl. Arbeitslohn (zu Einzelheiten s. § 19 Anm. 285 ff.). Zur Bewertung s. Anm. 130–132, zum Bewertungsabschlag Anm. 148 ff. In diesem Fall stellen Dienstleistungen des ArbN für den ArbG Einnahmen iSv. Abs. 1 dar, die im Rahmen der Einkünfte aus VuV zu erfassen sind (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213 [214]). Bestimmte Mietvorteile von ArbN sind bei fiktiver Sozialgebundenheit des Wohnraums unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 59 stfrei (s. Anm. 132). Zur Problematik der aktienbezogenen Nutzung von Ferienwohnungen der Hapimag-AG s. Anm. 29.

Zinsen, Zinersparnis: Die verbilligte Darlehensgewährung führt zu Einnahmen im Umfang der Zinersparnis, s. dazu Anm. 27; zur Bewertung nach Abs. 2 s. Anm. 61 und nach Abs. 3 s. Anm. 177; zu Zinsen, die der ArbG dem ArbN für geschuldeten Arbeitslohn zahlt, s. § 19 Anm. 126, 600 „Zinsen“.

Zinsen aus Nutzungsvergütungen und Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sind uU nach § 34 Abs. 2 Nr. 3 begünstigt. Erbbauzinsen gehören zu den Einnahmen aus VuV (s. § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“).

Zukunftssicherung: Aufwendungen des ArbG für die Zukunftssicherung des ArbN sind grds. stbarer Arbeitslohn, wenn der ArbN einen eigenen Anspruch auf Leistung im Versorgungsfall erhält (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BFH/NV 2005, 2304 [2306]; ausführl. § 19 Anm. 350–473). Bestimmte Zukunftssicherungsleistungen sind gem. § 3 Nr. 62 und 63 stfrei (s. § 3 Nr. 62 Anm. 1 ff.; § 3 Nr. 63 Anm. 1 ff.).

Zuschüsse: Öffentliche oder private Zuschüsse gehören dann zu den Einnahmen iSd. Abs. 1, wenn sie durch die einkunftserzielende Tätigkeit des Stpfl. veranlasst sind (s. *Nieland*, DStZ 1986, 183 [216, 246]).

