

#### 4. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

### § 8

#### Einnahmen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) und StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432)

(1) Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen.

(2) <sup>1</sup>Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. <sup>2</sup>Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend. <sup>3</sup>Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 vom Hundert des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. <sup>4</sup>Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. <sup>5</sup>Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 vom Hundert des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 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 wie Werbungskosten nach § 9 Abs. 2 in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup>Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. <sup>7</sup>Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen. <sup>8</sup>Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen. <sup>9</sup>Sachbezüge, die nach Satz 1 zu bewerten sind, bleiben außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.

(3) <sup>1</sup>Erhält 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 vom Hundert geminder-

ten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. <sup>2</sup>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.

Autor: Prof. Dr. Dieter **Birk**, Münster,  
 unter Mitarbeit von Dr. Jan-Hendrik **Kister**, Wiss. Mitarbeiter, Münster  
 Gesamtverantwortlicher Herausgeber: Prof. Dr. Arndt **Raupach**,  
 Rechtsanwalt, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 8**

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 8 .</b>	1	I. Sondervorschriften zu Abs. 1	6
<b>B. Rechtsentwicklung des § 8 . . . . .</b>	2	II. Sondervorschriften zu Abs. 2	12
<b>C. Bedeutung des § 8 . . . . .</b>	3	<b>F. Zurechnung der Einnahmen</b>	
<b>D. Geltungsbereich</b>		I. Grundsätzliches . . . . .	16
I. Geltung für Überschusseinkünfte . . . . .	4	II. Verwendung zugeflossener Einnahmen . . . . .	17
II. Keine Geltung für Gewinneinkünfte . . . . .	5	III. Verfügung über künftige Einnahmen . . . . .	18
<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>		<b>G. Verfahrensfragen . . . . .</b>	19

**Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff**

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick . . . . .</b>	21	b) Aufgedrängte Bereicherung . . . . .	26
<b>B. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen</b>		3. Ersparnis von Aufwendungen . . . . .	27
<b>I. Güter, die in Geld bestehen . . . . .</b>	22	4. Sonderfälle Sachbezüge	
<b>II. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)</b>		a) Vermögenswerte	
1. Begriffsbestimmung . . . . .	23	Rechte . . . . .	29
2. Maßgeblichkeit objektiver Gesichtspunkte		b) Sonstige wirtschaftliche Vorteile . . . . .	30
a) Objektive Bereicherung . . . . .	25	5. Abgrenzung gegenüber Zuwendungen an Arbeitnehmer, die nicht unter den Arbeitslohnbegriff fallen . . . . .	32

	Anm.		Anm.
<b>III. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen . . . . .</b>	33	<b>II. Der Einkünfteerzielung dienende Leistungsbeziehungen als gemeinsames Merkmal der Einkunftsarten . . .</b>	41
<b>C. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen</b>		<b>III. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen</b>	
I. Bedeutung des Zuflusses für den Einnahmegriff . . . . .	35	1. Einführung . . . . .	42
II. Voraussetzungen des Zuflusses . . . . .	36	2. Von der neuen Rechtsprechung und Lehre abgelehnte Formen des Zusammenhangs . . . . .	43
III. Formen des Zuflusses . . . . .	37	3. Veranlassungszusammenhang als zutreffender Maßstab	
IV. Kein Zufluss bei Darlehen, durchlaufenden Posten und fiktiven Einnahmen . . . . .	38	a) Herleitung . . . . .	44
<b>D. Im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7</b>		b) Kriterien der Veranlassung . . . . .	45
I. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten . . .	40	c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip . . .	46
		d) Konkurrenz mehrerer Leistungsverhältnisse oder Einkunftsarten .	48

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)</b>		2. Sachlicher Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 1 .	55
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 1</b>		3. Persönlicher Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 1 .	56
1. Rechtsentwicklung des Abs. 2 Satz 1		<b>II. Um übliche Preisnachlässe geminderter üblicher Endpreis am Abgabeort</b>	
a) Rechtslage bis VZ 1989: Ansatz von Sachbezügen mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts . . . . .	50	1. Üblicher Endpreis	
b) Rechtslage ab VZ 1990 bis VZ 1995: Ansatz von Sachbezügen mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort . . . . .	51	a) Begriff des üblichen Endpreises . . . . .	60
c) Rechtslage ab VZ 1996: Ansatz von Sachbezügen mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort . . . . .	52	b) Ermittlung des üblichen Endpreises . . .	61
		2. Um übliche Preisnachlässe gemindert . . . . .	64
		3. Am Abgabeort . . . . .	65
		4. Verhältnis zur Bewertung beim Leistenden . . . . .	66
		<b>III. Bewertungszeitpunkt nach Abs. 2 Satz 1 . . . . .</b>	67
		<b>B. Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Abs. 2 Sätze 2–5)</b>	

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Sätze 2–5</b>			
1. Überblick . . . . .	70	4. Verhältnis zur Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 . . . . .	95
2. Rechtsentwicklung		5. Verhältnis zum Abzug wie Werbungskosten nach § 9 Abs. 2 . . . . .	96
a) Rechtslage bis VZ 1995 . . . . .	71	6. Sonderprobleme . . . . .	97
b) Gesetzliche Regelung ab VZ 1996 . . . . .	72	<b>IV. Bewertung mit den anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen (Abs. 2 Satz 4)</b>	
3. Bedeutung von Abs. 2 Sätze 2–5		1. Bedeutung . . . . .	100
a) Vereinfachung und Vereinheitlichung . . . . .	75	2. Umfang der tatsächlichen Aufwendungen . . . . .	101
b) Verfassungsrechtliche Problematik . . . . .	76	3. Nachweisforderungen	
4. Geltungsbereich von Abs. 2 Sätze 2–5 . . . . .	77	a) Belegnachweis . . . . .	102
		b) Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch . . . . .	103
<b>II. Die 1 vH-Pauschalierungsmethode für Privatfahrten (Abs. 2 Satz 2)</b>		4. Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren . . . . .	106
1. Inhalt der Regelung und Umfang der Abgeltungswirkung . . . . .	80	5. Ausübung des Wahlrechts . . . . .	107
2. Maßgeblicher Listenpreis	81	<b>V. Nutzung zu Familienheimfahrten (Abs. 2 Satz 5)</b>	
3. Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeit		1. Bedeutung . . . . .	110
a) Zeitlich eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit . . . . .	83	2. Verhältnis zum Abzug „wie Werbungskosten“ nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2 . . . . .	111
b) Sachlich eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit . . . . .	84	3. Möglichkeit des Einzelnachweises nach Satz 4 . . . . .	114
c) Nutzungsverbot . . . . .	85	<b>C. Bewertung nach SachbezugsVO und festgesetzten Durchschnittswerten bei Arbeitnehmern (Abs. 2 Sätze 6–8)</b>	
4. Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers		<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Sätze 6–8</b>	
a) Pauschale Zuzahlungen . . . . .	86	1. Rechtsentwicklung von Abs. 2 Sätze 6–8 . . . . .	117
b) Nutzungsorientierte Zuzahlungen . . . . .	87	2. Bedeutung von Abs. 2 Sätze 6–8 . . . . .	118
5. Fahrgestellung . . . . .	88	3. Geltungsbereich von Abs. 2 Sätze 6–8 . . . . .	119
<b>III. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 3)</b>		4. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	120
1. Anwendungsbereich		<b>II. Bewertung nach der SachbezugsVO (Abs. 2 Satz 6)</b>	
a) Anknüpfung an die Anwendung von Satz 2 (Zuschlagsregelung) . . . . .	90	1. Anwendungsbereich der SachbezugsVO . . . . .	123
b) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte . . . . .	91	2. Aufbau der SachbezugsVO . . . . .	124
2. Objektive Nutzungsmöglichkeit . . . . .	92	3. Freie Verpflegung (§ 1 SachbezugsVO)	
3. Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte . . . . .	94	a) Wertansatz und Anwendungsbereich . . . . .	127
		b) Sonderregelungen . . . . .	128

	Anm.		Anm.
4. Freie Unterkunft (§ 3 SachbezugsVO) . . . . .	129	<b>IV. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 8)</b>	
5. Freie Wohnung (§ 4 SachbezugsVO)		1. Rechtscharakter . . . . .	136
a) Begriff der Wohnung	130	2. ABC der Durchschnittswerte . . . . .	137
b) Ortsüblicher Mietpreis . . . . .	131	<b>D. Freigrenze für nach Satz 1 zu bewertende Sachbezüge (Abs. 2 Satz 9)</b>	
c) Abschläge . . . . .	132	I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 9 . . . . .	140
<b>III. Anwendung der Sachbezugswerte auf nicht rentenversicherungsspflichtige Steuerpflichtige (Abs. 2 Satz 7) . . . . .</b>	<b>135</b>	II. Inhalt der Bagatellregelung des Abs. 2 Satz 9 . . . . .	141

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>		3. „... vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht“	
<b>I. Rechtsentwicklung bis zur Anfügung von Abs. 3 . . . . .</b>	<b>145</b>	a) Ausschlussklausel . . . . .	160
<b>II. Bedeutung des Abs. 3</b>		b) Rabattgewährung durch konzernangehörige Unternehmen . . . . .	161
1. Bedeutung der Neuregelung der Belegschaftsrabatte . . . . .	146	c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr . . . . .	164
2. Verfassungsrechtliche Bedenken . . . . .	147	4. Keine Pauschalbesteuerung nach § 40 . . . . .	165
<b>III. Geltungsbereich</b>		<b>II. Ansatz mit um 4 vH geminderten Endpreisen</b>	
1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	150	1. Endpreise im allgemeinen Geschäftsverkehr . . . . .	168
2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	151	2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet . . . . .	169
<b>IV. Verhältnis zu Abs. 1 und Abs. 2 . . . . .</b>	<b>152</b>	3. Endpreise, zu denen der „nächstansässige Abnehmer“ anbietet	
<b>V. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>153</b>	a) Grundsatz . . . . .	170
<b>B. Bewertung von Waren und Dienstleistungen (Abs. 3 Satz 1)</b>		b) Grenzen der Mitwirkungspflicht bei nicht oder nur schwer zu ermittelndem Endpreis . . . . .	171
<b>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1</b>		c) Maßgeblicher Endpreis bei fehlendem Abnehmer . . . . .	172
1. Waren oder Dienstleistungen		4. Bewertungsabschluss und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts . . . . .	173
a) Begriff der Waren . . . . .	157		
b) Begriff der Dienstleistungen . . . . .	158		
2. Zuwendungen an den Arbeitnehmer „aufgrund seines Dienstverhältnisses“ . . . . .	159		

Anm.

Anm.

**C. Rabattfreibetrag (Abs. 3 Satz 2)**

I. Gegenstand des Freibetrags . . . 176

II. Umfang des Freibetrags . . . . 177

**ABC der Einnahmen . . . . . 180**

Abfindung	Incentive-Reisen
Abtretung an den Steuerpflichtigen	Job-Ticket
Abtretung durch den Steuerpflichtigen	Kindergarten
Aktienüberlassung	Krankenhausapotheke
Arbeitsessen	Kundenbindungsprogramme
Arbeitslohn	Kur
Aufgedrängte Bereicherung	Liebhabelei
Aufmerksamkeiten	Mietwert
Aufwendungen, ersparte	Miles & More
Auslagenersatz	Nebeneinkünfte
Belegschaftsrabatte	Nutzungen
Berufskleidung	Optionsrecht
Betriebsveranstaltungen	Polizei
Bewirtung	Preisgelder
Bezugsrecht	Preisnachlass
Bundeswehr, Bundesgrenzschutz	Reisen
Darlehen	Rückzahlung
Deputate	Sachbezüge
Dienstleistungen	Schadenersatz
Durchlaufende Gelder	Scheckkarte
Ehrenamt	Scheinrenditen
Entschädigung	Sportanlagen
Erbbauzins, verbilligter	Standby-Flüge
Erlass einer Forderung	Steuern
Ersatzleistungen	Streikgelder
Ersparte Aufwendungen	Telekommunikationseinrichtungen
Essen	Trinkgelder
Fahrzeugpool	Umsatzsteuer
Ferienwohnungen	Unsittliche oder verbotene Rechtsgeschäfte
Fiktive Einnahmen	Veräußerungserlös
Fortbildung	Versicherungsleistungen
Freifahrten und Freiflüge	Vertragsstrafe
Fremdwährungsgeschäfte	Verzicht auf Einnahmen
Garagengeld	Vorkaufsrecht
Gehaltsverzicht	Vorsteuer
Geld	Wandelschuldverschreibungen
Gelegenheitsgeschenke	Werbungskostenersatz
Gemeinschaftsunterkunft	Wettbewerbsverbot
Getränke und Genussmittel	Wohnung
Grundstücke	Zinsen
Gutscheine	Zinsersparnis
Hapimag-Aktien und -Darlehen	Zukunftssicherung
Hausmeisterwohnung	Zuschüsse

## 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 Rspr. des BFH, StuW 1982, 352; GILOY, Arbeitslohn durch ersparte Aufwendungen, BB 1986, 38; OFFERHAUS, Gesetzlose Steuerbefreiungen im LStRecht, 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 LSt., FR 1990, 139; REUTER, Überzogene LSt. 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. 50, 70, 117, 145.

### A. Grundinformation zu § 8

1

**Abs. 1** definiert den Begriff der Einnahmen für die sog. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2); für die Gewinneinkünfte fehlt eine gesetzliche Einnahmedefinition (s. Anm. 5).

**Abs. 2** regelt die Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen; Bewertungsmaßstäbe sind

- *im Regelfall* die um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreise (Satz 1), es gilt eine Freigrenze von 44 € mtl. (Satz 9),
- *für die Überlassung betrieblicher Kfz; zur privaten Nutzung* bestimmte Prozentsätze des inländ. Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 (Sätze 2, 3, 5), hilfsweise die anteiligen Kfz-Aufwendungen (Satz 4),
- *für bestimmte Sachbezüge* die Werte der SachbezugsVO (Sätze 6–8), die idR niedriger als die Marktwerte sind.

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

- eine Normalbesteuerung mit einem um 4 vH geminderten Endpreis nach Abzug eines Rabattdreibetrags iHv. 1080 € und
- eine Pauschalbesteuerung nach Wahl des ArbG nach § 40.

### B. Rechtsentwicklung des § 8

2

**Vorläufer:** Das *preussische EStG 1891* (Ges. Samml. 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 Einnah-



men 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, Vermietung und Verpachtung 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 (Ansatz mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts) und ist durch alle späteren Änderungsgesetze nur noch ergänzt worden.

**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 Sachbezugsverordnung für die Sachbezüge von ArbN anordnet, angefügt (insoweit ausführlich zur Rechtsentwicklung s. Anm. 117).

**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 wurden in Abs. 2 Regelungen über die Maßgeblichkeit der SachbezugsVO auch für nicht rentenversicherungspflichtige ArbN und die zuvor in § 3 Abs. 2 LStDV enthaltene Ermächtigung an die obersten FinBeh. der Länder, für weitere Sachbezüge Durchschnittswerte festzusetzen (heute Sätze 7, 8; ausführlich zur Rechtsentwicklung Anm. 117). Ferner wurde Abs. 3 (Vergünstigungen für Arbeitnehmerrabatte) angefügt (dazu ausführlich Anm. 145).

**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 Preisnachteile 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 doppelten Haushaltsführung regeln, eingefügt (insoweit ausführlich zur Rechtsentwicklung Anm. 71, 72). Außerdem wurde mit Satz 9 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 doppelten Haushaltsführung wurde an die mit dem JStG 1996 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung 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 Werte nach der SachbezugsVO nur dann anzusetzen waren, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend sind, wurde gestrichen. Damit sind diese Werte nach der SachbezugsVO ohne weitere Prüfung aus der SachbezugsVO zu übernehmen.

**StEugIG 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 50 € (bisher 50 DM) und aus dem Rabattfreibetrag in Abs. 3 Satz 2 1224 € (bisher 2400 DM).



**HBeglG v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Freigrenze in Abs. 2 Satz 9 wurde von 50 auf 44 € und der Rabattfreibetrag in Abs. 3 Satz 2 von 1224 auf 1080 € gekürzt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Der Verweis in Abs. 2 Satz 5, 2. HS auf den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung wurde redaktionell an die Neuregelung in § 9 Abs. 2 angepasst.

### C. Bedeutung des § 8

3

Bei der Erfassung der Einnahmen stellen sich vier Fragen:

- wann liegt begrifflich eine Einnahme vor?,
- wie hoch ist sie (als geldwertes Gut) zu bewerten?,
- wem ist sie zuzurechnen?, und
- in welchem Besteuerungszeitraum ist sie zu erfassen?

Es handelt sich um die Fragen der sachlichen Abgrenzung, der Bewertung und der persönlichen Zurechnung sowie der zeitlichen Zuordnung. § 8 beantwortet nur die ersten beiden Fragen. Die persönliche Zurechnung ergibt sich aus § 2 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 (s. dazu § 2 Anm. 118), bzw. aus Sondervorschriften, vgl. § 26a Abs. 1, § 26b (s. § 2 Anm. 19), § 24 Nr. 2, § 28 (s. § 2 Anm. 119). Die zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung) wird in § 11 geregelt.

**Für die sachliche Abgrenzung** (stl. zu erfassender Einnahmen von sonstigen stl. unbeachtlichen Vermögenszugängen) hat in Abs. 1 aber lediglich die Aussage eigenständige Bedeutung, dass unter den Einnahmebegriff nicht nur Geld, sondern auch geldwerte Güter fallen. Aber auch diese Regelung hat angesichts bestehender Sondervorschriften bei den einzelnen Einkunftsarten (s. Anm. 6) nur klarstellende Funktion. Im Übrigen ergibt sich diese Gleichstellung von Geld und geldwerten Gütern auch aus Art. 3 Abs. 1 GG, da es für die Erhöhung der Leistungsfähigkeit idR keinen Unterschied macht, in welcher Form der Vermögenszuwachs erfolgt (s. auch KSM/GRÖPL, § 8 Rn. A 12). 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 iVm. den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten bzw. § 11 zu behandeln sind.

**Für die Bewertung** haben dagegen Abs. 2 und Abs. 3 eigenständige Bedeutung:

- ▷ *Abs. 2 Satz 1* sieht für Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, grundsätzlich als Bewertungsmaßstab die um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreise am Abgabeort vor.
- ▷ *Abs. 2 Sätze 2–5* regeln die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Kfz. an ArbN, Sätze 6–8 enthalten Spezialvorschriften für die Bewertung anderer Sachbezüge, die ArbN zufließen.
- ▷ *Abs. 2 Satz 9* gewährt eine Freigrenze für nach Satz 1 zu bewertende Sachbezüge in Höhe von 44 € monatlich.
- ▷ *Abs. 3* enthält eine Bewertungsvergünstigung für ArbN, die vom ArbG bestimmte Waren oder Dienstleistungen im Rahmen des Dienstverhältnisses verbilligt beziehen (sog. Belegschaftsrabatte). Die Werte dieser gewährten Vorteile werden nach einheitlichen Maßstäben ermittelt und durch einen Freibetrag in Höhe von 1080 € vermindert.

## D. Geltungsbereich

4

### I. Geltung für Überschusseinkünfte

§ 8 gilt für alle Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, 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. 65).

5

### II. Keine Geltung für Gewinneinkünfte

§ 8 gilt nicht für die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit). Auch eine entsprechende Anwendung des § 8 auf diese Einkunftsarten scheidet aus; sie ist rechtssystematisch nicht erforderlich (aA LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 288; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 4).

**Kein Regelungsbedarf für Betriebseinnahmen:** Einer Klarstellung des Einnahmebegriffs bedarf es für BE nicht; daher ist es auch nicht erforderlich, für die Bestimmung der BE auf Abs. 1 zurückzugreifen, 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; KSM/WEBER-GRELLET, § 4 Rn. D 62 ff.). § 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, die keine Einlagen sind, gleichviel ob sie in Geld oder Geldeswert bestehen (BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 27.3.1974 – I R 44/73, BStBl. II 1974, 488; v. 19.2.1975 – I R 154/73, BStBl. II 1975, 441; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220; v. 27.2.1991 – XI R 24/88, BFH/NV 1991, 453; v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682 [683]).

**Weitgehende Deckungsgleichheit der Begriffe Betriebseinnahmen und Einnahmen iSd. Abs. 1:** Richtig ist, dass die Begriffe Einnahmen und BE weitgehend deckungsgleich sind, ebenso wie die Begriffe WK und BA (dazu § 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; v. 15.7.1975 – VIII R 61/71, BStBl. II 1975, 815 (817): sinngemäße Anwendung; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 (996), und v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618: Anlehnung an die Begriffsbestimmung des Abs. 1.

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### I. Sondervorschriften zu Abs. 1

6

Abs. 1 spricht vom „Zufließen“ an den „Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7“ 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. 4–7 regeln die §§ 19–23, den Zufluss legt § 11 Abs. 1 fest.

**Verhältnis zu den Bestimmungen über die Einkunftsarten (§§ 19–23):** 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. 4–7 näher ausgeformt.

*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Dazu gehören gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 und 2 auch „andere Bezüge und Vorteile“. Nach § 19a Abs. 1 gehört auch der durch die verbilligte Überlassung von Vermögensbeteiligungen erlangte geldwerte Vorteil zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist aber stfrei, soweit er nicht höher ist als der halbe Wert der Vermögensbeteiligung und insgesamt 135 € im Kj. nicht übersteigt (§ 19a Abs. 1 Satz 1).

*Einkünfte aus Kapitalvermögen:* § 20 Abs. 2 Nr. 1 spricht ebenfalls von „besonderen Entgelten und Vorteilen“.

*Sonstige Einkünfte:* § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b nennt „sonstige Vorteile“.

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 Vermietung und Verpachtung (§ 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 würde dann direkt an diese Formulierung anschließen, denn er lautet: „Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.“; s. zum Verhältnis zu § 11 auch § 11 Anm. 15.

► *Zufluss als Element des Einnahmebegriffs und der zeitlichen Zuordnung:* Das Zufließen iS 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. 11a), und
- ▷ er ist Element des Begriffs der Vereinnahmung und entscheidet so über die richtige zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung iwS).
- *Zufluss und Zurechnung* (s. auch § 2 Anm. 125 ff.): Damit steht auch fest, dass die persönliche Zurechnung einer Einnahme vom Zufluss abhängig ist, was nicht ausschließt, dass die Person, welche die Verfügungsmacht erhalten hat, und die Person, welcher die Einnahme zuzurechnen ist (welche sie also zu versteuern hat), auseinanderfallen. Wer Ansprüche hat, deren Erfüllung zu Einnah-

men führen, bleibt mit diesen Einnahmen auch dann stpfl., wenn die Zahlungen nicht an ihn, sondern an einen von ihm bestimmten Dritten geleistet werden.

ZB Abtretung; s. BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; v. 14.12.1976 – VIII R 148/73, BStBl. II 1977, 115; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342.

Der Zufluss entscheidet also nicht über die Zurechnung einer Einnahme, sondern nur darüber, ob überhaupt eine Einnahme vorliegt und wann sie stl. wirksam wird (s. auch KSM/GRÖPL, § 8 Rn. B 102).

**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 Allg. Anm. 27).

7–11 Einstweilen frei.

12

## II. Sondervorschriften zu Abs. 2

Abs. 2 regelt die Bewertung geldwerter Güter iSd. Abs. 1: Satz 1 enthält die Grundregel, die durch die Sätze 2–8 und Abs. 3 durchbrochen wird.

Eine spezielle Bewertungsregel findet sich ferner in § 19a Abs. 2 Satz 1: Danach richtet sich die Höhe des Werts der einem ArbN im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses überlassenen Vermögensbeteiligung grundsätzlich nach dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG). Wiederum Ausnahmen von diesem Bewertungsmaßstab enthalten § 19 Abs. 2 Sätze 2–7 (s. Erl. zu § 19a).

13–15 Einstweilen frei.

## F. Zurechnung der Einnahmen

16

### I. Grundsätzliches

Wenn § 8 von „Zufließen im Rahmen einer Einkunftsart“ spricht, so verweist er damit auf die allgemeinen Regeln über die persönliche Zurechnung der Einkünfte (ausführlich zur Zurechnung s. § 2 Anh. 1 zu Abs. 1, dort insbes. zum Begriff der Zurechnung Anm. 113 f.; zum Gegenstand der Zurechnung, Einnahmen oder Einkünfte 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 StPflicht „erzielten“ Einkünfte zu versteuern haben. Erzielt werden die Einkünfte eines Arbeits- oder Vermögensersatzes am Markt, dh. durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Leistung (ausführlich dazu § 2 Anm. 57–63). IdR bereitet die Zurechnung der Einkünfte keine Schwierigkeiten, da in der Person des Rechtsinhabers (zB Vermieter) die Tätigkeit oder Vermögensnutzung (zB Vermietung) und der Anspruch auf die Gegenleistung (Miete) zusammenfallen. Problematisch wird es aber, wenn nicht der Rechtsinhaber selbst die Sache oder das Recht zur Erzielung von Einkünften am Markt verwertet, sondern diese Befugnis einem Dritten übertragen hat (vgl. BORDEWIN, DStR 1981, 519). Dieses unter dem Stichwort „Verlagerung von Einkunftsquellen“ (s. § 2 Anm. 150 u. 152) erörterte Problem (s. TIPKE [Hrsg.], Übertragung von Einkunftsquellen, 1978) ist so zu lösen, dass darauf abzustellen ist, ob wirtschaftlich lediglich der Anspruch auf Gegenleistung übertragen wurde (dann bloße Einkommensverwendung wie bei der Abtretung) oder der

Dritte aufgrund des übertragenen Rechts auch wirtschaftlich in die Position des früheren Rechtsinhabers eintritt (dann Übertragung der Einkunftsquelle).

**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 (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 155). Eine Ausnahme hierzu regelt § 24 Nr. 2 (s. § 24 Anm. 96). Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung hingegen, wenn Einnahmen aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet werden und an der Einkunftsquelle selbst nur ein Nutzungsrecht besteht; dies ist beim Nießbrauch der Fall. Über Zurechnung bei Nießbrauch und anderen Nutzungsrechten s. § 2 Anm. 202 ff. u. 320 ff.

Spezielle Zurechnungsvorschriften enthalten § 24 Nr. 2, § 28 (s. § 2 Anm. 119), § 26a Abs. 1, § 26b (s. § 2 Anm. 19).

**Persönliche Zurechnung, zeitliche und sachliche Zuordnung:** 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. § 11 Anm. 23, § 2 Anm. 142 ff.; zum Sicherungsgut und Treugut s. § 2 Anm. 340).

## II. Verwendung zugeflossener Einnahmen

17

Auf die Zurechnung der Einnahmen (bzw. der Einkünfte) ist es ohne Einfluss, wie der Stpfl. sie verwendet (s. dazu § 2 Anm. 130 ff.). Fließen die eingenommenen geldwerten Güter wieder ab, so handelt es sich um Ausgaben. Das Gleiche gilt auch, wenn der Stpfl. Einnahmen an Dritte weiterleitet (Ausnahme: durchlaufende Posten sind keine Einnahmen, s. Anm. 38) oder zurückzahlt (s. § 9 Anm. 80; unten Anm. 33), oder wenn der Abfluss unfreiwillig erfolgt (s. § 9 Anm. 193). 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. Istprinzip nicht den Zufluss der Einnahme, da der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt. Der Rückforderungsanspruch wirkt sich erst bei Realisierung (Rückzahlung) stl. aus (dazu § 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. 180 „Veräußerungserlös“).

## III. Verfügung über künftige Einnahmen

18

**Verfügung über einzelne Einnahmen** (s. allg. § 2 Anm. 150): Verfügt der Stpfl. über einzelne Einnahmen, bevor sie ihm zufließen (zB durch Abtretung, s. Anm. 180 „Abtretung“), 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, und § 2 Anm. 151).

Zum Zuflusszeitpunkt bei Abtretung s. § 11 Anm. 58.

**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 ArbN gegenüber dem ArbG auf Lohn, so führt dies nur dann zu einer Einnahme, wenn der ArbN dafür ein Surrogat erhält. Ein Gehaltsverzicht des ArbN ohne eine Verwendungsabrede führt nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884; v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424; s. auch § 19 Anm. 126 „Gehaltsverzicht“).

Ein Verzicht kann umgekehrt aber zu Einnahmen dessen führen, dem er als Schuldner zugute kommt (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).

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

19

## G. Verfahrensfragen

**Nachweis:** Einnahmen dürfen nur angesetzt werden, wenn sie im Einzelfall festgestellt wurden, dh. wenn die Verwirklichung eines Einkünfteerzielungstatbestands zur Überzeugung des FA bzw. des Gerichts feststeht (s. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO und BFH v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99). Dies ist dann der Fall, wenn der Einnahmezuffluss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als erwiesen angesehen werden kann (s. dazu näher HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 88 AO Rn. 222, § 96 FGO Rn. 54 ff.; TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 27 und § 96 FGO Rn. 66). 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 HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 162 AO Rn. 11 ff. (str.; die Gegenmeinung nimmt an, dass auch eine Sachverhaltsschätzung 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; HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 162 AO Rn. 38 und § 96 FGO Rn. 143; TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 2

**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; v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 15.2.1977 – VIII R 34/73, BStBl. II 1978, 328; v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338; v. 26.7.1978 – I R 138/76, BStBl. II 1978, 659; TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 32.

Das gilt auch dann, wenn zwar feststeht, dass dem Stpfl. Vermögenswerte zugeflossen sind, wenn aber nicht geklärt werden kann, ob der Zufluss steuerbar 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).

Einstweilen frei.

20

## Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff

### A. Überblick

21

Abs. 1 definiert den Begriff der Einnahmen durch drei Merkmalgruppen:

- Es muss sich um Geld oder geldwerte Güter handeln,
- die dem Stpfl. zufließen (persönliche Zurechnung und zeitliche Zuordnung), und zwar
- im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (sachliche Zuordnung).

Das EStG erfasst nahezu ausnahmslos „Leistungseinkünfte“, dh. Einkünfte, die durch Bewirken bestimmter Leistungen erzielt werden (s. Anm. 41). Einnahmen müssen also, um unter eine der Einkunftsarten zu fallen, idR mit bestimmten Leistungen im Zusammenhang stehen. Welcher Art dieser Zusammenhang sein muss, damit StPflicht eintritt, ist im Einzelnen str.; uE kommt es darauf an, ob die Einnahmen durch die Leistung des Stpfl. „veranlasst“ sind (s. Anm. 42–46). Der gemeinsame Nenner der Einnahmen ist ihre leistungsbezogene Entgeltlichkeit, bloße ideelle Vorteile sind nicht steuerbar (glA KSM/GRÖPL, § 8 Rn. A 16).

Als allgemeine Begriffsbestimmung ergibt sich daraus:

Einnahmen iSd. § 8 sind Vermögenszuflüsse, die durch eine auf die Erzielung von Einkünften iSd. §§ 19–23 gerichtete Leistung des Stpfl. veranlasst sind.

## B. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen

### I. Güter, die in Geld bestehen

22

Unter den Geldbegriff des Abs. 1 fallen nach Auffassung des BFH 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]; glA BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 11; LBP/PUST, § 8 Rn. 27; R 31 Abs. 1 Satz 6 LStR 2005). Dagegen spricht nicht, dass in Fremdwährung gezahltes Geld in Euro umgerechnet werden muss, während Euro-Beträge mit dem



Nominalwert angesetzt werden können (so aber FROTSCHER/DÜRR, § 8 Rn. 132). Der Wortsinn des Begriffs „Geld“ ist weit zu verstehen. Auch andere Rechtsgebiete, zB das Zivilrecht, erkennen ausländ. Zahlungsmittel als „Geld“ an (vgl. PALANDT/HEINRICH, BGB, 65. Aufl. 2006, § 245 Rn. 1, 17). Gegen eine Beschränkung auf den Euro spricht der Zweck der Freigrenze, 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 aaO). 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 (LBP/PUSR, § 8 Rn. 27). Geldeinnahmen sind mit dem Nennbetrag anzusetzen (Nominalwertprinzip, s. Einf. ESt. Anm. 550, § 2 Anm. 12). 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; v. 30.4.1975 – VIII B 87/74, BStBl. II 1975, 637; v. 1.6.1976 – VIII R 64/75, BStBl. II 1976, 599; v. 17.2.1976 – VIII R 34/75, BStBl. II 1976, 387). Seine uneingeschränkte Berücksichtigung auch in Jahren hoher Geldentwertung (zB 1971–1974) 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).

## II. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)

### 23 1. Begriffsbestimmung

**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 (Anm. 29), sonstige wirtschaftliche Vorteile (Anm. 30), 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]).

**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. 2 Satz 1) 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: Zufluss bereits bei Herstellung des Gebäudes wegen des wirtschaftlichen Eigentums des Verpächters). 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; v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088 [1089]); dazu auch § 11 Anm. 100 „Heimfall“.

**Bewertung der Sachbezüge:** Sachbezüge sind nach Abs. 2 Satz 1 grundsätzlich mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Spezielle Bewertungsvorschriften enthalten Abs. 2 Sätze 2–5 für die Nutzung von Kfz. (dazu Anm. 70 ff.), Abs. 2 Sätze 6–8 für bestimmte Sachbezüge mit amtlichen Wertfestsetzungen (dazu Anm. 117 ff.) und Abs. 3 für Preisnachlässe, die der ArbG dem ArbN auf bestimmte Waren oder Dienstleistungen gewährt (dazu Anm. 145 ff.).

Einstweilen frei.

24

## 2. Maßgeblichkeit objektiver Gesichtspunkte

### a) Objektive Bereicherung

25

**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]; v. 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961 [962]; v. 6.10.2004 – X R 36/03, BFH/NV 2005, 682 [683]; KIRCHHOF VI. § 8 Rn. 24; FROTSCHER/DÜRR, § 8 Rn. 58).

**Objektive Gesichtspunkte** entscheiden darüber, ob ein geldwertes Gut vorliegt. Es ist nicht erforderlich, dass sich der Zuwendende und/oder der Empfänger des geldwerten Vorteils bewusst sind (BFH v. 21.6.1968 – VI R 135/66, BStBl. II 1968, 698; v. 15.6.1973 – VI R 85/71, BStBl. II 1973, 781: Überlassung eines Pkw. an ArbN; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 21).

Auf die persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse des Empfängers kommt es ebensowenig an wie darauf, ob der Stpfl. diese Ausgaben überhaupt oder in der entsprechenden Höhe getätigt hätte.

ZB 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. 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; FG Münster v. 10.9.1990, 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 iS einer objektiven Bereicherung bejahen würde (BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 [231]). Daher führt auch die Verlegung eines Telefonanschlusses in der Wohnung des ArbN im dienstlichen Interesse des ArbG zu einer objektiven Bereicherung (BFH v. 26.7.1974 – VI R 170/71, BStBl. II 1974, 777; v. 20.5.1976 – VI R 221/74, BStBl. II 1976, 507: der private Anteil der Grundgebühr soll aus dem Verhältnis der dienstlich und privat geführten Gespräche ermittelt werden, wobei auch die ankommenden Gespräche in die Aufteilung einzubeziehen sind; s. zum Kostenersatz durch den ArbG § 19 Anm. 600 „Fernsprechanschluss“).

## 26 b) 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 GILROY, BB 1986, 38; KSM/GRÖPL, § 8 Rn. B 47; SCHMIDT/DRENECK XXVI, § 19 Rn. 21; TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an ArbN, 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).

## 27 3. Ersparnis von Aufwendungen

Ersparte Aufwendungen allein stellen keine Einnahmen dar. Die Tatsache, dass normalerweise Ausgaben angefallen wären, führt nur dann zu einer Einnahme, wenn

- beim Stpfl. eine objektive Bereicherung eintritt (dazu Anm. 25) *und*
- diese Bereicherung dem Stpfl. von außen zufließt (dazu Anm. 36 und GILROY, BB 1986, 38; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 48).

An der letztgenannten Voraussetzung 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 (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 26); 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 (vgl. LBP/PUST, § 8 Rn. 128; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 26 ff.). So sind zB die unentgeltliche Überlassung eines Kfz. an ArbN, die Überlassung einer Wohnung an ArbN gegen eine unangemessen niedrige Miete, die Gewährung von Freiflügen an den ArbN, das zinsgünstige oder zinslose Darlehen des ArbG an den ArbN oder des Mieters an den Vermieter Einnahmen. Seit VZ 2000 ist die private Nutzung von betrieblichen Computern und Telekommunikationsanlagen durch ArbN

gem. § 3 Nr. 45 stfrei; zur vGA s. BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178 (180).

Einstweilen frei.

28

#### 4. Sonderfälle Sachbezüge

##### a) Vermögenswerte Rechte

29

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.

**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). S. auch Anm. 180 „Aktienüberlassung“.

**Unverzinslichkeit von Darlehen:** Ein geldwerter Vorteil liegt auch in der Unverzinslichkeit eines Darlehens (BFH v. 14.7.1961 – VI 218/58, BStBl. III 1961, 405; s. Anm. 180 „Zinsersparnis“), der Verschaffung eines zinsverbilligten Darlehens (BFH v. 4.5.2006 – VI R 67/03, BFH/NV 2006, 1471) oder in dem 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.

**Wohnungsüberlassung:** Praktisch bedeutsam ist auch die unentgeltliche oder verbilligte Wohnungsüberlassung eines ArbG an ArbN oder einer KapGes. an einen ihrer Gesellschafter. Zur Bewertung s. Anm. 130–132.

Bestimmte Mietvorteile von ArbN sind bei fiktiver Sozialgebundenheit des Wohnraums unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 59 stfrei (dazu Anm. 132). Gewährt eine AG ihren Aktionären statt einer Dividende das Recht, Ferienanlagen unentgeltlich zu nutzen, so liegt darin ein geldwertes Gut (BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399 [401]; s. Anm. 180 „Hapimag“).

##### b) Sonstige wirtschaftliche Vorteile

30

§ 8 erfasst mit dem Begriff „geldwerte Güter“ auch sonstige Vorteile. § 19 Abs. 1 Nr. 1 rechnet zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausdrücklich auch „andere ... Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden“ (ebenso für Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 2 Nr. 1). § 8 Abs. 1 erwähnt die Vorteile nicht ausdrücklich. Dennoch sind § 19 Abs. 1 Nr. 1 und § 20 Abs. 2 Nr. 1 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).

So wie unter den Begriff des WG nicht nur Sachen und Rechte fallen, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Er-

langung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62, BStBl. III 1965, 414; v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370), fallen unter den Begriff des geldwerten Guts alle marktfähigen Vorteile (s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [352], der hinsichtlich empfangener Nutzungsvorteile zwischen den Begriffen WG und geldwertes Gut unterscheidet). Im Fall der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung an einen ArbN (s. Anm. 29) stellen dessen Dienstleistungen für den ArbG Einnahmen iSv. Abs. 1 dar, die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213 [214]).

31 Einstweilen frei.

### 32 5. Abgrenzung gegenüber Zuwendungen an Arbeitnehmer, die nicht unter den Arbeitslohnbegriff fallen

**Aufmerksamkeiten:** Nach R 73 LStR 2005 stellen sog. Aufmerksamkeiten keinen Arbeitslohn dar. Dabei handelt es sich um *Sachzuwendungen* (zB Blumen, Genussmittel, Bücher) bis zum Wert von 40 €, die der ArbN von seinem ArbG anlässlich eines persönlichen Ereignisses (zB Geburtstag), erhält (dazu REUTER, FR 1990, 139). Die FinVerw. stützt diese Verwaltungsanweisung im Ergebnis 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, EFG 1996, 373, rkr.; krit. BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 16). Es fehle an dem für die Annahme von Einnahmen iSd. Abs. 1 erforderlichen Veranlassungszusammenhang (dazu Anm. 45) zwischen Dienstverhältnis und Zuwendung (ausführlich dazu § 19 Anm. 135). 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 44 €-Freigrenze des Abs. 2 Satz 9 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 9 aufgrund Verwaltungserlasses kommt nicht in Betracht (so auch BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 16; LADEMANN/JACHMANN/STEINER, § 8 Rn. 21; LBP/PUST, § 8 Rn. 131). Auch der Pauschalierungscharakter der Verwaltungsfreigrenze trägt die Regelung in R 73 LStR 2005 nicht, da der Gesetzgeber eine abschließende Pauschalierung in Abs. 2 Satz 9 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; v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; ausführlich § 19 Anm. 185 f.; zur sog. Outplacementberatung als Alternative zur Zahlung einer Abfindung an entlassene ArbN s. GROTE/KELLERSMANN, DStR 2002, 741 ff.). Auch hier ist die Zuwendung nicht durch das individuelle Dienstverhältnis, sondern durch übergeordnete Erwägungen auf Seiten des ArbG veranlasst (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 53); teilweise fehlt es auch an der objektiven Bereicherung (s. Anm. 25).

Häufige Anwendungsfälle sind Betriebsveranstaltungen, die den Kontakt der ArbN untereinander und das Betriebsklima fördern sollen (BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; nach R 72 LStR 2005 begrenzt auf zwei Veranstaltungen jährlich mit Aufwendungen von jeweils höchstens 110 €; ausführlich

lich dazu § 19 Anm. 225–229; s. zur Freigrenze auch BFH v. 16.11.2005 – VI R 151/00, BStBl. II 2006, 442), und 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).

**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 (OFD Münster v. 25.10.1988, BB 1988, 2371) führen nicht zu Arbeitslohn.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Parkplätzen kann allenfalls dann unter diese Fallgruppe eingeordnet 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 (FG Köln v. 15.2.2006 – 11 K 5680/04, EFG 2006, 1516, rkr.), der nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten ist (ausführlich zur Bewertung KETTLER, DStZ 2001, 667 [669 f.]); aA ZINNKANN/ADRIAN, DB 2006, 2256 [2259], die grundsätzlich eigenbetriebliches Interesse des ArbG annehmen).

### III. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen

33

**Die bisherige Rechtsprechung** unterscheidet:

▷ *Zurückempfangene WK* sind Einnahmen.

BFH v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); v. 4.9.1990 – IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164; v. 23.3.1993 – IX R 67/88, BStBl. II 1993, 748; v. 22.9.1994 – IX R 13/93, BStBl. II 1995, 118; 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; v. 30.10.1964 – VI 346/61 U, BStBl. III 1965, 67; v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540; v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322; v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; v. 6.3.1979 – VIII R 26/78, BStBl. II 1979, 510; mit ausführlicher Begründung FG München v. 23.5.1996, EFG 1997, 59, rkr.; zweifelnd neuerdings BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396 (397 f.).

**Teile des Schrifttums** wollen zurückempfangene WK als „negative WK“ und zurückgezahlte Einnahmen als „negative Einnahmen“ behandeln (LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 61; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 54).

**Stellungnahme:** Die Einordnung ist von Bedeutung für die Frage, ob die Rückzahlung von Einnahmen auf den WKPauschbetrag angerechnet werden muss (WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im EStRecht, 1987, 16) und hat Auswirkungen auf die Berechnung der Vorsorgepauschale.

Das EStG kennt weder den Begriff „negative WK“ 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 früheren Rspr. nur als WK (dazu näher § 9 Anm. 80) behandelt werden (wie hier FG Berlin v. 22.6.1976, EFG 1977, 254, rkr.; FG Köln v. 22.7.1981, EFG 1982, 184, rkr.; WÜLLENKEMPER aaO, 14 ff., 32). In einer späteren Entscheidung hat auch der BFH (Urt. v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II



1994, 564) in einem obiter dictum ausgeführt, angesichts der Erweiterung des WKBegriffs 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 – IX R 87/95 (BStBl. II 2000, 396 [397 f.]) lässt diese Frage ausdrücklich offen; zur Behandlung der Rückzahlung von *Sonderausgaben* und *außergewöhnlichen Belastungen* s. § 11 Anm. 115.

34 Einstweilen frei.

## C. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen

### 35 I. Bedeutung des Zuflusses für den Einnahmebegriff

Die Einnahme setzt einen Zufluss voraus, also die Feststellung, dass sich die Leistungsfähigkeit des Stpfl. tatsächlich 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.

Insoweit korrespondiert das Zuflussprinzip mit dem Realisationsprinzip bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich: So wie der Gewinn idR einen Leistungsaustausch voraussetzt, die Wertsteigerung über den Markt bestätigt werden muss, so müssen auch die Einnahmen dem Stpfl. von dritter Seite zufließen (s. Anm. 36; zum sog. Realisationsprinzip iwS s. § 2 Anm. 11a). Bloße Wertsteigerungen schon vorhandenen Vermögens (zB steigender Kurswert von Aktien) führen nicht zu Einnahmen.

### 36 II. Voraussetzungen des Zuflusses

**Eintritt einer Vermögensmehrung (= objektive Bereicherung) beim Steuerpflichtigen** (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [40]; v. 7.12.1984 – VI R 164/79, BStBl. II 1985, 164 [166]; v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224): Eine Bereicherung des Stpfl. liegt auch dann vor, wenn der Schuldner an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung des Stpfl. erfüllt (s. näher § 11 Anm. 27).

**Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vermögensmehrung** (BFH v. 30.1.1975 – IV R 190/71, BStBl. II 1975, 776; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 [482]): Eine bloße Vermögensmehrung durch Erwerb einer Forderung reicht nicht aus, vielmehr wird der Zufluss nur durch tatsächliche Zahlung oder einen der Zahlung vergleichbaren wirtschaftlichen Vorgang bewirkt (s. näher § 11 Anm. 33).

**Die Vermögensmehrung muss „von außen“ kommen;** der Zufluss setzt deshalb prinzipiell eine Vermögensverschiebung zwischen zwei Personen voraus. Bloße Wertsteigerungen im vorhandenen Vermögen reichen nicht aus (s. § 11 Anm. 41).



### III. Formen des Zuflusses

37

**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). Eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten bewirkt nur dann einen Zufluss, wenn der Betrag dem Berechtigten von da an tatsächlich zur Verfügung steht (BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; v. 2.3.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 602 [603]; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II, 480 [482]) und dieser ohne weiteres Zutun des zahlungswilligen und zahlungsfähigen Schuldners den Leistungserfolg herbeiführen kann (BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1987, 224).

Zu den Grundformen des Zuflusses s. näher § 11 Anm. 45.

**Geldwerte Güter** fließen zu, wenn der Leistungserfolg eintritt (BFH v. 26.7.1983 – VIII R 30/82, BStBl. II 1983, 755; v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136; v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342).

### IV. Kein Zufluss bei Darlehen, durchlaufenden Posten und fiktiven Einnahmen

38

#### 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 steuerbarer Einkünfte verneint, weil sich der Darlehenszufluss auf der nicht steuerbaren Vermögensebene abspiele (SCHMIDT/DRENSECK XXVI. § 8 Rn. 2). Andere begründen dieses Ergebnis mit dem fehlenden Veranlassungszusammenhang zwischen Zufluss der Darlehensvaluta und der zugrunde liegenden Einkunftsart (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 23; LBP/PUSR, § 8 Rn. 138). Diese Sichtweise ist zwar im Regelfall zutreffend, versagt jedoch in Fällen wie der Darlehensgewährung durch ArbN an ArbG (s.u.).

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; v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341), obwohl dies Überlegungen sind, die nur im Rahmen des BV-Vergleichs eine Rolle spielen. Außerdem kommt es für den Zufluss grundsätzlich 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 aaO).

► *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, 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]). ZB liegt Zufluss auch dann vor, wenn ein

Teilbetrag der Provision eines Handels- oder Versicherungsvertreters zunächst nicht ausbezahlt, sondern – in der Praxis häufig – verzinslich einem Kautionskonto zur Sicherung des Stornorisikos gutgeschrieben wird (BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499).

**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; s. auch § 3 Nr. 50 Anm. 2, § 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. 19.1.1976 – VI R 227/72, BStBl. II 1976, 231; v. 5.11.1971 – VI R 207/68, BStBl. II 1972, 137). Auch Mieterumlagen für Nebenkosten sind, da der Vermieter in eigenem Namen handelt, keine durchlaufenden Posten, sondern gehören zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (BFH v. 27.7.1999 – IX B 44/99, BFH/NV 2000, 179; 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 WKPauschbetrags nach § 9a Nr. 2 aF).

**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 zu einem geldwerten (Nutzungs-)Vorteil, der als Einnahme zufließt (BFH v. 9.10.2002 – VI R 164/01, BStBl. II 2003, 373, [374]; KSM/GRÖPL, § 8 Rn. B 50). 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.

39 Einstweilen frei.

## D. Im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7

### I. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten

40

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 u. 6) oder der Abwicklung von Rechtsgeschäften iSd. § 22 steht.

§ 8 regelt nicht die Voraussetzungen dafür, wann Einnahmen „im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7“ zufließen. Diese müssen den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten entnommen werden.

- ▷ *Durch Aufzählung bestimmter Einnahmen* wird die Frage, was im Rahmen der Einkunftsart zufließt, spezialgesetzlich geregelt: zB „Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen ...“ (§ 19 Abs. 1 Nr. 1), „Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengeld ...“ (§ 19 Abs. 1 Nr. 2), „Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen, Ausbeuten ...“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 1); § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Satz 1 nennt den Veräußerungspreis als Einnahme.
- ▷ *Durch Generalklauseln* werden die Aufzählungen (s.o.) erweitert: „andere Bezüge und Vorteile“ (§ 19 Abs. 1 und 2), „sonstige Bezüge“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 1), „besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Abs. 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden“ (§ 20 Abs. 2 Nr. 1), „wiederkehrende Bezüge“ (§ 22 Nr. 1).
- ▷ *Durch entsprechende Formulierungen* bringt das Gesetz zum Ausdruck, dass Aufzählungen nur beispielhaft gemeint sind: zu den Einkünften „gehören“, so § 19 Abs. 1, § 20 Abs. 1 und 2. Eine abschließende Beurteilung, wann stpfl. Einnahmen vorliegen, lässt sich den Aufzählungen nicht entnehmen. Bei einigen Einkunftsarten fehlen solche Aufzählungen von Einnahmen ganz, so in § 21, § 22 Nr. 3.

Um feststellen zu können, ob Einnahmen einer bestimmten Einkunftsart vorliegen, bedarf es daher regelmäßig weiterer Kriterien.

### II. Der Einkünfteerzielung dienende Leistungsbeziehungen als gemeinsames Merkmal der Einkunftsarten

41

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. 72, 126). Vermögenszugänge sind grundsätzlich nur dann stpfl., wenn sie auf einer wirtschaftlichen Tätigkeit, auf einer Teilnahme am Marktgeschehen iS einer planmäßigen und entgeltlichen

Verwertung von Gütern und Leistungen beruhen (BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 5; ferner § 2 Anm. 72). 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 Privatvermögens, bei § 20, § 21, § 22 Nr. 3 ohne Aufgabe des Vermögensguts (Gebrauchsüberlassung), bei § 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 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. 22.8.2003 – IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41; 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).

**Nicht steuerbar sind Einkünfte** (s. dazu § 2 Anm. 79, 80), die nicht aus einer Arbeits- oder Verwertungsleistung stammen. 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. Dies gilt gem. § 22 Nr. 1 Satz 2 auch für sonstige Unterhaltsleistungen, soweit der Geber nicht unbeschränkt estpfl. oder kstpfl. ist.

**Einkünfterzielungsabsicht** (s. § 2 Anm. 58, 371): 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; v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; 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 als Liebhaberei ausgeübt wird, führt nicht zu steuerbaren Einnahmen (s. Anm. 180 „Liebhaberei“ und § 2 Anm. 350 ff.). Zu Einnahmen, die unter keine Einkunftsart fallen, s. § 2 Anm. 79, 80.

### III. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen

#### 42 1. Einführung

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

**Beispiel:** Steht etwa der Schadensersatz, den ein ArbN nach einer Verletzung erhält, mit seiner Arbeitsleistung in einem Zusammenhang, der zur StPflicht führt (s. dazu Anm. 180 „Schadensersatz“)?

§ 8 sagt zu diesem Problem nichts aus. Zu fragen ist nach dem maßgeblichen Kriterium der Zuordnung der konkreten Vermögensmehrung (Einnahme, s. Anm. 22 ff.) zur Leistung als gemeinsamen Bezugspunkt der Einkunftsarten (s. Anm. 41).

## 2. Von der neuen Rechtsprechung und Lehre abgelehnte Formen des Zusammenhangs

43

Rspr. und Schrifttum haben im Laufe der Zeit verschiedene Formen des Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Einkunftsart auf ihre Anwendbarkeit hin untersucht. Dabei wurden insbes. der unmittelbare, der finale und der kausale Zusammenhang (s.u.) von der hM zugunsten des Veranlassungszusammenhangs (s. Anm. 44) verworfen.

**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, 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, EFG 1993, 154, bestätigt 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 steuerbaren Einnahmen, wenn sie Ersatz eines privaten Schadens darstellen; s. Anm. 180 „Schadensersatz“). 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 (s. auch Anm. 35).

Von „Entgelt“ spricht zB § 20 Abs. 2 Nr. 1. 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. 2 Nr. 1). 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 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 iS der *Aquivalenztheorie* versteht (vgl. SÖHN, DSjG 3 [1980], 22). Hier wird lediglich danach gefragt, ob die Leistung nicht hinweggedacht 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. 46) des Leistungsverhältnisses gewährt werden.

### 3. Veranlassungszusammenhang als zutreffender Maßstab

#### 44 a) Herleitung

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

BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529; v. 22.3.1985 – VI R 82/83, BStBl. II 1985, 532; v. 20.12.2000 – XI R 32/00, BStBl. II 2001, 496 (497); CREZELIUS, DSjG 9 (1986), 85 (95); SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 3; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 40; LBP/PUST, § 8 Rn. 220 ff.; 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 (zu diesen Begriffen s. § 2 Anm. 69), dh. auf BE und BA sowie auf Einnahmen der Überschusseinkunftsarten (§ 8) und auf WK (§ 9; s. § 9 Anm. 130 ff.).

**Stellungnahme:** Dem ist zuzustimmen. Jeder Überschuss aus einer der genannten vier Einkunftsarten ist grundsätzlich steuerbar. Einnahmen erhöhen den Überschuss, WK verringern ihn. Es liegt deshalb nahe, die Frage, welcher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Einkunftsart bestehen muss, nach den



selben Kriterien zu entscheiden, die für den Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einkunftsart (also für den WKBegriff) gelten. Folglich fügt sich allein das Kriterium des Veranlassungszusammenhangs bruchlos in die Systematik der steuerbaren Einnahmen und Ausgaben ein.

### b) Kriterien der Veranlassung

45

**Überblick:** 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:

- Feststellung einer Leistung des Stpfl., die der Erzielung von Einkünften einer der Überschusseinkunftsarten dient,
- Feststellung des Anlasses für den Einnahmezuffluss und
- Feststellung eines Zusammenhangs 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 (Arbeitsverhältnis, Mietverhältnis, Darlehensverhältnis usw.). Es genügt, wenn ein solches Leistungsverhältnis Anlass des Einnahmezuflasses 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. 46) 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. 22.3.1985 – VI R 170/82, *BStBl.* II 1985, 529; v. 25.5.1992 – VI R 85/90, *BStBl.* II 1992, 655 [657] betr. Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung).

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; s. Anm. 180 „Schadensersatz“).

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, 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 Orchestermusiker 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 Vermietung und Verpachtung 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. ZB sind Schadensersatzleistungen nicht steuerbar, wenn sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der einkünfterzielenden 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, und Anm. 180 „Schadensersatz“).

Der Zusammenhang kann in äußeren (wirtschaftlichen) Umständen, ggf. aber auch in der Vorstellung des Stpfl. bestehen: Einnahmen sind nur die Vermögensmehrungen, die als Ergebnis 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 (iS 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. 69) nicht möglich ist. Das ist der Fall (vgl. LANGOHR, Das Veranlassungsprinzip im ESt-Recht, 1990, 137 f.),

- 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 aaO mwN).

Im zweiten Fall (gemischte Veranlassung) ist uE ebenso notfalls im Schätzungswege aufzuteilen, falls eine wertende Zuordnung zu einem Bereich nicht eindeutig möglich erscheint. Eine solche Aufteilung kann nur unterbleiben, wenn ein besonderes Aufteilungsverbot eingreift, wie es zB § 12 für gemischt veranlasste Aufwendungen entnommen wird (glA im Ergebnis LANGOHR aaO; LBP/Pust, § 8, Rn. 241).

Dagegen ging der BFH bisher grundsätzlich 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]; kritisch 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).

### c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip

46

**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; v. 22.3.1985 – VI R 96/82, BStBl. II 1985, 641; Lehrabschlussprämie; FG Ba.-Württ. v. 10.10.1996, EFG 1997, 229, rkr.: Wäschepäckchen an Kinder des ArbN zu Weihnachten). Ausführlich dazu § 19 Anm. 176 f.

**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), Kapitalvermögen (§ 20) oder Vermietung und Verpachtung (§ 21); denn der Veräußerungserlös ist nicht durch die Leistung (Arbeits-tätigkeit, Vermietung oder Kapitalüberlassung) veranlasst (s. § 19 Anm. 600 „Veräußerungsgewinn“). 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.

Wenn § 20 Abs. 2 Nr. 2 die Einkünfte aus der Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen und § 21 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen für stpfl. erklären, so ist das keine Ausnahme vom Grundsatz, dass die Veräußerung von Vermögenswerten grundsätzlich nicht zu stpfl. Einnahmen iSd. § 8 führt. Denn mit der Veräußerung verwertet der Stpfl. seinen Anspruch (bzw. seine Anwartschaft) auf die Gegenleistungen (Dividende, Zinsen, Miet- und Pachtzins), dh. es tritt Zufluss ein (s. § 11 Anm. 7 und 58 „Abtretung“; s. auch § 2 Anm. 138 zum sog. Surrogationsprinzip).

**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. 170–172. Diese Vorteilszuwendungen durch dritte Personen sind Arbeitslohn, soweit sie durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Dies ist dann der Fall, wenn der ArbN sie ver-

nünftigerweise 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; s. auch Nds. FG v. 27.5.2004, EFG 2004, 1287, nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 36/04).

► *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 und 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.

47 Einstweilen frei.

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

Eine Einnahme iSd. § 8 liegt nur vor, wenn der Tatbestand einer der Einkunftsarten der §§ 19 ff. 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. 44 f.). 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; v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 betr. Kapitaleinkünfte).

Bei Zuordnungskonflikten (s. § 2 Anm. 87, 95), die das Gesetz nicht ausdrücklich regelt (s. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3), ist darauf abzustellen, zu welcher Einkunftsart die Leistung in engerer Beziehung steht (§ 9 Anm. 236). Gegebenenfalls ist aufzuteilen.

Zur Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander und zum Verhältnis der verschiedenen Einkunftsarten zueinander (Konkurrenz) s. § 2 Anm. 87 ff., 503 ff.

49 Einstweilen frei.

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

### A. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)

**Schrifttum:** GAST-DE HAAN, Bewertung von Personalrabatten, DB 1990, 1632; REUTER, Überzogene LSt. bei Sachzuwendungen, StVj. 1990, 237; E. SCHMIDT, Am Abgabeort zum Endpreis, BB 1990, 1242; HUSSMANN, Prüfung der lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung der Sachbezüge an ArbN und des Vorsteuerabzugs auf Reisekosten durch den LStAußendienst, DB 1991, 1951; spezielles Schrifttum zu Sätzen 2–5 s. vor Anm. 70, zu Sätzen 6–8 s. vor Anm. 117, zu Abs. 3 s. vor Anm. 145.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 1

#### 1. Rechtsentwicklung des Abs. 2 Satz 1

##### a) Rechtslage bis VZ 1989: Ansatz von Sachbezügen mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts 50

Seit dem Reichseinkommensteuergesetz 1934 v. 16.10.1934 bis einschließlich VZ 1989 waren Einnahmen, die nicht in Geld bestanden, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts zu bewerten.

**Mittelpreis** ist ein Preis, 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]).

**Verbrauchsort** kann nur der Ort sein, an dem der Empfänger der Sachbezüge den Nutzen daraus zieht. Dies wird idR der Wohnort des Stpfl. sein, aber auch der davon abweichende Ort des gewöhnlichen Aufenthalts.

**Andere Einzelfragen** zu Abs. 2 Satz 1 aF, insbes. zum Begriff „üblich“, zur Schätzung des Preises und zu Umständen, die eine abweichende Bewertung rechtfertigen, stellen sich ebenso nach der derzeitigen Rechtslage und sind daher bei Anm. 60–62 behandelt.

##### b) Rechtslage ab VZ 1990 bis VZ 1995: Ansatz von Sachbezügen mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort 51

Das StReformG 1990 v. 25.7.1988 führte als Bewertungsmaßstab den üblichen Endpreis am Abgabeort statt des üblichen Mittelpreises des Verbrauchsorts ein. Die Gesetzesänderung sollte ausweislich der Begründung des RegE (BTDrucks. 11/2157, 141) vor allem sicherstellen, dass Sachbezüge aus einem Dienstverhältnis einheitlich nach den Verhältnissen an dem Ort bewertet werden, an dem der ArbG diese Sachbezüge seinen ArbN verschafft (Abgabeort statt Verbrauchsort). Zum anderen wurde klargestellt, dass nicht etwa ein Durchschnittsbetrag ermittelt werden muss, sondern der tatsächliche Preis, der üblicherweise im allgemeinen Geschäftsverkehr vom fremden Letztverbraucher gefordert wird (Endpreis statt Mittelpreis).

Die Bedeutung der Gesetzesänderung ist trotz des beinahe ins Gegenteil gewendeten Wortlauts eher gering: Das Merkmal „Verbrauchsort“ war auch schon vor 1990 in den Fällen, in denen ein ArbG Sachbezüge an ArbN aus verschiedenen

Gemeinden abgab, iS von „Abgabeort“ (Betriebsstätte des ArbG) ausgelegt worden (s. Anm. 50).

**Andere Einzelfragen** zur Rechtslage bis VZ 1995 stellen sich ebenso nach der derzeit geltenden Fassung des Satzes 1 und sind daher bei Anm. 60–62, 64 behandelt.

52 **c) Rechtslage ab VZ 1996: Ansatz von Sachbezügen mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort**

Das JStG 1996 v. 11.10.1995 stellte mit Wirkung ab VZ 1996 klar, dass die üblichen Endpreise um übliche Preisnachlässe zu mindern sind und erweiterte die Legaldefinition der Sachbezüge um den Begriff der „Dienstleistungen“. Auch diese Gesetzesänderung brachte für die Praxis keine wesentlichen Neuerungen.

53–54 Einstweilen frei.

55 **2. Sachlicher Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 1**

**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 KSM/GRÖPL, § 8 Rn. C 7; LBP/PUST, § 8 Rn. 320).

Abs. 2 Satz 1 unterscheidet sich insoweit von der für die Gewinneinkünfte geltenden Bewertungsvorschrift des § 6, die nicht an den Begriff der BE, sondern an den des WG anknüpft. Der BFH hat allerdings gelegentlich auch bei Gewinneinkünften auf § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab zurückgegriffen (BFH v. 29.11.1960 – I 117/60 S, BStBl. III 1961, 183; v. 23.3.1961 – IV 381/58, StRK EStG [bis 1974] § 52 R. 11; v. 28.3.1974 – IV R 172/71, BStBl. II 1975, 9; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995).

**Sachbezüge** sind nach der Klammerdefinition in Abs. 2 Satz 1 alle Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Das Gesetz meint damit nicht nur die Überlassung von Sachen im engeren bürgerlich-rechtl. Sinn, sondern bezieht umfassend auch die Gewährung geldwerter Rechte, Dienstleistungen und sonstiger Vorteile ein (s. Anm. 23–30). Das ergibt sich aus der Gesetzessystematik: Abs. 2 bezieht sich auf Abs. 1, dh. dem Bewertungsmaßstab sollen alle Einnahmen, die in Geldeswert bestehen, unterworfen werden (vgl. EStKommission, Untersuchungen zum EStRecht, Bonn 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). Zudem werden auch in §§ 19 Abs. 1, 20 Abs. 2 Nr. 1 „Vorteile“ zu den Einnahmen gezählt, was ebenfalls für die umfassende Anwendung von Satz 1 spricht (KSM/GRÖPL, § 8 Rn. C 6).

**Spezielle Bewertungsvorschriften** schließen die Anwendbarkeit von Abs. 2 Satz 1 aus. Das EStG kennt

- Abs. 2 Sätze 2–5 für die Bewertung der Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu privaten Fahrten;
- Abs. 2 Sätze 6–8 für Sachbezüge, deren Wert in einer RechtsVO festgesetzt ist;
- Abs. 3 für Personalrabatte (zum Bewertungswahlrecht s. Anm. 152);
- § 19a Abs. 2 für die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN.

### 3. Persönlicher Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 1

56

**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.

**Verdeckte Gewinnausschüttungen** wurden bisher hingegen 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 vGA im KStRecht, 1986, 104f; aA LADMANN/STEINER, § 8 Rn. 94: 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.).

Für die Bewertung einer vGA, die auf einer privaten Kfz-Nutzung beruht, hält der BFH Abs. 2 Sätze 2–5 für nicht anwendbar (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882). Aus Praktikabilitätsgründen nimmt die Verwaltung aber grundsätzlich eine Berechnung der vGA nach der 1 vH-Regelung vor (OFD Hannover v. 8.11.2005, KSt-Kartei ND § 8 KStG Karte F 22).

Einstweilen frei.

57–59

## II. Um übliche Preisnachlässe geminderter üblicher Endpreis am Abgabeort

### 1. Üblicher Endpreis

#### a) Begriff des üblichen Endpreises

60

**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, Preisklarheit und -wahrheit zu fördern und durch die Gewährleistung optimaler Preisvergleichsmöglichkeiten die Stellung des Verbrauchers gegenüber Handel und Gewerbe zu stärken (EHLEY/KLIPPEL/KOTTHOFF/MECKEL/PLOSS, Heidelberger Kommentar zum Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2005, § 1 PAngV Rn. 10). Zur Kritik an der Anknüpfung an das Wettbewerbsrecht s. Anm. 169.

Daher ist üblicher Endpreis der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern in der Mehrzahl der Verkaufsfälle am Abgabeort für gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird (R 31 Abs. 2 Satz 2 LStR 2005). Er kann idR Preislisten, Katalogen, Preisauszeichnungen, Preisschildern, Preisaufrucken auf der Verpackung usw. entnommen werden.

Besteht für ein WG eine Preisbindung, so ist der preisrechtl. zulässige Wert auch für die Steuerbehörden maßgeblich (FG Düss. v. 25.6.1965, EFG 1965, 155, rkr.; FG Hamb. v. 27.6.1980, EFG 1981, 14, rkr.).

**Maßgebliche Handelsstufe** ist grundsätzlich der Einzelhandel. Veräußert jedoch ein Großhandelsbetrieb in erheblichem Umfang an Letztverbraucher oder erfolgt der Vertrieb im Fabrikverkauf, kann der Endpreis auch auf diese Weise gebildet werden (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 93; LBP/PUST, § 8 Rn. 329). Der Handel mit gebrauchten Fahrzeugen findet in der Mehrzahl der Fälle unter Pri-



vatleuten 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]).

**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; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 81, 83). 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 (KSM/GRÖPL, § 8 Rn. C 4; LBP/PUST, § 8 Rn. 331).

#### 61 b) Ermittlung des üblichen Endpreises

**Eigener Endpreis des Arbeitgebers:** In den Fällen, in denen der ArbG die dem ArbN gewährten Sachbezüge auch fremden Letztverbrauchern anbietet, ist dieser Preis maßgeblich, wenn er vom ArbG entsprechend den Gegebenheiten am Markt für den üblichen Leistungsaustausch festgesetzt wurde. Dies gilt auch dann, wenn der Letztverbraucherpreis des ArbG unterhalb des am betreffenden Ort üblichen Preises liegt (R 31 Abs. 2 Satz 4 LStR 2005). Dies ist uE eine zutreffende Gesetzesauslegung, da es dem ArbG unzumutbar und damit unverhältnismäßig wäre, bei vorhandenen eigenen Preisfestsetzungen für die nämliche Sache noch die Preise fremder Wettbewerber zu ermitteln.

So auch BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 (231); LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 96; aA KUHSEL, BB 2002, 124 (125); MEYER-SCHARENBERG, DSrR 2005, 1211 (1213); BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 96; LBP/PUST, § 8 Rn. 333; der am Abgabeort am häufigsten vorkommende Preis; SCHMIDT/DRENECK XXVI, § 8 Rn. 37; der niedrigste Preis am Abgabeort.

Dagegen bleiben Preiszugeständnisse, die der ArbG im Einzelfall aufgrund gezielter Preisverhandlungen einräumt, sowie Sonderkonditionen für bevorzugte Kunden außer Betracht. Die Begriffe „üblicher Endpreis“ (Abs. 2 Satz 1) und „Endpreis im allgemeinen Geschäftsverkehr“ (Abs. 3 Satz 1) unterscheiden sich nicht, so dass wegen weiterer Einzelheiten und Ausnahmen auf die Erl. zu Abs. 3 (Anm. 168–170) verwiesen werden kann.

**Fremder Endpreis:** In den Fällen, in denen der ArbG die dem 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 SachbezugsVO 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 Schätzungsver-



fahren zur Ermittlung des tatsächlichen geldwerten Vorteils handelt (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 81; KSM/GRÖPL, § 8 Rn. C 11). Allerdings ist es dem ArbG nicht unbegrenzt zumutbar, „Marktforschung zu treiben, um den fremden Endpreis zu ermitteln“ (CHRISTOFFEL aaO). 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 Letztverbraucherpreise 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 R 31 Abs. 2 Satz 7 LStR 2005; BFH v. 15.12.1978 – VI R 36/77, BStBl. II 1979, 629; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999], beide noch zum üblichen Mittelpreis; FG Münster v. 4.2.1998, EFG 1998, 1126; nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 45/98). 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 aaO, 41). 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 [796 f.]).

#### 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 Sachbezug einer für ihn nicht üblichen Nutzungsbeschränkung oder Nutzungsbestimmung unterliegt, zB wenn der ArbG hochwertige Kleidungsstücke mit der Auflage überlässt, diese zu Repräsentationszwecken während der Arbeitszeit zu tragen (FG München v. 26.4.2002, EFG 2002, 1040 [1042], nrkr., aufgeh. durch BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BFH/NV 2006, 1563), oder wenn er Leistungen gewährt, die von üblichen 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). Zu weiteren Abschlägen s. BREUER, StRK-Anm. EStG § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 540.

► *Grundstücksveräußerung unter Auflagen*: Umstritten ist die Behandlung von rechtl. Belastungen bei vergünstigter Veräußerung eines Grundstücks durch den ArbG an den ArbN. So soll die Belastung mit einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit (RFH v. 24.3.1925, 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, EFG 1979, 122, rkr.) eine Wertminderung rechtfertigen, nicht dagegen ein Vorkaufsrecht des ArbG für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch den ArbN, weil der ArbN dann dennoch den vollen mit seinem Vertragspartner vereinbarten Preis erhalte (FG Düss. v. 23.6.1978, EFG 1979, 121, rkr.), oder 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 aaO; aA FG Rhld.-Pf. v. 5.10.1978 aaO).

62–63 Einstweilen frei.

#### 64 2. 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, m. Anm. HFR 1974, 342: verbilligte Gewährung von Dienstleistungen).

Nach R 31 Abs. 2 Satz 9 LStR 2005 kann aus Vereinfachungsgründen allgemein ein Abschlag von 4 vH vom ausgezeichneten Endpreis vorgenommen werden. Der Nachweis höherer üblicher Preisnachlässe bleibt möglich. Ggf. bietet sich hier auch die Inanspruchnahme der Freigrenze nach Satz 9 an.

#### 65 3. Am Abgabeort

**Abgabeort bei Arbeitgeber mit mehreren Betriebsstätten:** Das Vorhandensein von mehreren Betriebsstätten führt bei Maßgeblichkeit des eigenen Endpreises (dazu Anm. 61) dann zu Problemen, wenn der ArbG an verschiedenen Orten unterschiedliche Endpreise verlangt. Bei Maßgeblichkeit eines fremden Endpreises ist fraglich, nach welcher Betriebsstätte 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 (R 31 Abs. 2 Satz 6 LStR 2005; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 38; 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; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 97; FROTSCHER, Steuerreform 1990, 1988, 41; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 105; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 100; TEMMINGHOFF, LStpflichtige Zuwendungen an ArbN, 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) iS 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 (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 (GAST-DE HAAN, DB 1990, 1632), bzw. bei Gemeinden ab 50000 Einwohnern der einzelne Stadtteil (CHRISTOFFEL, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64);
- ▷ die politische Gemeinde des ArbG-Sitzes (SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 38) bzw. der Arbeitsstätte mit den räumlich und verkehrstechnisch dazugehörigen Vorortgemeinden;

▷ 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 (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 98).

Angesichts der heutigen Mobilität der marktteilnehmenden Nachfrager ist ein unterschiedliches Ergebnis 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 (s. auch Anm. 131).

#### 4. Verhältnis zur Bewertung beim Leistenden

66

Für die Wertbestimmung nach Abs. 2 Satz 1 kommt es nicht darauf an, ob oder inwieweit es sich beim Leistenden um (Betriebs-)Ausgaben handelt. Die Aufwendungen des Leistenden 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 im Geltungsbereich der SachbezugsVO); s. auch Anm. 56.

### III. 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 (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 99). 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; KAATZ, FR 1964, 84); es liegt auch keine (weitere) Einnahme vor (s. Anm. 17).

Einstweilen frei.

68–69

### B. Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Abs. 2 Sätze 2–5)

**Schrifttum zur Rechtslage bis VZ 1995:** ASSMANN, Zur Schätzung der privaten Pkw-Nutzung nach der „1 %-Methode“, DB 1990, 76; REY/STARKE, Korrektur des Arbeitslohns in der EStErklärung als Folge des Ansatzes eines geldwerten Vorteils wegen Nutzung eines Firmenwagens, DB 1991, 67; BEIN, Gestellung eines Fahrers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Dienstwagen, DB 1992, 964; KALMES, Lohnsteuerliche Behandlung des geldwerten Vorteils aus der Gestellung von Kraftwagen des ArbG für Fahrten der ArbN, BB 1992, 2194; –FM–, Zur Erfassung des lohnsteuerlichen Vorteils der unentgeltlichen Nutzung eines gekauften oder geleasten Firmenwagens für Privatfahrten unter Berücksichtigung der LStR 1993, DStR 1993, 469; NÄGELE/SCHMIDT, Das Dienstfahrzeug, BB 1993, 1797.

**Schrifttum zur Rechtslage ab VZ 1996:** 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 ... der Kraftfahrzeugstellung bei ArbN durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995, 738; HABERT/NEYER, Steuerliche Aspekte der ArbN-Zuzahlung beim Firmen-Pkw, DStR 1995, 795; JONAS, ArbG und Lohnsteuer: Zweifelsfragen 1995, StJb. 1995/96, 313 (insbes. 319 ff.); 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 LSt. 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 LSt. 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 ArbN, 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; ZACHER, Private Kfz.-Nutzung – Ärgernis ohne Ende?, DStR 1997, 1185; URBAN, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsanweisungen zur Firmenwagenbesteuerung, FR 1997, 661; PUST, Anmerkung zu BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, HFR 2002, 787 f.; 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 F. 6, 4643.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Sätze 2–5

### 70 1. Überblick

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

**Satz 2** verweist für reine Privatfahrten auf die Pauschalregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 (dazu § 6 Anm. 1202a ff.), wonach monatlich 1 vH des Listenpreises anzusetzen ist (dazu Anm. 80–87).

**Satz 3** ordnet einen Zuschlag für die Nutzungsmöglichkeit zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an (dazu Anm. 90–96).

**Satz 4** lässt alternativ den Ansatz der anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen zu, wenn Belegnachweis und Fahrtenbuch geführt werden (dazu Anm. 100–105).

**Satz 5** schließlich trifft Sonderregelungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (dazu Anm. 108–110).

### 2. Rechtsentwicklung

#### 71 a) Rechtslage bis VZ 1995

Bis 1995 hatte die Bewertung des Nutzungsvorteils nach der allgemeinen Bewertungsvorschrift des Satzes 1 zu erfolgen. Die Praxis orientierte sich an den detaillierten Regelungen der LStR.

**b) Gesetzliche Regelung ab VZ 1996**

72

**Abs. 2 Sätze 2–4** wurden durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 eingefügt. Gesetzgeberisches Ziel war es (neben der Fortführung der derzeitigen Tendenz zur Typisierung), die Bewertung des Nutzungsvorteils vom Wert des Kfz. abhängig zu machen (BTDrucks. 13/1686, 8), was durch die Anknüpfung an den Listenpreis, nicht aber durch einen pauschalen Ansatz eines bestimmten Betrags pro gefahrenen Kilometer verwirklicht werden kann.

**Abs. 2 Satz 5** enthält die Regelung, dass ein Wert für die Nutzung für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung nicht anzusetzen ist, soweit für diese Fahrten ein Abzug wie WK nach § 9 Abs. 2 Sätze 7 und 8 in Betracht kommt. Dieser Grundsatz wird aber ergänzt durch einen pauschalen Wertansatz von 0,002 vH des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer für die übrigen Fahrten (1. Teilsatz) und durch die Möglichkeit des Einzelnachweises durch Belege und Fahrtenbuch (3. Teilsatz mit Verweis auf Satz 4).

Einstweilen frei.

73–74

**3. Bedeutung von Abs. 2 Sätze 2–5****a) Vereinfachung und Vereinheitlichung**

75

Mit der Einfügung der Sätze 2–5 besteht über die allgemeine Bewertungsvorschrift des Satzes 1 hinaus erstmals eine spezielle gesetzliche Grundlage für die Bewertung des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen privaten Nutzung betrieblicher Kfz. durch ArbN. Das gesetzgeberische Ziel der Regelung besteht in der Vereinheitlichung und Vereinfachung der Nutzungswertermittlung im Kfz.-Bereich für Gewinn- und Überschusseinkünfte (Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 13/1686, 8).

**b) Verfassungsrechtliche Problematik**

76

Die Vereinheitlichung der Ermittlungsmethoden und Berechnungsgrößen für Selbständige und abhängig Beschäftigte ist durch die Abstimmung des Abs. 2 Sätze 2–5 auf die Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 4 sowie des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und § 9 Abs. 2 gelungen. Zweifelhaft ist jedoch, ob damit auch eine Gleichbehandlung nach verfassungsrechtl. Maßstab erreicht, dh. tatsächlich Gleiches gleich behandelt worden ist (zur verfassungsrechtl. Problematik bei der korrespondierenden Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 s. § 6 Anm. 1202d).

**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 idR 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 Unternehmer 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. Bei Gebrauch eines Kfz. stellt nämlich die Fahrleistung einen entscheidenden Kostenfaktor dar, der nach der Pauschalierungsmethode bei der Nutzungswertermittlung für ein betriebliches Fahrzeug unberücksichtigt bleibt (gleiche Bedenken SCHNEIDER,

DStR 1996, 93 [94]; BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122; der gesetzlichen Regelung dagegen zust. BROUDRÉ, DStR 1995, 1784 [1787], die hierin eine Korrektur der Benachteiligung beruflicher Vielfahrer durch die vormalige Verwaltungsregelung des pauschalen Ansatzes von 30–35 vH der Gesamtkosten sieht). Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt hinzu, dass Vielfahrer nicht nur denselben geldwerten Vorteil zugerechnet bekommen wie Wenignutzer, sondern sie auch noch höhere Abzüge wie WK nach § 9 Abs. 2, wo die Anzahl der tatsächlichen Fahrten maßgeblich bleibt, geltend machen können (WEBER, DB 1996 Beil. Nr. 7, 4; BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122 [1124]). Dies führt in der Tendenz zu umwelt- und verkehrspolitisch unerwünschten Ergebnissen.

**Ungleichbehandlung von Luxusfahrzeugen und Kleinwagen:** Häufig wird versucht, aus den wirtschaftlichen Änderungen, die die Regelung insbes. für die Nutzung von Fahrzeugen des oberen Marktsegments mit sich bringt, die Verfassungswidrigkeit aus einer Übermaßbesteuerung von Luxusfahrzeugen und damit einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips herzuleiten (JONAS, StJb. 1995/96, 313 [319]; sehr gedankenreich und mit vielen Einzelfragen und Beispielen, in der Argumentation aber nicht überzeugend WEBER, DB 1996 Beil. 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 zugrundegelegt 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; v. 10.10.1986, BTDrucks. 10/6138, 78). Die Heranführung eines bislang zu niedrigen Wertansatzes an die tatsächlichen Kosten kann aber nicht die Verfassungswidrigkeit begründen. ASSMANN, DB 1990, 76 zeigt unter Verwendung der sog. „ADAC-Tabellen“ auf, dass die 1 vH-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.

Die durch die Pauschalregelung erfolgende Ungleichbehandlung von Luxusfahrzeugen und Kleinwagen fällt also nicht in den Schutzbereich von Art. 3 Abs. 1 GG, da hier keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen.

**Rechtfertigungsmöglichkeiten:** Die dargelegten Ungleichbehandlungen führen nur dann zur Verfassungswidrigkeit der Norm, wenn sie nicht gerechtfertigt werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dem Gesetzgeber bei der typisierenden Ordnung von Massenerscheinungen eine weite Gestaltungsfreiheit zukommt (BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 [203]; v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182 [200]; v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 3/86, BVerfGE 78, 249 [287]; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86 ua., BVerfGE 82, 60 [101]; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309]), die bei Begünstigungen größer ist als bei Belastungen (BVerfG v. 24.7.1963 – 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 [23]; v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 ua., BVerfGE 19, 101 [116]; v. 19.10.1982 – 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 [147]; v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 [356]). Zusammenfassend zu den eher großzügiger werdenden Anforderungen des BVerfG an die gesetzliche Typisierung von Massenerscheinungen BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, und HHSp./BIRK, § 4 AO Rn. 490 ff. Nach Ansicht des BFH hat der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum bei der Entscheidung für die 1 vH-Regelung nicht überschritten (BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 [275]).



► *Rechtfertigung zu geringer (und in Grenzen zu hoher) Ansätze durch Vereinfachung:* Der häufigste Rechtfertigungsgrund für die mit Typisierungen und Pauschalierungen notwendig verbundenen Gleich- bzw. Ungleichbehandlungen ist die Vereinfachungswirkung und die damit verbundene Steigerung der Praktikabilität in einem Massenverfahren. Der mit der Norm bezweckte Vereinfachungseffekt hängt allerdings von der Konsequenz ihrer Umsetzung in der Praxis ab (vgl. dazu THOMAS, DStR 1995, 1859 [1863]). Es kommt darauf an, ob die mit dem Vereinfachungszweck einhergehende vergrößernde Typisierung zu Lasten wie auch zugunsten des einzelnen Stpfl. hingenommen oder durch Verwaltungsanweisungen bzw. Rspr. durchbrochen wird. Seitens der FinVerw. ist dies bereits in Teilbereichen geschehen (zB BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654). Wesentlich ist ferner die Kooperationsbereitschaft auf Händlerseite zur leichteren Ermittlung des als Ausgangsgröße der Pauschalregelung gewählten individuellen Kfz.-Listenpreises (zu den Schwierigkeiten E. SCHMIDT, FR 1995, 853; die Schwierigkeiten sind aber nicht neu, da die 1 vH-Regelung in der Praxis schon lange vor 1996 angewandt wurde).

► *Rechtfertigung zu hoher Ansätze durch die Möglichkeit des Einzelnachweises:* Die „Escape-Klausel“ des Satzes 4 stellt sicher, dass – bei Einhaltung der entsprechenden Nachweisanforderungen – niemand zum pauschalen Ansatz eines höheren als des tatsächlichen geldwerten Vorteils gezwungen wird. Diese Regelung dient der Vermeidung von Härtefällen (THOMAS, DStR 1995, 1859; SEITZ, DStR 1996, 1 [3]) und verhindert damit eine Übermaßbesteuerung in den Fällen, in denen die Pauschalansätze zu Lasten des Stpfl. der Realität nicht entsprechen (SÖHN, FR 1997, 245 [250]).

Die Verfassungswidrigkeit könnte sich noch aus dem Gesichtspunkt ergeben, dass die Führung eines Fahrtenbuchs unzumutbar wäre. Dem Bürger kommt jedoch von Verfassungen wegen kein Recht auf die für ihn günstigste Lösung zu, ohne dass er daran selbst mitwirken muss (BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 [276]). 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 auch von der FinVerw. zugelassene Benutzung elektronischer Fahrtenbücher den Nachweis erheblich (ASSMANN, BuW 1995, 870).

#### 4. Geltungsbereich von Abs. 2 Sätze 2–5

Abs. 2 Sätze 2–5 gelten im gesamten Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7). Ihre Hauptzielgruppe bilden Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (BTDrucks. 13/1686, 8), was auch durch die mehrfache Verwendung des Begriffs „Arbeitsstätte“ deutlich wird.

Einen weiteren Anwendungsfall bildet die Bewertung einer vGA bei einem Gesellschafter einer KapGes., dem das Fahrzeug für private Zwecke überlassen wird (s. Anm. 85; dazu näher JUNGE, DStR 1998, 833 ff.; zur Abgrenzung zwischen vGA und Arbeitslohn bei Gesellschafter-Geschäftsführern s. KLEINER,

77

NWB F. 6, 4643 [4644 f.]); zur Bewertung der vGA auf Seiten der Gesellschaft s. Anm. 56.

78–79 Einstweilen frei.

## II. Die 1 vH-Pauschalierungsmethode für Privatfahrten (Abs. 2 Satz 2)

### 80 1. Inhalt der Regelung und Umfang der Abgeltungswirkung

**Inhalt der Regelung:** Nach Abs. 2 Satz 2 ist für die Bewertung des geldwerten Vorteils, der dem ArbN (oder anderen Stpfl. mit Überschusseinkünften) 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 vH des inländ. Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der USt. anzusetzen. Die Anknüpfung der Schätzmethode 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).

**Kraftfahrzeug:** Zum Begriff des Kraftfahrzeugs s. § 4 Anm. 930 und § 6 Anm. 1203b.

**„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 ausgeschlossen.

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 (s. Anm. 77). Der Begriff „betrieblich“ beruht insoweit auf einem Redaktionsversehen im Gesetzgebungsverfahren. Der Anwendungsbereich der vorausgegangenen Verwaltungstypisierungen (zB BMF v. 25.5.1979, 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 als einschränkendes Tatbestandsmerkmal zu verstehen, sondern dergestalt, dass es sich um ein (vom ArbG oder Dritten) im Rahmen einer Überschusseinkunftsart überlassenes Kfz. handeln kann (so im Erg. auch LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 104; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 107).

**Die Abgeltungswirkung dieser Regelung** erstreckt sich auf alle durch die Nutzung des Fahrzeugs entstehenden Kosten (LBP/PUST, § 8 Rn. 395). Dazu gehören laufende Kosten (zB für Treibstoff, Steuern und Versicherungen) ebenso wie einmalig anfallende Aufwendungen (zB Unfallkosten). Dagegen sollen solche Kosten, die ausschließlich auf Privatfahrten entfallen, nicht abgegolten sein (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03, BStBl. II 2006, 72: Vignetten, Mautgebühren und ADAC-Schutzbrief), da diese Kosten nicht notwendigerweise mit dem bestimmungsgemäßen Gebrauch des Fahrzeugs verbunden sind. Dem wird zu Recht entgegenghalten, dass eine Aufteilung der Kosten auf reine Privatfahrten

einerseits und gemischt veranlasste Kosten andererseits dem Vereinfachungsziel der Pauschalregelung entgegenlaufe (URBAN, FR 2006, 84 ff.).

Abgegolten ist nur der Vorteil reiner Privatfahrten (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 20). Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind nicht erfasst; hier sehen die Sätze 3 und 5 der Vorschrift Zuschläge vor (zur systematischen Einordnung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte s. Anm. 96).

## 2. Maßgeblicher Listenpreis

**Keine Bedeutung der tatsächlichen Anschaffungskosten:** Unter Listenpreis 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; v. 22.11.2002 – IV B 134/01, BFH/NV 2003, 466 [467]; R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2005; HARTMANN, Inf. 1996, 1 [5]; SEITZ, DStR 1996, 1/3; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 105). Der tatsächlich gezahlte Preis, insbes. die Gewährung von Rabatten (selbst wenn sie üblich sind) und Preisabschlägen ist unmaßgeblich, und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug im In- oder Ausland erworben wird (STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677 [682]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 108). Ebenso unberücksichtigt bleiben die Kosten der Überführung und der Zulassung (PAUS, StW. 1996, 113 [114]; HABERT/NEYER, DStR 1995, 795 [796]). Diese Regelung ist folgerichtig, da es bei der Bewertung des geldwerten Vorteils für den ArbN nicht auf die Aufwendungen des ArbG ankommen kann (BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 [277]); s. ausführlich zum Listenpreis § 6 Anm. 1203e f.

**Kosten für Sonderausstattungen** des Fahrzeugs erhöhen die Bemessungsgrundlage. Häufigste Sonderausstattung ist das Autoradio (HARTMANN, Inf. 1996, 1 [5]). Ein Autotelefon ist dabei nicht zu berücksichtigen (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2005), da seit dem 1.1.2000 die private Nutzung betrieblicher Telekommunikationsanlagen gem. § 3 Nr. 45 stfrei ist (HARTMANN, Inf. 2003, 16 [19]; SEIFERT, Inf. 2003, 655 [656]). Nach Ansicht des FG Düss. (Urt. v. 4.6.2004, EFG 2004, 1357 [1358 f.], aufgehoben, s.u.) sollen aus demselben Grund auch die Kosten für ein Navigationssystem außer Betracht bleiben (so auch HARTMANN, Inf. 2003, 16 [19]; SEIFERT, Inf. 2003, 655 [656]). Dem hat sich der BFH jedoch nicht angeschlossen, da ein Navigationssystem kein eigenständiges WG darstelle, dessen Nutzungsmöglichkeit getrennt vom Kfz. bewertet werden könne (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563; so auch R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2005; URBAN, FR 2004, 1383 [1386 f.]; aA bzgl. tragbarer Navigationsgeräte KLEINER, NWB F. 6, 4643 [4646]). Dem BFH ist zuzustimmen. Im Gegensatz zu einem Telefon ist eine vom Kfz. isolierte Nutzung eines Navigationsgeräts kaum sinnvoll. Eine unterschiedliche Behandlung ist damit geboten. Der nachträgliche Einbau erhöht die Bemessungsgrundlage ab dem Monat des Einbaus (LBP/PUST, § 8 Rn. 384). Ein zusätzlicher Satz Reifen einschließlich Felgen erhöht den geldwerten Vorteil nicht (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2005; aA FG Bremen v. 8.7.2003 – 1 K 116/03, nv.). Bei re-importierten Pkw. ist eine im inländ. Listenpreis nicht berücksichtigte Sonderausstattung werterhöhend anzusetzen. Andererseits ist bei geringwertigerer Ausstattung eines solchen Fahrzeugs eine angemessene Kürzung des inländ. Listenpreises vorzunehmen (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.1.). Der Mehrwert eines Kraftwagens, der

aus Sicherheitsgründen gepanzert ist, bleibt außer Betracht (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 7 LStR 2005; SEITZ, DStR 1996, 1 [3]). In solchen Fällen ist vom Bruttolistenpreis des Fahrzeugs auszugehen, das der ArbN erhalten hätte, wenn kein Sicherheitsrisiko für ihn bestünde (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 21).

**Bei Nutzung mehrerer Fahrzeuge für Privatfahrten** ist der Listenpreis für jedes einzelne Fahrzeug gesondert zu ermitteln, wenn eine gleichzeitige Nutzung möglich ist. Werden dem ArbN 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, ist allein der Listenpreis des überwiegend genutzten Fahrzeugs zugrunde zu legen (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.2.; PUST, HFR 2002, 787; kritisch URBAN, FR 1996, 741, und FR 1997, 661, 663 f.: „Einladung zu Steuersparmodellen“; im BV dagegen nach BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Tz. 9: Maßgeblichkeit des Fahrzeugs mit dem höchsten Listenpreis). Das Gleiche gilt bei einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Kalendermonats (H 31 Abs. 9–10 LStR 2005 „Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge“).

Steht umgekehrt ein Fahrzeug für mehrere ArbN zur Verfügung, ist der 1 vH-Wert nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [312]; 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 vH der Listenpreise aller Fahrzeuge zu ermitteln und nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [314]; H 31 Abs. 9–10 LStR 2005 „Fahrzeugpool“).

**Schwierigkeiten in der Praxis:** Der nach diesen Grundsätzen modifizierte und für die Bewertung maßgebliche (frühere) Listenpreis wird in der überwiegenden Anzahl der Fälle weder den tatsächlichen AK entsprechen noch bei Erwerb des Fahrzeugs regulär in der Rechnung ausgewiesen sein. Für die Wertermittlung ist daher idR eine gesonderte Auskunft des Händlers über den inländ. Listenpreis einschließlich miterworbener Sonderausstattung einzuholen. Der Vereinfachungseffekt der pauschalierten Wertermittlung ist damit insbes. beim Erwerb von Fahrzeugen im Ausland sowie beim Gebrauchtwagenerwerb zweifelhaft (kritisch dazu E. SCHMIDT, FR 1995, 853; SCHULZ, DStR 1996, 212 f.; SCHNEIDER, DStR 1996, 93 ff.). Lässt sich bei einem im Ausland erworbenen Fahrzeug der Listenpreis nur in ausländ. Währung ermitteln, ist der im Zeitpunkt der Erstzulassung gültige Kurswert maßgebend (PAUS, StWa. 1996, 113 [114]; LBP/PUST, § 8 Rn. 384). Ist der Aufwand zur Ermittlung des maßgeblichen Preises unverhältnismäßig hoch, bleibt jedoch die Möglichkeit der Schätzung gem. § 162 AO.

**Gesamtkosten als Obergrenze:** Insbes. bei Kfz., die bereits abgeschrieben sind, kann der beim ArbN lsl. nach den Sätzen 2, 3 und 5 zu erfassende geldwerte Vorteil die Gesamtaufwendungen für das zu Privatfahrten genutzte Fahrzeug übersteigen. Wenn dies im Einzelfall nachgewiesen wird, ist eine Begrenzung des geldwerten Vorteils auf die Gesamtaufwendungen vorzunehmen (Deckelung), wenn nicht ohnehin der Einzelnachweis nach Satz 4 gewählt wird (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.8.; zust. BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122 [1125]: verfassungskonforme Auslegung; enger dagegen SÖHN, FR 1997, 245 [250], und SEITZ, DStR 1996, 1 [3]: eine Begrenzung muss wegen Vermischung von pauschalierem Ermittlungsverfahren und Einzelnachweis außer

Betracht bleiben; offen gelassen von BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 [276]).

Einstweilen frei.

82

### 3. Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeit

#### a) Zeitlich eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit

83

**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 vH des ermittelten Ausgangswerts unabhängig davon anzusetzen, ob das Fahrzeug dem ArbN für den ganzen Monat oder nur zeitweise für Privatfahrten zur Verfügung steht (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 LStR 2005; so auch BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195 [196] zur früheren Verwaltungsregelung). Unerheblich ist auch, ob ein zur Verfügung stehendes Fahrzeug tatsächlich für Privatfahrten genutzt wird (LBP/Pust, § 8 Rn. 396; Serrz, DStR 1996, 1 [3]).

**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 Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird (zustimmend 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 kann dann durch Bewertung der einzelnen Fahrtkilometer mit 0,001 vH des inländ. Listenpreises abgegolten werden. Die Fahrtkilometer sind zu diesem Zweck aufzuzeichnen, jedoch ist das Führen eines Fahrtenbuchs nicht erforderlich (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.3.; SEIFERT, Inf. 1996, 493 [495]).

Diese Verwaltungsregelung ist wegen des verfassungsrechtlichen Übermaßverbots entsprechend auf die Fälle anzuwenden, in denen der ArbN das Fahrzeug erst in den letzten Tagen des Monats erhält oder es erst ab diesem Zeitpunkt (auch) für Privatfahrten nutzen darf oder er das Fahrzeug bereits an den Anfangstagen eines neuen Monats zurückgeben muss. Nach dem Wortlaut von Gesetz und Verwaltungsanweisung hätte er auch in diesen Fällen jeweils für den gesamten Monat einen Nutzungsvorteil in Höhe des unverminderten 1 vH-Werts zu versteuern.

#### b) Sachlich eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit

84

Eine Kürzung der Monatswerte bei Schmälerung des tatsächlichen Nutzungsvorteils aus anderen Gründen als einer zeitlichen Beschränkung würde dem typisierenden Charakter der Regelung widersprechen und ist daher unzulässig. Dies gilt zB bei einer Beschriftung des Kfz. oder bei Vorhandensein eines privaten Zweitwagens (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR 2005).

#### c) Nutzungsverbot

85

**Keine Besteuerung:** Überlässt der ArbG dem ArbN ein Fahrzeug mit der arbeitsvertraglichen Vereinbarung, dass dieses ausschließlich für betriebliche Fahrten genutzt werden darf, wird eine pauschale Nutzungswertbesteuerung nur dann vorgenommen, wenn eine abredewidrige Privatnutzung erfolgt ist. Die FinVerw. lässt in Fällen, in denen das Verbot allgemein oder aus besonderem



Anlass oder zu besonderem Zweck ausgesetzt wird, eine Bewertung nach den für eine gelegentliche Privatnutzung geltenden Regeln zu (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.5.; s. dazu Anm. 83).

**Beweisfragen:** Die FinVerw. scheint davon auszugehen, dass die Beweislast für die Einhaltung des Nutzungsverbots beim ArbG liegt. Die fehlende Überwachung des Nutzungsverbots durch den ArbG soll bereits die Annahme verbotener Privatnutzung begründen können (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.5.; so auch Nds. FG v. 2.2.2005, EFG 2005, 1265, nrkr.: Anscheinsbeweis für Privatnutzung, Rev. Az. BFH: VI R 19/05; vgl. auch BFH v. 19.12.2003 – VI B 281/01, BFH/NV 2004, 488; kritisch BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 110). Dem ist nicht zuzustimmen: Die objektive Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt die FinVerw. (BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Thür. FG v. 4.3.1998, EFG 1998, 1321, rkr.; FG Münster v. 28.10.2005, EFG 2006, 174 [175], rkr.). Dies gilt auch für die verbotene Privatnutzung eines Firmen-Pkw. (so auch Nds. FG v. 4.8.1994, EFG 1995, 167, rkr.; v. 25.11.2004, EFG 2005, 428, rkr.). Die fehlende Überwachung stellt aber ein gewichtiges Indiz für eine verbotene Privatnutzung dar (BFH v. 26.1.1968 – VI R 122/66, BStBl. II 1968, 361).

Indizien gegen die private Nutzung sind neben dem arbeitsvertraglichen Nutzungsverbot auch die Tatsachen, dass dem ArbN arbeitsrechtl. Konsequenzen bei Pflichtverletzung drohen, sich ein Werbeschriftzug auf dem Fahrzeug befindet und dem ArbN ein gleichwertiges privates Kfz. zur Verfügung steht (Nds. FG v. 25.11.2003, EFG 2004, 1675 f., nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 2/04). Gegen eine verbotswidrige private Nutzung spricht auch der Umstand, dass der ArbN den Kraftwagen während des Urlaubs und – sofern die private Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ebenfalls verboten ist – nach der Arbeitszeit sowie an den Wochenenden auf dem Firmengelände abzustellen hat (insoweit auch BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.5.). Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH besteht nach Ansicht der Rspr. wegen der allgemeinen Lebenserfahrung bereits ein Anscheinsbeweis für eine private Nutzung (BFH v. 14.5.1999 – VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330 [1331]; 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, EFG 2000, 1375, rkr.: bei Alleingesellschafter entkräftet selbst die Verpflichtung zum Abstellen auf dem Firmengelände den Anscheinsbeweis nicht). Bei beherrschenden Gesellschaftern stellt die Privatnutzung eine vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dar, deren Höhe sich aber ebenfalls nach Abs. 2 Satz 2 bemisst (FG Brandenb. v. 26.10.2005, EFG 2006, 115 [117], rkr.).

#### 4. Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers

##### 86 a) Pauschale Zuzahlungen

Pauschale Zuzahlungen, dh. vom Umfang des tatsächlichen Privatgebrauchs unabhängige Nutzungsvergütungen des ArbN an den ArbG, mindern den geldwerten Vorteil (R 31 Abs. 9 Nr. 4 Satz 1 LStR 2005; BURKART in OSSOLA-HARING, Jahrbuch der Steueränderungen für 1996, 168; SCHMIDT/DRENSECK XXVI. § 8 Rn. 41). Dies gilt auch dann, wenn die Zuzahlung des ArbN in die Form einer Bruttogehaltskürzung gekleidet ist (Schl.-Holst. FG v. 21.3.1995, EFG 1995, 836 f., rkr.: keine Minderung des Barlohns, sondern lediglich Kürzung des geldwerten Vorteils).



**Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten** des Fahrzeugs mindern den geldwerten Vorteil gem. § 11 Abs. 2 im Jahr des Abflusses.

FG Köln v. 8.12.1999, EFG 2000, 312, rkr.; FG München v. 8.11.2000, EFG 2001, 424, rkr.; R 31 Abs. 9 Nr. 4 Satz 3 LStR 2005; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 101; ausführlich HABERT/NEYER, DStR 1995, 795.

Ein Abzug für einen Zeitraum außerhalb des Zahlungsjahres kann nicht stattfinden (BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Zuschussleistungen des ArbN, die den geldwerten Vorteil gemindert haben und später an den ArbN zurückgezahlt werden, erhöhen den Arbeitslohn (R 31 Abs. 9 Nr. 4 Satz 4 LStR 2005). Gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 erfolgt diese Erhöhung im Rückzahlungsjahr.

**Zuzahlungen bei Leasing:** Zahlt der ArbN für die Privatnutzung eines vom ArbG geleasten Kfz. einen Teil der Leasingraten an den Leasinggeber, sind diese als pauschale Nutzungsvergütungen anzusehen und dementsprechend auf den geldwerten Vorteil anzurechnen. Die Aufteilung des Leasing-Vertrags in einen Vertrag mit dem ArbG hinsichtlich der betrieblichen Nutzung und in einen Vertrag mit dem ArbN hinsichtlich der privaten Nutzung (sog. „Zwei-Vertrags-Modell“) ist hingegen stl. nicht anzuerkennen (vgl. BMF v. 11.11.1996, DStR 1996, 1934).

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 vH-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]).

### b) Nutzungsorientierte Zuzahlungen

87

Die FinVerw. differenziert hinsichtlich solcher Entgelte, die vom ArbN nach dem Umfang der individuellen Nutzung bemessen werden. Zahlungen des ArbN sollen den Nutzungswert unabhängig davon, ob dieser pauschal oder nach der tatsächlichen Nutzung ermittelt wird, mindern (R 31 Abs. 9 Nr. 4 Satz 1, 2 LStR 2005; dem folgend LBP/PUST, § 8 Rn. 389), was bisher nur bei Ermittlung des individuellen Nutzungswerts nach Satz 4 möglich war (so noch R 31 Abs. 7 Nr. 4 Satz 2 LStR 1996). Dagegen soll gem. R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR 2005 die Übernahme der Treibstoff- und Garagenkosten durch den ArbN den Monatswert nach der Pauschalierungsmethode nicht mindern (so auch FG München v. 19.11.2004, EFG 2005, 430 [431], nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 96/04; FG Münster v. 16.8.2006, EFG 2006, 1662 [1663], nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 57/06). Gegen eine Berücksichtigung nutzungsabhängiger Zuzahlungen könnte zunächst 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; kritisch 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. 80), 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. Die von der Verwaltung diesbezüglich vorgenommene Differenzierung ist daher abzulehnen.

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 Vermietung und Verpachtung, 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]; v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878 [880]).

## 88 5. Fahrgestellung

**Zuschlag zum pauschalen Nutzungswert (Finanzverwaltung):** Kann der ArbN über ein Kfz. mit Fahrer verfügen, erhöht die FinVerw. den geldwerten Vorteil bei reinen Privatfahrten nach dem Maß der Inanspruchnahme des Fahrers. Lässt sich der ArbN auf Privatfahrten überwiegend fahren, wird der anzusetzende Nutzungswert um 50 vH angehoben. Der Zuschlag reduziert sich auf 40 vH, wenn der ArbN das Fahrzeug häufig selbst steuert, sowie auf 25 vH, wenn der ArbN das Fahrzeug weit überwiegend selbst steuert (R 31 Abs. 10 Nr. 2 LStR 2005; zust. BEIN, DB 1992, 964).

Stellt der ArbG dem ArbN ein Kfz. zur Verfügung, das aus Sicherheitsgründen gepanzert und deshalb zum Selbststeuern nicht geeignet ist, so erfolgt für die zusätzliche Überlassung des Fahrers dagegen keine Erhöhung des zu versteuernden Nutzungswerts, und zwar unabhängig von der Gefährdungsstufe des ArbN und dem Zweck der Privatfahrt (R 31 Abs. 10 Nr. 3 LStR 2005).

**Kritik:** Diese spezialgesetzlich nicht geregelte und daher nur aus Satz 1 ableitbare, am Bruttolistenpreis orientierte Zuschlagsmethode ist in Teilen des Schrifttums der Kritik ausgesetzt, dass in den typischen Chauffeur-Fällen die Bewertungsgrundlage vergleichsweise hoch liege und bereits dem Grunde nach keinen geeigneten Maßstab für die Bewertung des Gefahrenwerdens biete. Als Alternative wird eine vom Bruttolistenpreis unabhängige Pauschalregelung angeregt (JONAS, StbJb. 1995/96, 313 [320]). Der Vorschlag, den geldwerten Vorteil um die anteiligen Lohnaufwendungen für den Fahrer zu erhöhen (so PAUS, StWa. 1996, 113 [118]), dürfte dagegen bereits die Grenze vom Pauschal- zum Einzelnachweisverfahren überschreiten. Allerdings besteht zur Vermeidung von Nachteilen bei der Fahrgestellung die Möglichkeit, insgesamt auf den Einzelnachweis nach Satz 4 der Vorschrift auszuweichen.

89 Einstweilen frei.

### III. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 3)

#### 1. Anwendungsbereich

#### 90 a) Anknüpfung an die Anwendung von Satz 2 (Zuschlagsregelung)

Kann der ArbN das Kfz. auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen, erhöht sich der nach Satz 2 ermittelte private Nutzungswert monatlich für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 0,03 vH des Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Diese 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 Arbeitsstätte und für sonstige Privatfahrten nur entweder einheitlich pauschal oder für sämtliche Fahrten durch Einzelnachweis ermittelt werden, nicht jedoch

durch Kombination der Wertermittlungsverfahren (THOMAS, DStR 1995, 1859 [1861]). Neben dem Gesetzeswortlaut spricht dafür der Vereinfachungszweck der Norm, da in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für den Bereich der unternehmerischen Kraftfahrzeugnutzung 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 muss aber dann möglich sein, wenn das Fahrzeug lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für sonstige Privatfahrten überlassen wird (SEITZ, DStR 1996, 1 [3]; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 109), obwohl der Wortlaut auch diesen Fall nicht erfasst.

## b) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

91

Der pauschale Zuschlag gilt alle Fahrten mit dem überlassenen Kfz. zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Legt der ArbN diese Strecke täglich mehrmals zurück (zB Mittagsheimfahrten), sind auch diese Zusatzfahrten erfasst (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 30). Alleinige Berechnungsgrößen bei der Pauschalmethode sind der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs und die Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so dass die Anzahl der durchgeführten Fahrten die Höhe des Nutzungswerts nicht beeinflusst.

## 2. Objektive Nutzungsmöglichkeit

92

**Tatsächliche Nutzung unmaßgeblich:** Voraussetzung für den Zuschlag nach Satz 3 ist, dass dem ArbN die Nutzung des Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte objektiv möglich ist, dh. dass es ihm auch für diese Fahrten zur Verfügung gestellt wird. Ob und an wievielen Arbeitstagen er das Fahrzeug tatsächlich für solche Fahrten einsetzt oder statt dessen mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder einem anderen Kfz. zur Arbeitsstätte fährt, ist unerheblich.

Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 28; SEITZ, DStR 1996, 1 (3); HARTMANN, Inf. 1996, 1 (5); STARKE, DB 1996, 550 (552); STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677 (683); BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 114; unter umweltpolitischem Aspekt durchaus bedenklich, da der ArbN tendenziell nicht öffentliche Verkehrsmittel nutzen wird, wenn er das Fahrzeug unabhängig davon versteuern muss.

► *Verhinderung:* Ebenfalls keinen Einfluss auf die Wertermittlung nehmen andere in den persönlichen Verhältnissen oder im Dienstverhältnis des ArbN wurzelnde Umstände, die die Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zeitweise ausschließen, wie zB Urlaub, Krankheit, Abwesenheit aufgrund längerer Dienstreisen oder Reparatur des Fahrzeugs. Solche Nutzungsausfälle sind bereits in den Pauschalen berücksichtigt, deren Bemessung eine durchschnittliche Nutzungsfrequenz von 180 Tagen jährlich bzw. 15 Tagen monatlich zugrunde liegt (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 28; THOMAS, DStR 1995, 1859 [1861]; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 46; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 584). Dies gilt allerdings nicht, wenn das Fahrzeug während eines vollen Kalendermonats nicht zur Verfügung steht (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.3.; so schon KORN, KÖSDI 1996, 10563 Tz. 29; zust. PAUS, StWa. 1996, 113 [115]; SÖHN, FR 1997, 245 [249]: wegen des gesetzlichen Berechnungszeitraums „Monat“ fehlt es schon am möglichen Vorteil).

► *Teilstrecken:* Fährt der ArbN mit dem ihm überlassenen Fahrzeug nur einen Teil der Strecke, weil er für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel in Anspruch nimmt („park and ride“), ist in die Berechnung des Nutzungsvorteils grundsätzlich die gesamte Entfernung einzubeziehen, da es allein auf die Nut-

zungsmöglichkeit ankommt. Eine Bewertung des geldwerten Vorteils unter Zugrundelegung nur der Teilstrecke kommt dagegen in Betracht, wenn die Nutzungsmöglichkeit arbeitsvertraglich auf diese kürzere Entfernung beschränkt ist (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.6.; FG München v. 15.4.2005 – 8 K 2890/03, EFG 2006, 958, nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 68/05).

► *Mehrere Fahrzeuge:* Kann der ArbN gleichzeitig über mehrere Fahrzeuge zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verfügen, richtet sich die Ermittlung des Nutzungswerts immer nach dem maßgeblichen Bruttolistenpreis des überwiegend genutzten Fahrzeugs, ohne dass – wie bei Privatfahrten; dazu Anm. 81 – die Nutzung durch andere zur Privatsphäre des ArbN gehörende Personen ausgeschlossen sein muss (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.2.).

**Ausnahmen:** 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, BStBl. I 1996, 654 Tz. I.4.; so bereits vorher GOYDKE, DStZ 1995, 738 [742]; KORN, KÖSDI 1996, 10564 Tz. 36). Für zeitlich oder sachlich beschränkte Nutzungsmöglichkeiten und arbeitsvertraglich untersagte Nutzungsverbote gelten die Ausführungen zu Privatfahrten (Anm. 82 ff.) entsprechend.

93 Einstweilen frei.

#### 94 3. Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

**Wohnung bzw. Arbeitsstätte** (Einzelheiten s. § 9 Anm. 452 ff.): Fährt der ArbN wechselweise zu verschiedenen Wohnungen oder Arbeitsstätten, bietet die Orientierung an der überwiegenden Nutzung keine geeignete Lösung, um die Kumulierung von geldwerten Vorteilen zu vermeiden (so SEITZ, DStR 1996, 1 [4]). Für diesen gesetzlich nicht geregelten Fall sieht die FinVerw. eine differenzierte Wertermittlung vor: Der pauschale Nutzungswert von monatlich 0,03 vH des maßgeblichen Listenpreises wird nur in Bezug auf die Entfernungskilometer zur nächstgelegenen Wohnung oder Arbeitsstätte angesetzt. Für jeden Mehrentfernungskilometer zu der jeweils tatsächlich angesteuerten Wohnung bzw. Arbeitsstätte erfolgt ein Aufschlag von 0,002 vH des Ausgangswerts (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 31; SEITZ, DStR 1996, 1 [4]). Fährt der ArbN täglich mehrere Arbeitsstätten an, zB als Filialleiter, stellen nur die Fahrt zur ersten und die Fahrt von der letzten Filiale Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar (BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878 [880 f.]).

**Entfernung:** Bei der Bemessung des Nutzungswerts wird – wie bei der Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 9 Abs. 2, s. zur Altregelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 § 9 Anm. 461 – die einfache Entfernung der kürzesten benutzbaren Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde gelegt, die auf den nächsten vollen Kilometerbetrag abzurunden ist (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 30; FG Köln v. 22.5.2003, EFG 2003, 1229 [1230], rkr.).

#### 95 4. 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 vH 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 der Schätzmethode des Satzes 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 Merkmalen auf der LStKarte zu versteuern.

### 5. Verhältnis zum Abzug wie Werbungskosten nach § 9 Abs. 2

96

Durch die Aufhebung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652) ist die Möglichkeit des WK-Abzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen. Stattdessen können diese Aufwendungen ab einer Entfernung von 21 Kilometern gem. § 9 Abs. 2 „wie“ WK abgezogen werden. Mit dieser Formulierung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte insgesamt der Privatsphäre zugerechnet werden (zur systematischen Einordnung dieser Fahrten vor der Gesetzesänderung vgl. BFH v. 20.12.1982 – VI R 64/81, BFHE 137, 463 [469]; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 9 Rn. 110 mwN). Die Arbeitssphäre beginnt erst am „Werkstor“ (BTD Drucks. 16/1545, S. 13). Diese systematische Einordnung ist vom Gesetzgeber nicht in § 8 Abs. 2 übernommen worden. Die Vorschrift unterscheidet weiterhin zwischen Privatfahrten einerseits und solchen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte andererseits. Dies ist insoweit inkonsequent, als auf der Einnahmenseite eine andere systematische Einordnung der Fahrten zugrunde gelegt wird als auf der Ausgabenseite.

Der ArbN kann aber auch bei einem nach Abs. 2 Satz 3 zu versteuernden Nutzungsvorteil den Abzug wie WK nach § 9 Abs. 2 geltend machen. Dieser Abzug erfolgt systematisch nicht durch eine Kürzung der Einnahmen, sondern auf der Ausgabenseite („wie WK“).

Zur Altregelung vgl. SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 46; BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122; PAUS, StWa. 1996, 113 (118); BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 116. Im Ergebnis ist nur die Differenz zwischen geldwertem Nutzungsvorteil und abziehbaren WK zu versteuern, sofern ein positiver Unterschiedsbetrag verbleibt. Ein Überschuss der WK ist allerdings auch denkbar (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 116).

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

### 6. Sonderprobleme

97

**Einsatzwechseltätigkeit:** Nutzt der ArbN ein ihm unentgeltlich überlassenes Kfz. im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit (s. § 9 Anm. 293), können ebenfalls Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn der ArbN Einsatzstellen anzufahren hat, die nicht mehr als 30 km von seiner Wohnung entfernt liegen oder länger als 3 Monate aufgesucht werden müssen. Die FinVerw. verfährt dabei entgegen dem Gesetzeswortlaut nach der sachdienlichen Sonderregelung, den Nutzungsvorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit arbeitstäglich 0,002 vH des inländ. Listenpreises des Fahrzeugs für jeden Entfernungskilometer zu erfassen (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 31; zust. KORN, KÖSDI 1996, 10564 Tz. 36; SEITZ, DStR 1996, 1 [4]; PAUS, StWa. 1996, 113 [119]; SEIFERT, Inf. 1996, 493 [499]).

**Zuzahlungen:** Sowohl pauschale als auch nutzungsorientierte Zuzahlungen des ArbN mindern nach Ansicht der Fin Verw. den Nutzungswert (R 31 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 LStR 2005). Entgegen den Ausführungen zu Privatfahrten (Anm. 86) lässt sich diese Gleichbehandlung damit rechtfertigen, dass die Zuschlagsregelung des Satzes 3 durch die Abhängigkeit von der tatsächlichen Entfernung stärker einzelfallbezogen ist als die streckenunabhängige 1 vH-Regelung des Satzes 2.

**Fahrgestellung:** Wird dem ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Kfz. mit Fahrer zur Verfügung gestellt, erhöht die FinVerw. den Nutzungswert für diese Fahrten um 50 vH (R 31 Abs. 10 Nr. 1 LStR 2005). Im Gegensatz zu Privatfahrten erfolgt hier keine Differenzierung nach der Inanspruchnahme des Fahrers. Ein geldwerter Vorteil liegt auch dann 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). Zu weiteren Einzelheiten hinsichtlich der Fahrgestellung und zur Kritik an der pauschalen Zuschlagerhöhung s. Anm. 88.

98–99 Einstweilen frei.

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

##### 100 1. 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. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Gesamtfahrtstrecke entspricht (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 LStR 2005). ArbN, die einen privaten Nutzungsvorteil sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu versteuern haben, können die Wertermittlung nur einheitlich entweder durch Einzelnachweis oder pauschal durchführen. Eine Kombination der Verfahren ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zulässig (so auch Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 32; BROUDRÉ, DStR 1995, 1784 [1787]; s. auch Anm. 90).

**„Escape-Klausel“:** Die Möglichkeit der individuellen Kostenermittlung nach Satz 4 kann als „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]; LBP/PUST, § 8 Rn. 431; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 117). Da die Pauschalierungsmethode als Berechnungsgröße den Bruttolistenpreis des überlassenen Kfz. sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zusätzlich die Entfernungskilometer zugrunde legt, die Anzahl der durchgeführten Fahrten jedoch unberücksichtigt bleibt, erweist sich die Einzelnachweismethode bei Fahrzeugen mit höherem Listenpreis und geringer privater Nutzung bzw. selteneren Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als tendenziell günstiger (Vergleichs- und Grenzberechnungen, zT mit kritischen Anmerkungen im Hinblick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei WEBER, DB 1996, Beil. Nr. 7; PAUS, StWa. 1996, 113 ff.; JONAS, StbJb. 1995/96, 313 [319]; KÜHN, BB 1997, 285).



## 2. Umfang der tatsächlichen Aufwendungen

101

**Die Gesamtaufwendungen** für das Kfz. ergeben sich als Summe aus den tatsächlichen Nettoaufwendungen zuzüglich USt. und den AfA (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR 2005; 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 Tz. 32). Zu Vergünstigungen für Nutzer gepanzerter Fahrzeuge und zur Behandlung der Fahrgestellung vgl. BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. II.3., 4.

**Absetzungen für Abnutzung:** Die AfA sind auf der Grundlage der tatsächlichen AK/HK des Kfz. zu ermitteln. Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch USt. erfolgt nur, soweit diese nicht als Vorsteuer abziehbar war (ebenso KORN, KÖSDI 1996, 10563 Tz. 32). Eine vereinfachte Ermittlung der Abschreibung durch Ansatz eines Durchschnittswerts als Berechnungsgröße ist nicht gestattet (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 22).

Problematisch ist dies jedoch, wenn der ArbG für das Kfz. degressive AfA oder die Sonderabschreibungen nach § 7g in Anspruch nimmt. Die Übernahme des Abschreibungsbetrags aus der betrieblichen Buchführung hätte eine für den ArbN ungünstige Erhöhung des Nutzungswerts zur Folge, die nicht eine Steigerung seiner Leistungsfähigkeit, sondern lediglich die betrieblichen Verhältnisse des ArbG widerspiegelte (so zu Recht PAUS, FR 1996, 314). Für eine sachgerechte Erfassung des Nutzungsvorteils beim ArbN ist daher auch in diesen Fällen ein linearer Abschreibungssatz zugrunde zu legen (BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368: regelmäßig 12,5 vH jährlich; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 117; PAUS aaO).

## 3. Nachweisanforderungen

### a) Belegnachweis

102

Die Kfz.-Aufwendungen sind lückenlos im Einzelnen zu belegen, so dass die Schätzung bestimmter Kosten anhand von Durchschnittswerten auch in Teilbereichen, wie zB im Bereich der Treibstoffkosten, entgegen bisheriger Rspr. (vgl. BFH v. 7.4.1992 – VI R 113/88, BStBl. II 1992, 854) nicht mehr zulässig ist (STARKE, DB 1996, 550 [551]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 117; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 151). In der Praxis führt die strenge gesetzliche Voraussetzung des lückenlosen Kostennachweises dazu, dass der Stpfl. für eine steuerbegründende Tatsache beweispflichtig wird, also zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Stpfl. Insbes. bei Unternehmen mit umfangreichem Firmenwagenkontingent ist der ArbN für die Wahl der individuellen Nutzungswertermittlung darauf angewiesen, dass sein ArbG für jedes einzelne Fahrzeug ein gesondertes Aufwandskonto einrichtet. Kann er den Einzelnachweis mangels organisatorischer bzw. bilanzieller Vorkehrungen des ArbG nicht erbringen, bleibt ihm nur die pauschalierte Wertermittlung nach den Sätzen 2 und 3 (so auch STARKE, DB 1996, 550 [551]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 118; PAUS, FR 1996, 314).

Bei wechselweiser Überlassung mehrerer Fahrzeuge sind die Gesamtaufwendungen für jedes einzelne Fahrzeug zu ermitteln (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 22).

### b) Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

103

**Lückenlose Führung:** Hinsichtlich der Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch iSd. Satz 4 beschränkt sich das Gesetz auf eine Rahmenvor-

gabe. Deutlich werden muss danach das Verhältnis der Privatfahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten. Dies setzt voraus, dass sämtliche mit dem Kfz. unternommenen Fahrten nach Veranlassung gesondert eingetragen werden, und zwar durchgängig über den gesamten VZ. Die Beschränkung der Buchführung auf einen repräsentativen Zeitraum reicht entgegen bisheriger Praxis auch dann nicht aus, wenn das Verhältnis der Fahrten weitgehend gleichbleibend ist (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 5 LStR 2005; STARKE, DB 1996, 550; SEITZ, DStR 1996, 1 [5]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 120).

Die FinVerw. setzt im Einzelnen für die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs voraus, dass bezüglich dienstlicher Fahrten das Datum, der Kilometerstand am Anfang und Ende der Fahrt sowie grundsätzlich das Reiseziel, die Reiseroute und der Reisezweck unter Angabe der aufgesuchten Firma oder Person vermerkt werden (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3 LStR 2005). Sie orientiert sich dabei an Vorgaben, die teils auch seitens der finanzgerichtlichen Rspr. zur Sicherung einer leichten und einwandfreien Nachprüfbarkeit für nötig erachtet werden (FG Düss. v. 11.2.2003, EFG 2005, 940, nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 94/04; FG München v. 6.3.1996, EFG 1996, 911, rkr.; FG Saarl. v. 22.6.1994, EFG 1994, 962, rkr.; FG Nürnberg v. 20.1.1988, EFG 1988, 231, rkr.; FG Köln v. 20.11.1990, EFG 1991, 346, rkr.; aA FG Ba.-Württ. v. 7.7.1988, EFG 1989, 307, rkr.). Die Anforderungen der Finanzverwaltung sind durch den BFH neuerdings weitestgehend bestätigt worden (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408; v. 16.3.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625). Ausführlich zum Fahrtenbuch ASSMANN, BuW 1995, 870, und § 6 Anm. 1203u ff. mit Beispiel für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

**Erleichterungen:** Allerdings werden zur einfacheren Handhabung des Fahrtenbuchs sowie zur Sicherung höherwertiger Interessen im Einzelfall für die Angabe von Reiseziel, -route und -zweck Erleichterungen zugelassen. So ist es ausreichend, dass sich diese Informationen aus einem dem Fahrtenbuch beigelegten Kundenverzeichnis ergeben (FG Köln v. 10.11.1999, EFG 2000, 922, nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 120/00). Sofern die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel und eine stichprobenartige Nachprüfung möglich bleibt, kann auf einzelne dieser Angaben verzichtet werden (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 Tz. II.2.). So ist die Angabe der Reiseroute nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und gewählter Fahrtstrecke erforderlich bzw. bei gefährdeten Personen in deren Sicherheitsinteresse auch in diesem Fall entbehrlich. Für andere als dienstliche Fahrten gelten allgemein geringere Anforderungen: bei Privatfahrten ist die Angabe der Fahrtkilometer ausreichend, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist jeweils nur ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch erforderlich (BFH v. 5.7.1962, HFR 1963, 11; FG München v. 6.3.1996, EFG 1996, 911, rkr.; R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 4 LStR 2005).

Der Stpfl. bzw. sein ArbG kann sich zum Zweck der Zuordnung der Fahrtkilometer auch eines Fahrtenschreibers oder eines elektronischen Fahrtenbuchs bedienen, wenn ihm dies ein einfacheres Verfahren ermöglicht. Voraussetzung für die Anerkennung dieser Hilfsmittel durch die FinVerw. ist lediglich, dass sie ebenso aussagekräftig sind wie ein manuell geführtes Fahrtenbuch. Dazu muss sichergestellt sein, dass eine nachträgliche Veränderung der Aufzeichnungen entweder technisch ausgeschlossen ist oder ihrerseits dokumentiert wird (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 6 LStR 2005; FG Ba.-Württ. v. 27.2.2002, EFG 2002, 667, rkr.; BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410 [412]: Erstellung des Fahrtenbuchs mit einem Tabellenkalkulationsprogramm wie MS-Excel nicht ordnungsgemäß).

**Verfahrensfragen:** Die einzelnen von der Behörde für die Fahrtenbuchführung aufgestellten Nachweisobliegenheiten sind nicht gesondert anfechtbar, sondern nur im Rahmen des Rechtsbehelfs- bzw. Rechtsmittelverfahrens gegen den StBescheid überprüfbar (entspr. FG Bremen v. 20.9.1994, EFG 1995, 224, rkr.; FG Nürnberg v. 8.2.1995, EFG 1995, 702, rkr.; THOMAS, DStR 1995, 1859 ff.).

Wie bereits aus dem Erfordernis des Gesamtkostennachweises wird auch aus den detaillierten Anforderungen an die Fahrtenbuchführung deutlich, dass zur Ermittlung des zu versteuernden privaten Nutzungswerts im behördlichen Verfahren praktisch eine Beweislastumkehr zu Lasten des Stpfl. stattfindet.

Einstweilen frei.

104–105

#### 4. Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren

106

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 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 LStR 2005). Falls für den betreffenden VZ erstmalig eine Nutzungswertversteuerung vorzunehmen ist, lässt die FinVerw. auch eine vorläufige Berechnung auf der Grundlage von 0,001 vH 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 Lohnsteuerdifferenz nach §§ 41c, 42b auszugleichen (R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 3 LStR 2005).

#### 5. Ausübung des Wahlrechts

107

Das Gesetz gibt für die Ausübung des in den Sätzen 2–4 normierten Methodenwahlrechts kein Verfahren vor. Zum Zweck einer ordnungsgemäßen Durchführung des Veranlagungsverfahrens wird jedoch seitens der FinVerw. verlangt, dass ArbN und ArbG sich für jedes Kj. im Vorhinein darüber verständigen, ob sie der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Kfz. an den ArbN die Pauschalmethode gem. den Sätzen 2 und 3 oder das Einzelnachweisverfahren nach Satz 4 zugrunde legen (R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 LStR 2005; Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 25; 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 Entscheidung im LStAbzugsverfahren abweichen (R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 4 LStR 2005; dazu REY/STARKE, DB 1991, 67). Kann der ArbN in diesem Fall, ggf. mit organisatorischer Hilfe des ArbG, den Einzelnachweis führen, hat er dem vom ArbG pauschal ermittelten und bereits lohnversteuerten Nutzungswert den tatsächlichen Nutzungsvorteil gegenüberzustellen. Den übersteigenden Betrag kann er von dem in der Lohnsteuerbescheinigung gem. § 41b Abs. 1 eingetragenen Bruttoarbeitslohn abziehen (so auch STARKE, DB 1996, 550 [552]; SEIFERT, Inf. 1996, 493 [500]).

Einstweilen frei.

108–109

## V. Nutzung zu Familienheimfahrten (Abs. 2 Satz 5)

## 110 1. Bedeutung

**Anwendungsbereich:** Die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist gem. Satz 5 Halbs. 1 mit 0,002 vH des maßgeblichen Pkw.-Listenpreises (s. Anm. 81) für jeden Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort zu bewerten. Zum Begriff der doppelten Haushaltsführung sowie zur maßgeblichen Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort s. § 9 Anm. 486 ff.

**Anknüpfung an die Anwendung von Satz 2:** Im Gegensatz zu Satz 3, der die Bewertung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 vH-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 der Satz 3 – auch Satz 5 Halbs. 1 nur in Anknüpfung an die 1 vH-Regelung anwendbar ist (so auch die Auffassung der FinVerw. in R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2005; THOMAS, DStR 1995, 1859 [1861]; wohl ebenso HARTMANN, Inf. 1996, 1 [6]; SEITZ, DStR 1996, 1 [4]; LBP/PUST, § 8 Rn. 450).

## 111 2. Verhältnis zum Abzug „wie Werbungskosten“ nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2

**Keine Erfassung eines geldwerten Vorteils bei Fahrten, die zu einem Abzug wie Werbungskosten 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 Abzug wie WK nach § 9 Abs. 2 Sätze 7 und 8 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. 2 Satz 9 gerade nicht wie 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 doppelter Haushaltsführung, nicht aber für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 3 Nr. 16 streifen Ersatz leisten kann. Einnahme- und Abzugsseite 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, Beil. Nr. 7, 8 f.).

**Abzugsbetrag geringer als Nutzungswert:** Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht für die Fälle, in denen zwar ein Abzug wie WK nach § 9 Abs. 2 Sätze 7 und 8 dem Grunde nach in Betracht käme, dieser jedoch der Höhe nach den Nutzungswert unterschritte. Der Gesetzeswortlaut („wenn“) 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 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2005). 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 worden ist (vgl. BTDrucks. 13/3084, 20).

**Privat veranlasste doppelte Haushaltsführung:** Keine ausdrückliche Regelung besteht auch für Familienheimfahrten, die im Rahmen einer privat veranlassten doppelten Haushaltsführung 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 besonderen Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Sätze 7 und 8 dieser Vorschrift noch 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 doppelte Haushaltsführungen gemeint sind (im Ergebnis ebenso PAUS, StWa. 1996, 114 [120]).

**Anwendung bei Fahrten, die nicht zu einem Abzug wie Werbungskosten führen würden:** Ein Ansatz des geldwerten Vorteils nach Satz 5 Teilsatz 1 ist dann erforderlich, wenn zwar eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt, die Aufwendungen dafür aber wegen der Einschränkungen des § 9 Abs. 2 Satz 7 nicht abgezogen werden können, was nur noch bei der zweiten und jeder weiteren Fahrt innerhalb von einer Woche der Fall ist.

Die weitere Einschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 aF ließ sämtliche Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nach Ablauf einer Zweijahresfrist nicht zum Abzug zu. Diese Regelung ist zum 1.1.2003 entfallen (StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645).

Zu der bis zum 31.12.2006 geltenden Gesetzeslage wurde vielfach vertreten, dass Satz 5 überhaupt keinen Anwendungsbereich hat (ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 148; LBP/PUST, § 8 Rn. 452 f.; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 122). Diese Ansicht kann nach der Aufhebung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3–6 und der Einführung des § 9 Abs. 2 Satz 7 und 8 durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652) nicht mehr aufrechterhalten werden. Bisher stellte die zweite (oder dritte etc.) Familienheimfahrt pro Woche eine reine Privatfahrt dar, die durch den Pauschalansatz nach Satz 2 abgegolten war. Diese Fahrten wären – wenn auch nicht zu WK führend – ansonsten durch den Zuschlag stl. schlechter gestellt gewesen als Fahrten im Rahmen einer rein privat veranlassten doppelten Haushaltsführung. Seit der Neuregelung können Familienheimfahrten (einmal pro Woche) nur noch „wie“ WK geltend gemacht werden. Nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung stellen nun alle Familienheimfahrten, also auch die erste im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, ebenso wie die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (s. dazu BTDrucks. 16/1545, S. 13) reine Privatfahrten dar (zu den systematischen Bedenken gegen diese Einordnung vgl. Anm. 96). Für die zur alten Rechtslage vertretene Differenzierung zwischen Privatfahrten und beruflich veranlassten Fahrten ist demnach kein Raum mehr.

Einstweilen frei.

112–113

### 3. Möglichkeit des Einzelnachweises nach Satz 4

114

Statt der pauschalen Bewertung mit 0,002 vH des Listenpreises je Entfernungskilometer kann der ArbN den Nutzungsvorteil für Familienheimfahrten nach Satz 5 letzter Teilsatz auch durch Einzelnachweis ermitteln. Dazu hat er die der

LSt. unterliegenden Heimfahrten (also nur solche, für die kein Abzug wie WK in Betracht käme) mit dem Anteil an den Gesamtkosten des Kfz. anzusetzen, der dem Verhältnis dieser Fahrten zu der monatlichen Gesamtfahrstrecke entspricht (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 Tz. 37). Zu den Anforderungen des Einzelnachweisverfahrens s. Anm. 101–105.

115–116 Einstweilen frei.

### C. Bewertung nach SachbezugsVO und festgesetzten Durchschnittswerten bei Arbeitnehmern (Abs. 2 Sätze 6–8)

**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 ArbN, DB 1988, 1353; RICHTER, Die neue Lohnbesteuerung von Kantinenmahlzeiten und Essensmarken, FR 1990, 107; COLER/NAEVE, Besteuerung von Kost und Logis nach der SachbezugsVO 1995, DB 1995, 1484; ALBERT, Mitarbeiterbewirtung durch den ArbG im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, DB 1996, 1598; v. BORNHAUPT, Vom ArbG veranlaßte Abgabe von Mahlzeiten bei Dienstreisen als geldwerter Vorteil in Höhe der Sachbezugswerte, BB 1996, 1909; NIERMANN, Wohnungsüberlassung an ArbN als „Steuersparmodell“, DB 1996, 1842.

#### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Sätze 6–8

##### 117 1. Rechtsentwicklung von Abs. 2 Sätze 6–8

**Das StÄndG 1977 v. 16.8.1977** ergänzte Abs. 2 um den heutigen Satz 6 (damals Satz 2). 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 Steuerrechts 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.

**Das StReformG 1990 v. 25.7.1988** fügte dem Abs. 2 die heutigen Sätze 7 und 8 (damals 3 und 4) an.

► *Satz 7* erstreckte den Anwendungsbereich der SachbezugsVO auch auf Stpfl., die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, und entschied damit den Streit, ob insoweit eine analoge Anwendung der SachbezugsVO in Betracht komme (so bereits R 18 Abs. 2 Satz 2 LStR 1987).

► *Satz 8* überführte die bisher in § 3 Abs. 2 LStDV enthaltene Ermächtigung an die obersten FinBeh. der Länder, für weitere Sachbezüge Durchschnittswerte festzusetzen, in das EStG.

**Das JStG 1996 v. 11.10.1995** ließ die damaligen Sätze 2–4 durch Einfügung der heutigen Sätze 2–5 ohne inhaltliche Änderung zu den Sätzen 6–8 werden.

**Durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2609; BStBl. I 2000, 13) wurde der 2. Halbsatz des Abs. 2 Satz 7, wonach die Werte nach der SachbezugsVO nur dann anzusetzen waren, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend sind, gestrichen.



## 2. Bedeutung von Abs. 2 Sätze 6–8

**Vereinfachung und Vereinheitlichung:** Für den Bereich der Sozialversicherung besteht das Bedürfnis eines einfachen Beitragseinzugs, so dass die BReg. in § 17 Abs. 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 Satz 6 auch für das Steuerrecht und stellt damit gleichzeitig die für die Erfüllbarkeit der ArbG-Pflichten unerlässliche Übereinstimmung der Istl. und sozialversicherungsrechtl. Bemessungsgrundlage her. Die Vorschrift wirkt sich daher insbes. im LStAbzugsverfahren vereinfachend aus.

Auch die Sätze 7 und 8 dienen der Vereinfachung. Mangels Sozialversicherungspflicht der betroffenen Stpfl. geht es bei Satz 7 dagegen nicht um eine Vereinheitlichung mit dem Sozialversicherungsrecht, während nach Satz 8 festgesetzte Werte, die für alle ArbN gelten, durchaus Rückwirkungen auch auf die Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Bemessungsgrundlage haben können.

**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 gem. der Ermächtigung des § 17 Abs. 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 ff.).

Auch Satz 8 ermächtigt seinem Wortlaut nach („Durchschnittswerte“) nicht zur Festsetzung von realitätsfern niedrigen Werten.

## 3. Geltungsbereich von Abs. 2 Sätze 6–8

**Persönlicher Geltungsbereich:** Satz 6 erfasst aufgrund der Ermächtigung in § 17 SGB IV alle sozialversicherungspflichtigen ArbN. Die Merkmale der Sozialversicherungspflicht sind für die einzelnen Zweige der Sozialversicherung unterschiedlich geregelt (vgl. §§ 24–28 SGB III für die Arbeitslosenversicherung; §§ 5–10 SGB V für die Krankenversicherung; §§ 1–7 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.

Satz 7 gilt für nicht rentenversicherungspflichtige „Steuerpflichtige“, also nicht allein für Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. In Betracht kommen vor allem Beamte, Richter und Soldaten sowie AG-Vorstandsmitglieder, bestimmte GmbH-Geschäftsführer, Altersrentner und Pensionäre.

Satz 8 wiederum gilt nur für ArbN, wobei der Anwendungsbereich in der jeweiligen finanzbehördlichen Festsetzung konkretisiert ist.

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Sätze 6 und 7 sind auf solche Sachbezüge anwendbar, für die in der SachbezugsVO Werte bestimmt sind. Dies ist bei der freien oder verbilligten Gewährung von Verpflegung, Unterkunft oder Woh-

nung der Fall. Jedoch muss die Gewährung von gewisser Dauer und nicht nur einmalig sein (s. Anm. 127).

Satz 8 erfasst andere Sachbezüge als Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung, falls entsprechende Werte festgesetzt sind.

#### 120 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Die Bewertung nach Abs. 3** geht der nach der SachbezugsVO vor (vgl. R 31 Abs. 7 Nr. 1 Satz 2 LStR 2005 zu Kantinenmahlzeiten). In der Praxis hat dies vor allem Auswirkung bei ArbN im Hotel- und Gaststättengewerbe: Mahlzeiten und Übernachtungen sind hier zwar mit dem um 4 vH geminderten üblichen Endpreis anstatt mit den niedrigeren Sachbezugswerten anzusetzen; dafür kann aber auch der Freibetrag iHv. 1080 € in Anspruch genommen werden.

121–122 Einstweilen frei.

## II. Bewertung nach der SachbezugsVO (Abs. 2 Satz 6)

### 123 1. Anwendungsbereich der SachbezugsVO

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die SachbezugsVO setzt pauschale Werte für die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung von Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung an sozialversicherungspflichtige ArbN fest. Für nicht von §§ 1–4 SachbezugsVO erfasste Sachbezüge stellt § 6 Abs. 1 und 2 SachbezugsVO für Zwecke der Sozialversicherung klar, dass im Ergebnis die Werte nach § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 8 und Abs. 3 EStG anzusetzen sind. Als RechtsVO ist die SachbezugsVO bindend für Verwaltung, Bürger und Gerichte (BFH v. 7.1.2004 – VI B 108/02, BFH/NV 2004, 1087).

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

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Die SachbezugsVO gilt seit 1978 und wird jährlich im Voraus an die veränderten Preisverhältnisse angepasst. Eine Neufassung erfolgte 1994. Die für die einzelnen VZ gültige Fassung ergibt sich aus der nachstehenden Tabelle:

Gültig für VZ	Datum	BGBI. I	BStBl. I
1995	19.12.1994	1994, 3849	1995, 42
1996	8.12.1995	1995, 1643	1995, 820
1997	6.12.1996	1996, 1863	1996, 1556
1998	8.12.1997	1997, 2857	1997, 1033
1999	18.12.1998	1998, 3822	1998, 1629
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

**Bundeseinheitliche Werte für Steuer- und Sozialversicherungsrecht:** Die SachbezugsVO soll in ihrem Geltungsbereich bundeseinheitliche Werte im

Steuer- und Sozialversicherungsrecht 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. Seit VZ 1991 gelten für die neuen Bundesländer niedrigere Werte für Unterkunft und Wohnung, nicht aber für Verpflegung (§ 7 SachbezugsVO).

**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 31 Abs. 4 Satz 3 LStR 2005).

**Barvergütung:** Werden die vorgesehenen Sachbezüge durch Barvergütungen abgegolten, sind grundsätzlich 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 tageweiser 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 31 Abs. 4 Satz 4 LStR 2005; zu Recht ablehnend BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 133; KSM/GRÖPL, § 8 Rn. C 40: Aufgrund der Systematik des § 8 fallen Barvergütungen schon gar nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 2, sondern sind nach Abs. 1 zu behandeln.

## 2. Aufbau der SachbezugsVO

124

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

**Monatswerte:** Die Werte der SachbezugsVO sind Monatswerte. Die Umrechnung für kürzere Zeiträume erfolgt durch Ansatz von  $\frac{1}{30}$  des Monatsbetrags für jeden Tag (§ 1 Abs. 3 SachbezugsVO).

**Für verbilligte Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung** ist dem Arbeitsentgelt die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Sachbezugswert zuzurechnen (§ 5 SachbezugsVO). Die Regelung ist missverständlich. Sie gilt nur dann, 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

## 3. Freie Verpflegung (§ 1 SachbezugsVO)

### a) Wertansatz und Anwendungsbereich

127

**Wertansatz:** Mit dem für 2006 geltenden Wert von 202,70 € 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 in Höhe von 1,48 € und für ein Mittag- oder Abendessen in Höhe von jeweils 2,64 € (BMF v. 28.12.2005, BStBl. I 2005, 1063). Der Wert erhöht sich jedoch 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:** 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 31 Abs. 7 Nr. 2 LStR 2005). Zur Behandlung von Barzuschüssen an die ArbN im Wert von Essensmarken vgl. R 31 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2005 und BMF v. 8.9.1997, BStBl. I 1997, 804.

Damit sind jedoch nur die Fälle erfasst, 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 SachbezugsVO 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; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 135; aA ALBERT, BB 1988, 117). Dafür spricht neben der Tatsache, dass die Werte der SachbezugsVO grds. Monatswerte sind, auch, dass es sich hier um kurzfristig anfallende Aufwendungen handelt, die vom Sinn und Zweck der SachbezugsVO nicht erfasst werden. Diese Mahlzeiten sind nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten.

Gem. R 31 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2005 finden die Sachbezugswerte auch Anwendung bei Dienstreisen, Fahr- und Einsatzwechseltätigkeiten sowie doppelter Haushaltsführung, wenn Mahlzeiten vom ArbG oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten ausgegeben werden (R 31 Abs. 8 Nr. 2 Satz 3 LStR 2005: der ArbG muss Tag und Ort der Mahlzeit bestimmt haben; eine Auswahl durch den ArbN ist nicht zulässig). In diesen Fällen können die Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung dennoch in voller Höhe abgezogen werden (R 39 Abs. 1 Satz 3 LStR 2005). Zu Recht kritisch zu diesen Passagen der LStR v. BORNHAUPT, BB 1996, 1909, unter Bezugnahme auf BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84 aaO: Hier fehle es an der Zurverfügungstellung von Verpflegung „von gewisser Dauer“.

## 128 b) Sonderregelungen

**Teilweise Gewährung von Verpflegung:** Hier sieht § 1 Abs. 1 Satz 2 SachbezugsVO für 2006 Wertansätze von 44,30 € für das Frühstück und jeweils 79,20 € für Mittag- oder Abendessen vor (Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123). Zur Problematik bei der Gewährung von lediglich Teilen einer Mahlzeit (zB im Cafeteria-System) REUTER, StVj. 1990, 237–247.

**Verpflegung für Familienangehörige:** Nach § 1 Abs. 2 SachbezugsVO 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: 80 vH;
- die das 14., aber noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet haben: 60 vH;
- die das 7., aber noch nicht das 14. Lebensjahr vollendet haben: 40 vH;
- die das 7. Lebensjahr noch nicht vollendet haben: 30 vH.

Ist ein Ehepaar bei demselben ArbG beschäftigt, sind die Erhöhungswerte für Verpflegung der Kinder beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen (§ 1 Abs. 2 Satz 3 SachbezugsVO).

**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 vH unterworfen werden. Dies empfiehlt sich vor allem deshalb, weil der geldwerte Vorteil dann sozialversicherungsfrei ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ArbeitsentgeltVO) und man sich den Gesamtsozialversicherungsbeitrag von z. Zt. ca. 41,7 vH erspart. Zu Erleichterungen bei

der Pauschalversteuerung durch Ermittlung von Durchschnittswerten für einen repräsentativen Zeitraum (zB bei Kantinen mit freier Essenswahl) vgl. R 31 Abs. 7 Nr. 5 LStR 2005.

#### 4. Freie Unterkunft (§ 3 SachbezugsVO)

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 31 Abs. 6 Satz 4 LStR 2005), Baracken, Schiffe oder möblierte Zimmer. Der Wert einer Unterkunft beträgt für 2006 monatlich 196,50 € (§ 3 Abs. 1 Sachbezugs-VO). In den neuen Bundesländern ist gem. der Übergangsregelung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 SachbezugsVO ein niedrigerer Wert von 182 € anzusetzen (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 vH vorzunehmen (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 SachbezugsVO). Eine Gemeinschaftsunterkunft ist durch ihren Wohnheimcharakter (zB gemeinschaftliche Waschräume oder Küchen) oder durch Zugangsbeschränkungen gekennzeichnet (R 31 Abs. 5 Satz 3 LStR 2005). Zur Bewertung der Gemeinschaftsunterkünfte von Angehörigen der Polizei, Bundeswehr oder der Bundespolizei (früher Bundesgrenzschutz) s. Anm. 135.

**Bei Jugendlichen bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs und Auszubildenden** ist ein Abschlag von 15 vH vorzunehmen (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 Sachbezugs-VO). Der Abschlag findet seine Begründung 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 (§ 3 Abs. 2 Nr. 3 SachbezugsVO). Sie betragen bei Belegung mit zwei Beschäftigten 40 vH, bei drei Beschäftigten 50 vH und bei mehr als drei Beschäftigten 60 vH.

Nach der Begründung zur SachbezugsVO (BRDrucks. 968/94, 11) soll der Abschlag zusätzlich zur Kürzung wegen Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft (Nr. 1) gewährt werden (so auch BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 148; LBP/PUST, § 8 Rn. 494). Dies ist zweifelhaft, da in den Fällen der Nr. 3 immer gleichzeitig die Voraussetzungen der Nr. 1 (Gemeinschaftsunterkunft) gegeben sind und daher Nr. 3 als Spezialregelung die Nr. 1 verdrängt.

#### 5. Freie Wohnung (§ 4 SachbezugsVO)

##### a) Begriff der Wohnung

130

Eine Wohnung ist nach dem auch für das EStRcht maßgebenden bewertungsrechtl. Wohnungsbegriff eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen (im Gegensatz zur Unterkunft; 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 31 Abs. 6 Sätze 2–4 LStR 2005; BRDrucks. 968/94, 7). Eine Wohnung ist in jedem Fall mit dem ortsüblichen Mietpreis zu bewerten (§ 4 Abs. 1 Satz 1 SachbezugsVO).

Es kommt nicht darauf an, ob die Wohnung im Eigentum des ArbG steht oder von diesem nur angemietet wird.

### 131 b) 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; v. 10.8.1972 – VIII R 80/69, BStBl. II 1973, 10; v. 11.10.1977 – VIII R 20/75, BStBl. II 1977, 860; v. 13.12.1983 – VIII R 17/82, BStBl. II 1984, 368; 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 Fällen verbilligter Überlassung kann eine Schätzung aufgrund des örtlichen Mietspiegels vorgenommen werden (Nds. FG v. 23.5.2001, EFG 2002, 206, rkr.; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 142; LBP/PUST, § 8 Rn. 499). Eine niedrigere als die übliche Miete soll aber maßgeblich sein, wenn der ArbG zu diesen Konditionen in nicht unerheblichem Umfang auch an fremde Dritte vermietet (R 31 Abs. 6 Satz 6 LStR 2005). 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]).

### 132 c) Abschläge

**Beeinträchtigungen, die sich aus der Lage der Wohnung zum Betrieb ergeben**, sind nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 1 SachbezugsVO 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 vH wegen der notwendigen Zutrittsgewährung an Hausbewohner und der Aufbewahrung von Materialien; ebenso FG Bremen v. 14.11.1989, 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 vH), aber verneint für eine Pfarrerrwohnung, jedenfalls wenn sie vom ArbG außerhalb des Kirchengeländes angemietet wird (BFH v. 29.3.1985 – VI R 69/82, BFH/NV 1986, 52; ohne Einschränkung verneinend BMF v. 19.10.1992, StEK EStG § 8 Nr. 314, zweifelhaft; anders OFD München v. 25.7.2005, LSt.-Kartei BY § 8 EStG Fach 1 Karte 4: Abschlag von 10–20 vH). Im Übrigen ist hier auch an betriebliche Geruchs- oder Lärmimmissionen zu denken (BRDrucks. 509/77, 8).

Räume, die der ArbG dem ArbN als Dienstzimmer zugewiesen hat und die von den Wohnräumen tatsächlich abgegrenzt sind, sind in die Berechnung des Mietwerts nicht einzubeziehen (BMF v. 19.10.1992, StEK EStG § 8 Nr. 314).

**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; v. 2.10.1968 – VI R 64/68, BStBl. II 1969, 73; v. 3.10.1974 – VI R 79/72, BStBl. II 1975, 81; FG Rhld.-Pf. v. 21.7.1987, 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. 26) 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, und LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 153–157.

**Sozialer Wohnungsbau:** Gesetzliche Mietpreisbeschränkungen und vertragliche Beschränkungen im sozialen Wohnungsbau sind beim Wertansatz zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 SachbezugsVO).

Auch ohne eine tatsächliche Sozialbindung ist der geldwerte Vorteil jedoch stfrei, soweit er den Vorteil aus einer entsprechenden Förderung nach dem 2. WoBauG (Mietpreisbindung im sozialen Wohnungsbau) nicht übersteigt (§ 3 Nr. 59; dazu NIERMANN, DB 1996, 1842).

**Bei außergewöhnlichen Schwierigkeiten der Ermittlung des ortsüblichen Mietpreises** kann die Wohnung mit monatlich 3,40 €/m<sup>2</sup>, bei einfacher Ausstattung (worunter die VO Wohnungen ohne Sammelheizung oder ohne Bad oder Dusche versteht) mit 2,75 €/m<sup>2</sup> bewertet werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 SachbezugsVO für 2006). Hier ist besonders an Wohnungen im landwirtschaftlichen Bereich zu denken (BRDrucks. 509/77, 8). Für die neuen Bundesländer gelten insoweit Werte von 3,15 bzw. 2,65 €/m<sup>2</sup> (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 SachbezugsVO für 2006). Zu Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123.

Einstweilen frei.

133–134

### III. Anwendung der Sachbezugswerte auf nicht rentenversicherungspflichtige Steuerpflichtige (Abs. 2 Satz 7)

135

**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 SachbezugsVO schon unmittelbar nach Satz 6 und ohne die Möglichkeit, offensichtlich unzutreffende Werte außer Acht zu lassen, anwendbar ist (FG Düss. v. 25.10.1996, EFG 1997, 1010, aufgeh. durch BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076).

**Polizei/Bundeswehr/Bundespolizei (früher Bundesgrenzschutz):** Für die Unterbringung der (beamteten) Einsatzkräfte in Gemeinschaftsunterkünften setzt die FinVerw. jährlich Werte fest, wobei typisierend eine bestimmte Mehrfachbelegung der Unterkünfte in Abhängigkeit vom Dienstgrad (krit. dazu BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 131) des ArbN angenommen wird (BMF v. 4.11.2003, EStG-Kartei BW, § 8 Fach 1 Nr. 105; FinMin. NW v. 15.11.2004, EStG-Kartei NW, § 8 Fach 1 Nr. 4).

**Kein Ansatz offensichtlich unzutreffender Werte:** Anders als bei rentenversicherungspflichtigen ArbN waren die Werte nach der SachbezugsVO bis 1999 nur bindend, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend waren. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 11/2157, 141) sollte hiervon etwa die Überlassung einer repräsentativen Wohnung an ein Vorstandsmitglied einer AG erfasst sein. Mit Wirkung zum 1.1.2000 ist dieser Zusatz entfallen (StBereinG v. 22.12.1999,

BGBI. I 1999, 2601). Die Einschränkung war seit 1995 überflüssig, da Wohnungen ohnehin mit dem ortsüblichen Mietwert (s. Anm. 131) anzusetzen sind (so auch Gesetzesbegründung, BRDrucks. 475/99, 58).

#### IV. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 8)

##### 136 1. Rechtscharakter

Die für nicht von der SachbezugsVO erfasste Sachbezüge von den obersten FinBeh. der Länder festgesetzten Durchschnittswerte stellen in ihrem Anwendungsbereich Spezialregelungen 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.

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 8 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, 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 SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 57; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 132; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 159; zu unzutreffenden Werten bei verbilligter Darlehensgewährung s. Anm. 180 „Zinsersparnis“.

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

##### 137 2. ABC der Durchschnittswerte

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

- für 1995–1997: v. 22.12.1994, BStBl. I 1994, 926;
- für 1998–2000: v. 23.12.1997, BStBl. I 1997, 1041;
- für 2001–2003: v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1572;
- für 2004–2006: v. 10.12.2003, BStBl. I 2003, 748.

Danach soll 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 vH des auf volle 100 € abgerundeten Bruttolistenpreises (FinMin. Ba.-Württ. v. 15.10.2001, LSt-Kartei B-W, § 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.

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;

*Koblendeputate:* Festsetzung letztmalig für 1990 und 1991 (FinMin. NRW v. 5.6.1990, StEK EStG § 8 Nr. 285).

Einstweilen frei.

138–139

## D. Freigrenze für nach Satz 1 zu bewertende Sachbezüge (Abs. 2 Satz 9)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 9

140

**Rechtsentwicklung:** Mit Abs. 2 Satz 9 wurde im Rahmen des JStG 1996 v. 11.10.1995 erstmals eine Freigrenze für stl. zu erfassende Sachbezüge eingeführt.

**Bedeutung:** Die Freigrenze in Abs. 2 Satz 9 ist als Beitrag zur Steuervereinfachung gedacht (vgl. BTDrucks. 13/901, 294 sowie BTDrucks. 13/1686, 8). 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 6–8 in die Reihe der gesetzgeberischen Bemühungen ein, den Verwaltungsaufwand in vertretbarem Verhältnis zum stl. Ergebnis zu halten (BTDrucks. 13/901, 294; BTDrucks. 13/1686, 8). 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]).

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Freigrenze gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut für alle Sachbezüge im Bereich der Überschusseinkünfte, die nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten sind. Ausgeschlossen 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 6–8 erfassten Sachbezüge (BTDrucks. 13/901, 294; 13/1686, 8; BMF v. 9.7.1997, 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. Auf Zukunftssicherungsleistungen, die der ArbG seinen ArbN gewährt, ist die Freigrenze nicht anwendbar. Insoweit ist Abs. 2 Satz 9 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]; R 31 Abs. 3 Satz 2 LStR 2005). Auch Gutscheine, die bei einem Dritten einzulösen sind, sind keine Sachbezüge, sondern Barlohn (R 31 Abs. 1 Satz 7 LStR 2005, s. zu Gutscheinen näher Anm. 157); zum Verhältnis zur Freigrenze für Aufmerksamkeiten (R 73 Abs. 1 LStR 2005) s. Anm. 32.

141

## II. Inhalt der Bagatellregelung des Abs. 2 Satz 9

Satz 9 sieht vor, dass Sachbezüge, die nach der Grundregel des Satzes 1 bewertet werden, nur dann stl. zu erfassen sind, wenn sie eine Freigrenze von 44 € im Kalendermonat übersteigen. Für die monatliche Grenzberechnung sind die geldwerten Vorteile um evtl. 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. 60–66), ggf. gekürzt um Zuzahlungen, der Besteuerung. Die Übertragung nicht ausgeschöpfter Freigrenzen in andere Kalendermonate ist dabei nicht möglich (OFD Erfurt v. 30.1.1996, DStR 1996, 429; zB unentgeltliche Überlassung einer Kreditkarte im Januar mit einer Jahresgebühr von 80 €; aA insoweit LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 168; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 151). So fällt die Zurverfügungstellung eines sog. Job-Tickets nur dann unter den Anwendungsbereich der Freigrenze, wenn es für einen Zeitraum von höchstens einem Monat gilt (BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173). Es bietet sich daher an, bei Sachbezügen, deren Wert knapp oberhalb der Freigrenze liegt, eine Zuzahlung zu vereinbaren, die den Wert auf höchstens 44 € mindert.

142–144 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Rabatte des Arbeitgebers

**Schrifttum:** ROHLING, Bewertung stpfl. Vorteile aus Personalrabatten, DB 1988, 1644; GILOY, Zur Beschränkung des Rabattdreibetrags auf Waren und Dienstleistungen, DStZ 1988, 554; CHRIST, Belegschaftsrabatt und StReform, DB 1989, 346; DRENECK, Auswirkungen der StReform auf die LSt., 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, Beiheft 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 Steuer-

recht, 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; v. BORNHAUPT, Rabattgewährung und Rabattpflicht bei ArbN im Konzernbereich, BB 1993, 912; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte. Der Personalrabatt, Münster/New York 1993; KUHSEL, 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; BIRK, Arbeitnehmerrabatte im Konzern – Neue Überlegungen zu einem alten Thema – in: Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, 2006, 423; WEBER, Standby-Flüge als Belegschaftsrabatt gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG, DStR 2006, 1024 ff.; METZNER/SCHÖNFELD, Standby-Flüge sind keine Belegschaftsrabatte i.S. von § 8 Abs. 3 EStG – zur Abgrenzung von Leistungs- und Vertriebsmodalitäten, DStR 2006, 2012.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

### I. Rechtsentwicklung bis zur Anfügung von Abs. 3

145

**Rechtslage bis 1989:** In der Rspr. von RFH und BFH war anerkannt, dass Rabatte, die der ArbG seinen ArbN bei der Abgabe von Waren gewährt, grundsätzlich unter den Arbeitslohnbegriff fallen (zB RFH v. 5.1.1939, RStBl. 1939, 299; BFH v. 15.3.1974 – VI R 27/70, BStBl. II 1974, 413).

Problematisch waren allerdings die weitreichenden Ausnahmen durch Rspr. (BFH v. 15.3.1974 – VI R 27/70 aaO) und FinVerw. (vgl. Abschn. 53 Abs. 3 LStR 1987; vor allem bei Jahreswagen; Einzelheiten dazu s. BMF v. 27.10.1988, BStBl. I 1988, 504).

Der Kritik an dieser mit dem Gesetz 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; v. 22.5.1992 – VI R 178/87, BStBl. II 1992, 840). 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.

**Durch das StReformG 1990** v. 25.7.1988 wurde ab VZ 1990 eine grundsätzliche Neuregelung der Belegschaftsrabatte angestrebt.

### II. Bedeutung des Abs. 3

#### 1. Bedeutung der Neuregelung der Belegschaftsrabatte

146

Nach der Begründung 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]).

Die bisherige 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. Deshalb sollten künftig der stl. Erfassung und Bewertung der Preisvorteile die im allgemeinen Geschäftsverkehr vom ArbG selbst tatsächlich geforderten Endpreise zugrunde gelegt werden. Ist dies nicht möglich, weil der ArbG seine Waren nicht fremden Letztverbrauchern anbietet, so sind die Endpreise des Einzelhändlers maßgebend, der dem ArbG am nächsten gelegen ist. Sinn des Preisabschlags von 4 vH und des Rabattpflichtbetrags von 1 080 € ist es, so die Gesetzesmaterialien, die im Verhältnis zum üblichen Marktpreis möglichen Bewertungsungenauigkeiten sowie „etwaige weitere Bewertungsungenauigkeiten“ auszuglei-

chen. 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 BRG., Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr. 49/1989, 22).

Die Regelung soll also die bisherige Besteuerungspraxis ablösen; sie schafft keinen neuen Besteuerungstatbestand, sondern sieht nur eine von Abs. 2 abweichende Bewertung vor. Was als Arbeitslohn zu erfassen ist, bestimmt sie nicht (s. Anm. 152).

## 147 2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Abs. 3 ist unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes in zweifacher Hinsicht bedenklich:

- 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 Freiberufler von seinem Mandanten/Patienten 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, EFG 2000, 112, rkr., zu Eigenprovisionen eines Versicherungsvertreters; krit. SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 65), während ein ArbN durch Abs. 3 begünstigt wird. Hier vermögen jedoch die Erfassungsschwierigkeiten außerhalb des LStAbzugs eine solche StVergünstigung zu rechtfertigen, da in der Praxis nicht von einer vollständigen Besteuerung von Rabatten bei Gewinneinkünften ausgegangen werden kann. Vielmehr wird man im Gegenteil eher annehmen müssen, dass verbilligte oder unentgeltliche Sachbezüge bei Gewinneinkünften (zB Patient wendet dem Arzt neben dem Honorar eine Kiste Wein zu) idR nicht versteuert werden (so im Erg. auch LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 178, 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:

► *ArbN, 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]; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 179).

► *ArbN, deren ArbG nur Sachbezüge iSd Abs. 2 gewähren können (nicht „verbraucherorientierte“ Branchen):* Auch bei weiter Auslegung fallen eine Reihe von Sachbezügen nicht unter die Vergünstigung des Abs. 3. Aufgrund des begrenzten sachlichen Anwendungsbereichs der Norm (s. Anm. 160–164) 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 A und B aber gleich hohe Sachbezüge, dann ist ihre objektive Leistungsfähigkeit ebenfalls gleich. Wenn der Gesetzgeber dem A einen Freibetrag gewährt, weil er in einem Unternehmen arbeitet, das die Bezüge zT in Form *eigener*



Sachleistungen gewähren kann, dem B aber, der ebenfalls (gleiche oder andere) Sachbezüge erhält, einen solchen Freibetrag verwehrt, so liegt darin eine Ungleichbehandlung vergleichbarer ArbN. Die dargestellte Differenzierung führt zur vollen Besteuerung geringwertiger Vorteile, denen häufig sogar noch ein sozialer Einschlag zukommen kann (s. Anm. 160), und zur Teilfreistellung hoher Vorteile nach Abs. 3 (kritisch daher auch KSM/GRÖPL, § 8 Rn. D 33–D 39).

LBP/PUST (§ 8 Rn. 560) 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 Beschäftigungsverhältnissen ab. Auch der Gesichtspunkt der Vereinfachung und Typisierung kann die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (so aber GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 3 f.: Wenn der Gesetzgeber dem ArbN den Nachweis abschneide, der Angebotspreis seines ArbG bzw. des nächstgelegenen Abnehmers liege über dem ortsüblichen Endpreis, dann dürfe er im Gegenzug auch eine pauschalierende Freibetragsregelung einführen). 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.

► *ArbN von Konzerngesellschaften*: Durchgreifende verfassungsrechtl. Bedenken bestehen gegen eine Interpretation, die davon ausgeht, dass Waren oder Dienstleistungen, die im Konzern gewährt werden, nicht unter den Anwendungsbereich des Abs. 3 fallen, soweit der Vorteil nicht durch das Konzernunternehmen selbst gewährt wird, mit dem der ArbN seinen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Vielmehr wird man in verfassungskonformer Auslegung auch diesen Fall unter Abs. 3 zu fassen haben (dazu eingehend Anm. 161).

► *Mehrere Dienstverhältnisse während des VZ*: 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. 177). Diese Besserstellung dürfte jedoch durch Gründe der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt sein. Andernfalls müsste jeder ArbG, der während des Jahres einen ArbN einstellt oder jeder ArbG von Teilzeitbeschäftigten Nachforschungen darüber anstellen, ob und inwieweit der Rabatffreibetrag bereits „verbraucht“ ist (glA GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 8; kritisch dagegen KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 206).

Einstweilen frei.

148–149

### III. Geltungsbereich

#### 150 1. Persönlicher Geltungsbereich

Die Regelung gilt nur für ArbN (zum Begriff des ArbN s. § 19 Anm. 71 ff. und GLOX, DB 1986, 822). Abs. 3 enthält also eine persönliche StVergünstigung (Bewertungsvergünstigung), die an die ArbNEigenschaft gekoppelt ist. Sachbezüge, die nicht ArbN, sondern Beziehern anderer Überschusseinkünfte gewährt werden, sind nicht nach Abs. 3, sondern nach Abs. 2 zu bewerten.

#### 151 2. Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 3 gilt nicht für alle Sachbezüge, sondern nur für Waren und Dienstleistungen, die der ArbN aufgrund seines Dienstverhältnisses erhält und die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Schließlich dürfen die Sachbezüge nicht nach § 40 pauschal versteuert werden.

Damit fallen nach dem Wortlaut folgende Sachbezüge unter den sachlichen Anwendungsbereich: Es muss sich handeln um

- *Waren oder Dienstleistungen* (Bewertungsgegenstand; dazu Anm. 157, 158),
- *die der ArbN veranlasst durch das Dienstverhältnis erhält* (dies ergibt sich bereits aus Abs. 1; dazu Anm. 159),
- *die vom ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden* (negatives Tatbestandsmerkmal; dazu Anm. 160–164; zur verfassungsrechtl. Problematik s. auch Anm. 147),
- *für die der ArbG nicht die Pauschalbesteuerung nach § 40 gewählt hat* (dazu Anm. 165).

Abs. 2 erfasst nicht nur den verbilligten (Rabatte im Wortsinn), sondern auch den unentgeltlichen Bezug von Leistungen des ArbG.

152

### IV. Verhältnis zu Abs. 1 und Abs. 2

**Verhältnis zu Abs. 1:** Ebenso wie Abs. 2 setzt auch die Anwendung des Abs. 3 voraus, dass eine steuerbare Einnahme nach Abs. 1 vorliegt. Dies kann nur angenommen werden, wenn die Vorteilsgewährung im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Leistung des ArbN angesehen werden kann (dazu Anm. 44 f.). 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 steuerbar ist, bestimmt sich ausschließlich nach Abs. 1. Preisnachlässe, die nicht durch die Leistung des ArbN veranlasst sind, sind nicht steuerbar. Dies ergibt sich im Übrigen auch aus dem Tatbestandsmerkmal „aufgrund seines Dienstverhältnisses“, wodurch klarstellend nochmals der Zusammenhang zwischen Einnahme und Dienstleistung (Veranlassung) betont wird (s. Anm. 42).

**Verhältnis zu Abs. 2:** Abs. 3 ist *lex specialis* zu Abs. 2. 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 grundsätzlich nach Abs. 3 (zum Problem der lückenhaften Rechtsfolge bei Hilfsgeschäften s. Anm. 171). Der BFH erkennt allerdings ein Wahlrecht des ArbN im Rahmen seiner Veranlagung an, wenn der nach Abs. 3 zu ermittelnde Wert trotz des Be-

wertungsabschlags und des Rabattpflichtbetrages höher ist als der übliche Endpreis am 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).

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 nach Abs. 2 zu bewerten (s. Anm. 55, 120).

## V. Verfahrensfragen

153

**Aufzeichnung im Lohnkonto:** Gem. § 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 Abgabetermins oder bei laufenden Sachbezügen des Abgabetermins, 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 BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 210).

**Ausnahmen von der Aufzeichnungspflicht:** Gem. § 4 Abs. 3 LStDV kann die OFD 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 BetriebsstättenFA 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 entgehen, wird diese Regelung wohl dazu führen, dass ArbG mit breitem Warensortiment Sachbezüge nur in einem Umfang gewähren, der den Freibetrag nicht übersteigt.

Einstweilen frei.

154–156

## B. Bewertung von Waren und Dienstleistungen (Abs. 3 Satz 1)

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1

#### 1. 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 flüs-

sige und gasförmige Gegenstände, der elektrische Strom und Fernwärme sind Waren (R 32 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 LStR 2005; TIPKE/KRUSE, § 143 AO Rn. 9; 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 (TIPKE/KRUSE aaO). Auch Arbeits- und Dienstleistungen bzw. Nutzungsüberlassungen sind keine Waren (s. aber Anm. 158). 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 104a Abs. 3 Satz 2 LStR 2005; WARNKE, EStB 2003, 445 [446]). Sind die Gutscheine dagegen bei einem Dritten einzulösen, liegt kein Warenbezug durch den ArbG vor, sondern Einnahmen in Geld, die zum Zeitpunkt der Hingabe des Gutscheins zu versteuern sind (R 104a Abs. 3 Satz 1 LStR 2005; WARNKE, EStB 2003, 445). Daher führt auch eine Gestaltung, bei der ArbN des Herstellerwerks dessen Produkte bei Zwischenhändlern zum üblichen Preis kaufen und später eine Rückvergütung vom Hersteller (= ArbG) erhalten, als reiner Kaufpreiszuschuss nicht zur Begünstigung nach Abs. 3, sondern zu Barlohn (FG Hamb. v. 25.9.1991, EFG 1992, 263, rkr.). Dagegen stellen nachträgliche Gutschriften auf Warenverkäufe des ArbG an den ArbN Minderungen des Barlohns dar, wenn die Rabattkonditionen bereits im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung des ArbG feststehen (R 32 Abs. 1 Satz 4 LStR 2005). Auch die Umwandlung von Bar- in Sachlohn kann zur Anwendung des Abs. 3 führen (BFH v. 20.8.1997 – VI B 83/97, BStBl. II 1997, 667 [668]). Das setzt jedoch voraus, dass die Barlohn-umwandlung arbeitsvertraglich im Voraus geregelt worden ist (FG Münster v. 9.7.2004, EFG 2005, 858 [859], nrkr., Rev. Az. BFH: XI R 6/05).

## 158 b) Begriff der Dienstleistungen

**Dienstleistungen** sind zunächst alle Leistungen, die Gegenstand eines Dienstvertrags oder sonstigen auf Arbeitsleistungen gerichteten Vertrags (Geschäftsbesorgungsvertrag, Werkvertrag, 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 lei- oder mietweise Überlassung von Grundstücken, Wohnungen, möblierten Zimmern oder von Kraftfahrzeugen, Maschinen und anderen beweglichen Sachen sowie die Gewährung von Darlehen sind daher ebenfalls begünstigt.

Die Begriffe „Waren oder Dienstleistungen“ sind hier als Synonym für alle Sachbezüge und für die gesamte Liefer- und Leistungspalette des ArbG zu verstehen. 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 Nutzungs-

überlassungen 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).

## 2. Zuwendungen an den Arbeitnehmer „aufgrund seines Dienstverhältnisses“ 159

Der ArbN (s. Anm. 150) muss die Waren oder Dienstleistungen aufgrund seines mit dem ArbG geschlossenen Dienstverhältnisses erhalten. Das heißt nichts anderes, als dass die in Abs. 3 genannten Vorteile durch die Leistung des ArbN veranlasst sein müssen (s. Anm. 45). 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 Beih. 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. dazu Anm. 32).

Zur Behandlung von Preisvorteilen, die dem ArbN nicht unmittelbar durch dessen ArbG, sondern durch Dritte (dazu Anm. 46) eingeräumt werden, vgl. BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814; kritisch dazu v. 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 (dazu Anm. 147 und 177).

## 3. „... 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 ArbG nicht überwiegend für den Bedarf seiner ArbN 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. Dies ist im Fall des Konzerns nur das Konzernunternehmen selbst (BFH v. 21.2.1986 – VI R 9/80, BStBl. II 1986, 768). 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 in fremden Gaststätten oder in der eigenen Kantine fällt daher nicht unter Abs. 3 (Erwerb und Weitergabe ausschließlich für ArbN). Damit sind von der Vergünstigung praktisch alle sozialen Zusatzleistungen ausgenommen.

Aufgrund dieser Ausschlussklausel sollen unentgeltliche oder verbilligte Flüge (sog. „Standby-Flüge“) der Mitarbeiter von Luftverkehrsgesellschaften dann nicht unter Abs. 3 fallen, wenn Beschränkungen im Reservierungsstatus bestehen und die Luftverkehrsgesellschaft Flüge mit entsprechenden Beschränkungen fremden Dritten nicht anbietet (Hess. FG v. 2.8.1996, EFG 1997, 229, rkr.; FG Düss. v. 28.6.2000, DStRE 2000, 897, rkr.; glA. FinVerw., s. Anm. 137 mwN;

METZNER/SCHÖNFELD, DStR 2006, 2012 [2016 f.]). Diese Verwaltungsanweisungen sind zweifelhaft: Mit derselben Begründung 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 LBP/PUST, § 8 Rn. 591 f.; WEBER, DStR 2006, 1024 ff.).

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 Immobilienmakler FG Nürnberg v. 6.8.2002, EFG 2002, 1584, nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 81/02). 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 32 LStH 2005 Bsp. 2; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 201).

#### 161 b) Rabattgewährung durch konzernangehörige Unternehmen

**Keine Anwendung von Abs. 3 auf Konzernrabatte:** Rspr., Verwaltung und der mittlerweile überwiegende Teil des Schrifttums wenden Abs. 3 nur an, wenn der ArbN die Rabatte unmittelbar von seinem ArbG erhält. Der ArbG müsse die Waren in seinem Unternehmen selbst herstellen oder vertreiben bzw. die Dienstleistung selbst erbringen. Erhalte dagegen der ArbN einer Konzerngesellschaft Waren oder Dienstleistungen, die zu dem gewöhnlichen Angebot einer anderen, nicht arbeitgebenden, Konzerngesellschaft gehören, so falle 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; v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; v. 18.9.2002 – VI R 134/99, BStBl. II 2003, 371; v. 15.9.1993 – VI R 62/92, Nichtannahme der dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerde durch die 3. Kammer des 2. Senats des BVerfG v. 1.12.1993 – 2 BvR 2486/93, DB 1994 Beil. Nr. 11, 34; R 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 LStR 2005; BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814; CHRIST, DB 1989, 348; LBP/PUST, § 8 Rn. 593 f.; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 181; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 207; SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 8 Rn. 69; KSM/GRÖPL, § 8 Rn. D 17–D 21.

Diese Auffassung stützt sich weniger auf den Wortlaut, sondern vor allem auf die Entstehungsgeschichte (die Frage der Einführung einer Konzernklausel war einer der Schwerpunkte der Ausschussberatungen) und den subjektiven Willen des Gesetzgebers:

In der Begründung zum RegE (BTDrucks. 11/2157, 142) heißt es: „Die Regelung soll nicht gelten für Waren und Dienstleistungen, die nicht im Unternehmen des ArbG hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Es sollen weder ArbN von Konzerngesellschaften, noch ein überbetrieblicher Belegschaftshandel stl. begünstigt werden.“

Abs. 3 sei daher nicht anwendbar, wenn der ArbN eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens außerhalb des Versorgungsgebiets wohne und den Strom von dem dort zuständigen konzernangehörigen Schwesterunternehmen des ArbG verbilligt erhalte. Anders dagegen, wenn der ArbG den Strom nur produziere (nicht auch verteile) und der Rabatt vom örtlichen Verteiler gewährt und vom ArbG erstattet werde (FinMin. NRW v. 20.9.1990, DB 1990, 1996). Selbst bei Unternehmen der Versicherungswirtschaft, die wegen § 8 VAG gezwungen sind, die Sparten rechtl. voneinander zu trennen, sollen Konzernrabatte nicht begünstigt sein (BMF v. 27.4.1990, DStR 1990, 495). Auch wenn erst eine Um-



strukturierung innerhalb eines Konzerns zur Folge hat, dass ArbG und Rabattgeber nicht mehr identisch sind, Abs. 3 also unter dem Gesichtspunkt der Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis angewandt werden könnte (so FG Rhld.-Pf. v. 25.10.1995, EFG 1996, 219, aufgeh.; E. SCHMIDT, DB 1996, 2202), liegen nach Auffassung des BFH (Urt. v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; krit. dazu GAST-DE HAAN, DStR 1997, 1114) die Voraussetzungen nicht vor. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für Umstrukturierungsfälle findet sich in § 12 Abs. 8 DBGrG bzgl. der der DB AG zugewiesenen Beamten (näher dazu LBP/PUST, § 8 Rn. 597).

Nach Ansicht der Rspr. findet die Regelung des Abs. 3 auf Leistungen eines mit dem ArbG im Konzern verbundenen Unternehmens jedoch Anwendung, wenn beide als Hersteller der Ware anzusehen sind (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). Daraus kann allerdings nicht der Schluss gezogen werden, der BFH habe seine Rspr. geändert und Abs. 3 finde nun weitgehend auf Konzernrabatte Anwendung (so aber BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 182).

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.

**Stellungnahme und eigene Auffassung:** Richtigerweise ist die Begünstigung auch auf Preisnachlässe durch Konzernunternehmen anzuwenden. Dies ergibt die Auslegung der Norm unter Beachtung des Gleichheitssatzes und des Leistungsfähigkeitsprinzips.

► *Der Wortlaut der Norm* ist insoweit nicht eindeutig (so auch BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356). Die Vorschrift begrenzt den Anwendungsbereich persönlich auf ArbN und sachlich auf die durch das Dienstverhältnis veranlassten Zuwendungen von Waren und Dienstleistungen. Nur negativ ausgegrenzt werden Waren und Dienstleistungen, die vom ArbG überwiegend für den Bedarf seiner ArbN hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Dass von vornherein nur direkt vom ArbG hergestellte oder vertriebene Waren bzw. Dienstleistungen in den sachlichen Anwendungsbereich fallen, sagt das Gesetz nicht; andernfalls hätte es heißen müssen: „... die vom Arbeitgeber hergestellt, vertrieben oder erbracht werden, jedoch nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer, ...“. Die Stellung des Relativsatzes („die vom Arbeitgeber nicht ...“) als Einschränkung des Tatbestands spricht sogar für eine enge wortgetreue Auslegung. Denn Einschränkungen sind jedenfalls grundsätzlich nicht weit, sondern eng zu interpretieren (dazu LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 355).

► *Die Entstehungsgeschichte* spricht zwar für das gegenteilige Ergebnis, jedoch ist ein Abstellen auf die (subjektiven) Motive der Mitglieder der gesetzgebenden Körperschaften nur zulässig, wenn sie einen hinreichenden Ausdruck im (objektiven) Wortlaut und Sinnzusammenhang des Gesetzes gefunden haben (v. BORNHAUPT, BB 1993, 912 [914]). Dies ist hier gerade nicht der Fall.

► *Systematik sowie Sinn und Zweck der Norm:* Wenn Preisnachlässe durch Konzernunternehmen ebenso Arbeitslohn iSd. § 19 sind wie Zuwendungen des unmittelbaren ArbG, dann spricht viel dafür, sie auch bei Anwendung des § 8 Abs. 3 nicht anders zu behandeln (v. BORNHAUPT, BB 1993, 912 [914]). Der BFH zieht dagegen den arbeitsrechtl. ArbNBegriff heran, was angesichts der auch in anderen Bereichen anerkannten abweichenden stl. Begriffsbestimmung keineswegs

zwingend ist. Auch der Zweck der Norm (Vereinfachung bei der Sachverhalts-ermittlung) ist gleichermaßen gegeben, ob der Preisnachlass nun vom ArbG oder seiner Tochter-/Schwester-/Muttergesellschaft gewährt wird. In vielen Konzernen begreifen sich die ArbN über die rechtl. Betriebsgrenzen hinweg als Gesamtarbeitnehmerschaft (vgl. Anhörung des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 16).

► *Verfassungswidrigkeit der engen Auslegung:* Entscheidend muss aber sein, dass eine Beschränkung auf vom ArbG in seiner Person hergestellte oder vertriebene Waren bzw. erbrachte Dienstleistungen gleichheits- und damit verfassungswidrig wäre (glA CHRIST, DB 1989, 346 [349]; v. BORNHAUPT, BB 1993, 912 [914]; BIRK, FR 1990, 237; BIRK, StuW 1990, 300 [302]; KUHSEL, DB 1994, 2265; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 172 f.). Der Ausschluss sog. Konzernrabatte ist willkürlich und verletzt den ArbN in seinem Recht auf Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG). Ein Unternehmen mit Betriebsstätten, die unterschiedlichen Branchen angehören, könnte seinen ArbN eine Vielzahl von Waren und Dienstleistungen begünstigt überlassen. Bei ArbN von Konzerngesellschaften mit demselben Gesamtleistungsspektrum hinge die Gewährung des Freibetrags dagegen von der Zufälligkeit ab, bei welcher Konzerngesellschaft der ArbN beschäftigt ist. Die Organisationsstruktur des ArbG entschiede also über die stl. Belastung des ArbN. Für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des ArbN (dazu BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 [223]) ist dies aber ein sachfremdes Kriterium.

**Beispiel:** A ist Mitarbeiter bei einem Reiseveranstalter, der einen Reisebüro-Eigenvertrieb unterhält. B ist ebenfalls Mitarbeiter bei einem Reiseveranstalter, die Reisen werden jedoch über einen Reisebüro-Konzernvertrieb abgewickelt. Bei gleichen Leistungen, die die ArbN erhalten, errechnen sich die geldwerten Vorteile wie folgt:

	RV-Mitarb. A RB-Eigenvertrieb	RV-Mitarb. B RB-Konzernvertrieb
Reisepreis:	4000 €	4000 €
RV-Rabatt	1000 €	1000 €
Mitarb. -Zahlung	3000 €	3000 €
Minderung 4 vH	./-. 160 €	–
geldwerter Vorteil	840 €	1000 €
RabattFB	./-. 840 €	–
zu verst.	0 €	1000 €

Demgegenüber wird betont (BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356; FG Ba.-Württ. v. 21.5.1992, EFG 1992, 525, rkr.), der Gesetzgeber habe sich insoweit noch in den Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums gehalten. Ziel der gesetzlichen Regelung sei die Begrenzung der ausufernden StFreistellung von Personalrabatten gewesen. ArbN von Konzernunternehmen wären angesichts deren wesentlich breiterer Produktpalette gegenüber ArbN von Kleinunternehmen begünstigt. Wenn es keine Möglichkeit gebe, alle ArbN in gleichem Maße zu begünstigen, dann sei die Entscheidung des Gesetzgebers, die Grenze enger zu ziehen, vertretbar (LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 181; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 207; KMS/GRÖPL, § 8 Rn. D 17 f.). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Begrenzung der StFreistellung zwar ein durchaus legitimes Ziel ist; wenn der Gesetzgeber sich aber nicht zu einer vollständigen, sondern nur zu einer differenzierenden Begrenzung entschließt, muss diese dennoch dem Gleichheitssatz genügen. Auch geht es hier nicht um einen Verfassungsverstoß des Gesetzes und des (objektiven) Gesetzgebers (der Wortlaut ist – wie gesehen – nicht eindeutig), sondern vielmehr um den Gleichheitsverstoß einer bestimmten Aus-

legung. Wenn der BFH (Urt. v. 4.11.1994 – VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338 [340]), auf eine verfassungsrechtl. Argumentation gestützt, ausführt, es stelle keinen eine Differenzierung rechtfertigenden sachlichen Grund dar, ob der ArbG im Bereich der Nutzungsüberlassung oder aber anderer Dienstleistungen tätig sei, so muss dies entsprechend auch hier gelten.

► *Verfassungskonforme Auslegung:* Der Befund der Verfassungswidrigkeit führt nur dann zur Nichtigkeit einer Norm, wenn keine verfassungskonforme Auslegung möglich ist (BVerfG v. 15.5.1984 – 1 BvR 464/81 ua., BVerfGE 67, 70 [88]). Eröffnen die Gesetze Auslegungsspielräume, so muss ihnen der Inhalt beigegeben werden, der mit der Verfassung in Einklang steht (s. Einf. ESt. Anm. 638 und weiter LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 339). Allerdings ist eine verfassungskonforme Auslegung gegen den „Wortlaut und Sinn“ oder gegen das im Gesetz seinen Niederschlag findende „gesetzgeberische Ziel“ nicht zulässig (BVerfG v. 14.5.1985 – 2 BvR 397/82 ua., BVerfGE 70, 35 [63]; BIRK, StW 1990, 300).

Hier lässt der Wortlaut des Abs. 3 eine Auslegung zu, wonach auch Konzernrabatte von der Vergünstigung erfasst werden. Um den Verfassungsverstoß auszuräumen, muss die Norm also insoweit verfassungskonform ausgelegt werden (glA GAST-DE HAAN, DStR 1997, 1114 [1115]; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 172, 182; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 184).

► *Sonderfall: Arbeitsrechtlicher Gemeinschaftsbetrieb:* Selbst wenn man entgegen der hier vertretenen Auffassung davon ausgeht, dass der Rabattfreibetrag des Abs. 3 nicht auf konzernangehörige ArbN anzuwenden ist, ist im Fall eines arbeitsrechtl. Gemeinschaftsbetriebs von ein und demselben ArbG (*wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff*) auszugehen (BIRK in FS Raupach, 2006, 423 [430 ff.]; vgl. auch BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 171). Im Arbeitsrecht werden zivilrechtl. unterschiedliche Einheiten für Zwecke des Kündigungsschutzes als ein ArbG anerkannt, wenn die „Arbeitgeberfunktionen in sozialen und personellen Angelegenheiten von ein und derselben institutionellen Leitung“ ausgeübt werden (sog. *arbeitsrechtl. Gemeinschaftsbetrieb*, vgl. BAG v. 11.2.2004 – 7 ABR 27/03, DB 2004, 1213). Betriebsverfassungsrechtl. wird nur ein Betriebsrat für alle Unternehmen gewählt. In diesen Fällen werden die Arbeitgeberfunktionen gebündelt und die ArbN nehmen die verschiedenen Gesellschaften als einen ArbG wahr.

Aus § 1 Abs. 2 LStDV lässt sich für das Steuerrecht entnehmen, dass es für die Arbeitgebergemeinschaft maßgeblich auf die Weisungsbefugnis ankommt. In den arbeitsrechtl. Gemeinschaftsbetrieben liegt eine Weisungsbefugnis der organisatorisch für die Personalangelegenheiten zuständigen Einheit vor. Wie auch sonst im Steuerrecht ist die zivilrechtl. Begriffsbestimmung nicht entscheidend (s. näher BIRK in FS Raupach, 2006, 423 [429]).

Demnach ist jedenfalls unter den Voraussetzungen des arbeitsrechtl. Gemeinschaftsbetriebs von *einem* „Arbeitgeber“ iSd. Abs. 3 auszugehen, so dass in diesen auch konzernangehörige ArbN die Vergünstigung des Abs. 3 in Anspruch nehmen können.

Einstweilen frei.

162–163

### c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr

164

**Die Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums** machen die Vergünstigung davon abhängig, dass der ArbG die Waren oder Dienstleistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (R 32 Abs. 2 Satz 1 LStR 2005; GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 6; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 192). 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 32 Abs. 1 Nr. 3 LStR 2005 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. LBP/PUSR, § 8 Rn. 602 ff.). Im Schrifttum wird diese Differenzierung teilweise mit der Folge abgelehnt, dass beides nicht unter Abs. 3 fallen soll (LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 204).

Auch erheblich beschädigte Waren, die überwiegend an ArbN abgegeben werden, seien nach Abs. 2 zu bewerten (BMF v. 7.8.1990, FR 1990, 520). Die Überlassung von Gegenständen im Rahmen von gelegentlichen Hilfsgeschäften (zB die Abgabe ausgemusterteter Betriebsfahrzeuge oder die Gewährung von Preisnachlässen auf innerbetriebliche Leistungen) soll ebenfalls nicht begünstigt sein (ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 212).

**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 Rabattfreibetrag 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 Rabattfreibetrag auf Antibabypillen 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 Bewertungsabschlag 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, EFG 1994, 468). 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 aaO). 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 Busunternehmers) 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.

**4. 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 dem 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 1000 € beträgt, also nicht über den bei der Regelbesteuerung zu gewährenden Rabatffreibetrag von 1080 € hinausgeht, wird die LStPauschalierung von Belegschaftsrabatten an Bedeutung verlieren.

Einstweilen frei.

166–167

**II. Ansatz mit um 4 vH 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 grundsätzlich 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).

**2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet**

169

Bietet der ArbG seine Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern an, so ist für die Berechnung des geldwerten Vorteils stets dessen Angebotspreis maßgeblich, auch wenn er vom üblichen Endpreis abweicht und der ArbN das Produkt anderweitig günstiger beziehen könnte (SCHMIDT/DRENSSECK XXVI. § 8 Rn. 71). 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 (dazu 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.

**Angebotspreis (Grundsatz): Preisauszeichnung:** Angebotspreis ist der Preis, mit dem die Ware ausgezeichnet oder in sonstiger Weise im allgemeinen Geschäftsverkehr am Markt angeboten wird (R 32 Abs. 2 Satz 1; H 32 LStH 2005). Das Gesetz stellt auf den angebotenen, nicht auf den letztlich vereinbarten Preis

ab, so dass Endpreis der an den wettbewerbsrechtl. Vorschriften (Preisangabenverordnung [PAngV] v. 18.10.2002, BGBl. I 2002, 4197) orientierte Angebotspreis ist (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [691]). Die im Schrifttum unter dem Gesichtspunkt der unterschiedlichen Wertungen von Zivil- und Steuerrecht teilweise geäußerte Kritik an der Anlehnung an die zivilrechtl. PAngV (v. BORNHAUPT, BB 1993, 1640; DONDERER, DB 1994, 1159) kann nicht überzeugen, da es bei Abs. 3 darum geht, einen möglichst einfach zu ermittelnden Anknüpfungspunkt für die Bestimmung der strechtl. Bemessungsgrundlage zu erhalten und die Preisauszeichnung eine solche einfache und sachgerechte Anknüpfung ermöglicht.

Der Angebotspreis wird nicht durch Preiszugeständnisse berührt, die der ArbG im Einzelfall aufgrund gezielter Preisverhandlungen einräumt. Sonderpreise sind nur dann maßgeblich, wenn sie im allgemeinen Geschäftsverkehr jedem Interessenten angeboten werden. Werden sie aufgrund persönlicher Beziehungen oder durch Preiszugeständnisse im Einzelfall gesondert vereinbart (Sonderkonditionen), kann darauf nicht abgestellt werden. Auch übliche Barzahlungsrabatte oder Skonti dürfen nicht abgezogen werden, da diesen Preisnachlässen bereits durch den Bewertungsabschlag in Höhe von 4 vH Rechnung getragen wird (ebenso BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 200).

**Ausnahmen:** In bestimmten Fällen kann allerdings nicht auf die Preisauszeichnung abgestellt werden (dazu auch BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [691]; FG München v. 13.2.2001, EFG 2001, 746, nrkr., aufgeh. durch BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BFH/NV 2006, 2202).

► *Nach den Gepflogenheiten im allgemeinen Geschäftsverkehr wird tatsächlich ein niedrigerer Preis gefordert und bezahlt.* Dies ist vor allem in der Automobilbranche der Fall, so dass auch die FinVerw. (BMF v. 30.1.1996, BStBl. I 1996, 114) hier den Ansatz des „tatsächlichen Angebotspreises“ zulässt. Dieser kann aus Vereinfachungsgründen als Mittelwert aus der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers und dem im Durchschnitt der letzten drei Monate tatsächlich gezahlten Preis angenommen werden.

Die genannte Regelung wird man auch in anderen Bereichen, in denen der ausgezeichnete Preis regelmäßig nicht erzielt werden kann, anwenden können. Die Finanzgerichte trifft insoweit eine Aufklärungspflicht; sie dürfen bei entsprechendem Klägervortrag nicht ohne weiteres den Listenpreis als Endpreis ansehen (BFH v. 5.7.1996 – VI R 28/96, BFH/NV 1996, 811).

► *Erkennbar überhöhte Preisauszeichnungen („Mondpreise“)* können nicht zugrunde gelegt werden, da sie zu einer Scheinlohnbesteuerung führen würden (ebenso GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 7).

### 3. Endpreise, zu denen der „nächstansässige Abnehmer“ anbietet

#### 170 a) Grundsatz

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 (so auch BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 205). Dies gilt auch dann, 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 grundsätzlich 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 (Anm. 146) nicht gerecht (krit. auch FROTSCHER/DÜRR, § 8 Rn. 220, der aber dem Wortlaut der Norm keinen Ausschluss eines Wahlrechts entnimmt).

**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 Betriebsstätten verfügt, können Abgabeort und Arbeitsstätte auseinanderfallen, etwa dann, wenn der dem ArbN in der Arbeitsstätte A übergebene Gegenstand in der Betriebsstätte 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.

ArbN 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]; v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BFH/NV 2006, 2202).

**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 LStDV 1990) 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 LStVerfahrens, 1983, 46; s. auch TRZASKALIK, 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, beantwortet 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-rechtlich 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 verfassungsrechtlichen Wurzeln im Rechtsstaat als materiellen Gerechtigkeitsstaat. Eine unmögliche Leistung zu fordern, widerspricht der Rechts- und Gerechtigkeitsidee, die dem Staat als Grundbedingung der Rechtsetzung auferlegt, nur „Menschennmögliches“ 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 Belegschaftsverkauf zu informieren. Selbst bei überschaubaren Verhältnissen kann eine genaue Ermittlung des fremden Endpreises mit unvertretbarem (unzumutbarem) Aufwand verbunden sein, bei ArbG mit einem breiten Warensortiment und auf mehrere Orte verteilten Betriebsstätten wird der Bewertungsaufwand so unverhältnismäßig groß sein, dass der ArbG ihn aus praktischen und wirtschaftlichen Gründen nicht auf sich nehmen kann (glA BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 210; ALBERT/HEITMANN, FR 1990, 657 [662]; zu den Schwierigkeiten auch Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 48). Das Gesetz stößt hier an die verfassungsrechtl. Grenzen, die sich aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 546) 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]; v. 31.10.1984 – 1 BvR 35/82 ua., BVerfGE 68, 193 [219]; 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.

### 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 Betriebsvermögen ausgesondert werden soll.

Tatbestandlich werden diese Fälle von Abs. 3 erfasst (s. Anm. 164, str.), das Gesetz erhält 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.

## 4. Bewertungsabschlag und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts

173

Der vom ArbG ermittelte Endpreis (Letztverbraucherpreis) ist um 4 vH zu kürzen. Damit sollen Bewertungsungenauigkeiten, die zu Lasten des ArbN gehen könnten, ausgeglichen werden (BTDrucks. 11/2157, 142). Der um 4 vH 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 vH geminderten Endpreis und dem vom ArbN gezahlten Entgelt (R 32 Abs. 2 Satz 9 LStR 2005).

Einstweilen frei.

174–175

## C. Rabatffreibetrag (Abs. 3 Satz 2)

### I. Gegenstand des Freibetrags

176

Der um 4 vH geminderte Endpreis von Waren und Dienstleistungen, die tatbestandlich von Satz 1 erfasst werden, abzgl. 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 1080 € stffrei, 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. 97).

**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.

177

## II. Umfang des Freibetrags

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. 145). 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 (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 214; LBP/PUST, § 8 Rn. 638; LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 223). Ob dieser Vereinfachungsgedanke die dadurch ausgelöste (uU grobe) Ungleichbehandlung rechtfertigen kann, ist zweifelhaft, uE aber wohl zu bejahen (s. Anm. 147).

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 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LStR 2005).

178–179 Einstweilen frei.

180

## ABC der Einnahmen

**Abfindung** ist eine einmalige Kapitalzahlung, die an Stelle von an sich vorgesehenen oder geschuldeten, auf längere Zeit verteilten laufenden Zahlungen (zB Arbeitslöhnen, wiederkehrenden Bezügen) gewährt wird, 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, s. Anm. 45) 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 stfrei (dazu v. BORNHAUPT, BB 1980 Beil. 7; OFFERHAUS, DStR 1980, 475; OFFERHAUS, DStZ 1981, 445; OFFERHAUS, DB 1982 Beil. 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 an den Steuerpflichtigen:** Wird dem Stpfl. anlässlich eines Leistungsverhältnisses iSd. §§ 19–23 (s. Anm. 45) eine Forderung gegen einen Dritten abgetreten, so kommt es für die Frage, ob ein Einnahmezuffluss vorliegt und wie dieser zu bewerten ist, darauf an, ob die Abtretung zahlungshalber oder an Zahlungen 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 Zahlungen 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“).

**Abtretung durch den Steuerpflichtigen:** Tritt der Stpfl. eine Forderung, deren Eingang eine Einnahme bildet, an einen Dritten entgeltlich oder unentgeltlich ab, so ist für die Frage der Einnahmenbewertung nur das Verhältnis Stpfl. (Zedent) und Schuldner maßgebend; s. dazu differenzierend § 11 Anm. 58.

**Aktienüberlassung:** s. ausführlich § 19 Anm. 209 ff. sowie PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629. Für die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN gilt § 19a (s. Erl. dort).

**Arbeitsessen:** s. „Bewirtung“.

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

**Aufgedrängte Bereicherung:** s. Anm. 26, 132.

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

**Aufwendungen, ersparte:** s. 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 [449]). Im Unterschied zum WKersatz erhält der ArbN aufgrund eines zivilrechtl. Erstattungsanspruchs (§ 670 BGB analog) nur das erstattet, was er zuvor im ausschließlichen oder ganz überwiegenden Interesse des ArbG für diesen verauslagt hatte. Nicht als Auslagenersatz stfrei ist dagegen der Ersatz von anderen Ausgaben des ArbN, die bei ihm selbst WK sind (dazu unten „Werbungskostenersatz“; zur Unterscheidung s. § 3 Nr. 50 Anm. 4 und OFFERHAUS, BB 1982, 978; SCHMIDT, FR 1989, 681).

**Belegschaftsrabatte:** s. „Preisnachlass“.

**Berufskleidung:** Die Überlassung typischer Berufskleidung und die Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung typischer Berufskleidung ist nach § 3 Nr. 31 stf. frei; zur Überlassung hochwertiger Kleidungsstücke zu Repräsentationszwecken s. Anm. 61.

**Betriebsveranstaltungen:** s. Anm. 32, 45, 127 und ausführlich § 19 Anm. 225 ff.

**Bewirtung:** s. ausführlich § 19 Anm. 600 „Bewirtung“.

**Bezugsrecht:** Die Gewährung von Bezugsrechten auf neue Anteile bei der Kapitalerhöhung einer KapGes. sowie der Erlös aus ihrem Verkauf führen nicht zu Einnahmen, da dem Vorteil des Bezugsrechts eine gleich hohe Wertminderung der alten Anteile gegenübersteht (s. § 20 Anm. 196 f.); es fehlt am Zufluss eines vermögenswerten Guts. Zur Überlassung von Bezugsrechten als Arbeitslohn s. § 19 Anm. 213.

**Bundeswehr, Bundespolizei:** zur Unterbringung in Gemeinschaftsunterkünften s. Anm. 135.

**Darlehen** (s. „Zinsersparnis“): keine Einnahme (s. Anm. 38).

**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 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 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.

**Durchlaufende Gelder:** s. Anm. 38 und „Auslagenersatz“.

**Ehrenamt:** Bezüge und Aufwandsentschädigungen aus einem Ehrenamt sind der Einkunftsart der Haupttätigkeit zuzurechnen, wenn die Haupttätigkeit Anlass für den Zufluss der Bezüge ist (s. § 19 Anm. 600 „Ehrenamt“, § 24 Anm. 35). Sie sind auch dann Einnahmen iSd. Abs. 1, wenn sie lediglich den beim Stpfl. entstandenen Aufwand abgelten sollen (s. aber oben „Auslagenersatz“). Entgegen der früheren Rspr. liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch auch bei sehr geringem Entgelt vor (BFH v. 4.8.1994 – VI R 94/93, BStBl. II 1994, 944: ehrenamtliche DRK-Helfer für 2,50 DM/Stunde).

**Entschädigung** (s. auch „Abfindung“, „Schadenersatz“, „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 s. § 19 Anm. 215 und oben „Ehrenamt“. Zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 (R 13 LStR 2005), zu Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten s. § 3 Nr. 26 (R 17 LStR 2005).

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

**Erlas einer Forderung** führt zu einer Einnahme beim Schuldner, wenn er durch dessen (Dienst-)Leistung veranlasst ist (s. Anm. 18; § 11 Anm. 57; § 19 Anm. 240 ff.).



**Ersatzleistungen:** s. „Abfindung“, „Entschädigung“, „Schadensersatz“, „Vertragsstrafe“, „Werbungskostenersatz“.

**Ersparte Aufwendungen:** s. Anm. 27.

**Essen:** s. Anm. 127 f. und hier „Bewirtung“.

**Fahrzeugpool:** zur Anwendung der 1 vH-Regelung s. Anm. 81.

**Ferienwohnungen:** s. „Hapimag“.

**Fiktive Einnahmen:** s. Anm. 27, 38.

**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. 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 74 LStR 2005; KLÖCKNER, DB 1990, 455).

**Freifahrten und Freiflüge:** ArbN von Verkehrsbetrieben oder Reisebüros erhalten regelmäßig Freifahrtberechtigungen neben dem laufenden Arbeitslohn; Fluggesellschaften gewähren ihren ArbN und deren Angehörigen Freiflüge oder verbilligte Flüge. Dabei 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“). Bei Mitarbeitern der Deutschen Bahn AG wird unterstellt, dass der Rabattfreibetrag iHv. 1080 € nicht erreicht wird, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal versteuert werden (FinMin. Sachsen v. 13.4.1993, StEK EStG § 8 Nr. 329). Bei der Überlassung einer Jahresnetzkarte an einen Mitarbeiter der Bahn ist der Tarifpreis der Karte anzusetzen und nicht der Wert der tatsächlichen Nutzung (Hess. FG v. 23.9.2004, EFG 2005, 524 [525], nrkr., Rev. Az. BFH: VI R 89/04). Für Freiflüge und verbilligte Flüge sind aufgrund von Abs. 2 Satz 8 amtliche Durchschnittswerte festgesetzt worden (dazu Anm. 137). Abs. 3 gilt nach Auffassung von Rspr. und FinVerw. für sog. Standby-Flüge nicht (zweifelhaft, 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, so ist für die Umrechnung für Steuerzwecke der Tageskurs maßgebend.

**Garagengeld:** s. Anm. 86.

**Gehaltsverzicht:** s. Anm. 18.

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

**Gelegenheitsgeschenke** (s. ausführlich § 19 Anm. 176f): Die früher weitgehende StFreistellung durch die Rspr. ist aufgegeben worden (BFH v. 22.3.1985 – VI R 26/82, BStBl. II 1985, 641). Heute ist auch hier das Veranlassungsprinzip anzuwenden.

**Gemeinschaftsunterkunft:** zur Bewertung s. Anm. 129, zu Sonderregelungen für Angehörige von Polizei, Bundeswehr und Bundespolizei s. Anm. 135.

**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 73 Abs. 2 LStR 2005 nicht unter den Begriff des Arbeitslohns. Werden sie dagegen zum Verzehr *aufserhalb des Betriebs* abge-

geben (sog. „Haustrunk“), soll es sich um Arbeitslohn handeln. In diesen Fällen soll die Freigrenze nach Abs. 2 Satz 9 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 Grundstücksvermietung Anm. 130–132.

**Gutscheine:** s. Anm. 157.

**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; v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; SÄKER, FR 1989, 548; insoweit anders noch OFD Münster v. 9.2.1989, FR 1989, 414; NEUMANN, FR 1989, 385).

**Hausmeisterwohnung:** Bewertungsabschlag s. Anm. 132; zur Anwendbarkeit des Abs. 3 s. Anm. 164.

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

**Job-Ticket:** s. Anm. 141.

**Kindergarten:** Leistungen des ArbG zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des ArbN in Kindergärten sind ab VZ 1992 stfrei (§ 3 Nr. 33), wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

**Krankenhausapotheke:** zur Anwendbarkeit des Abs. 3 s. Anm. 164.

**Kundenbindungsprogramme:** s. § 19 Anm. 172 und Erl. zu § 37a.

**Kur:** 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 dieses Interesse jedoch um so 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; s. auch Anm. 32). Erholungsbeihilfen können allerdings unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 11 stfrei sein (dazu R 11 LStR 2005) und in den Grenzen des § 40 Abs. 2 Nr. 3 pauschal versteuert werden.

**Liebhabelei** (s. ausführlich Anm. 41 und § 2 Anm. 350 ff.): Tätigkeiten, die nicht dazu dienen, Gewinne oder Überschüsse zu erzielen, sind ohne estl. Relevanz. Dieser Grundsatz gilt auch für den Bereich der Überschusskünfte (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Geht der Stpfl. privaten Interessen nach, so wirken sich etwaige Verluste ebensowenig einkommensmindernd aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das stpfl. Einkommen erhöhen. Zwar wird Liebhabelei bei den von § 8 erfassten Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 seltener auftreten als zB bei Land- und Forstwirten oder Freiberuflern, sie kann aber auch bei Einkünften aus *nichtselbständiger Arbeit* (FG Düss. v. 28.3.1979, EFG 1979, 431, rkr.; BFH v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705 [707]), *Kapitalvermögen* (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18), *Vermietung und Verpachtung* (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; v. 5.5.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778; v. 5.5.1988 – III R 139/85, BFH/NV

1988, 774) oder bei *sonstigen Einkünften* (BFH v. 16.9.2004 – X R 29/02, BFH/NV 2005, 599; v. 26.1.2000 – IX R 77/98, BFH/NV 2000, 1081) vorkommen.

**Mietwert:** Der Mietwert einer Wohnung ist im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen (s. „Hapimag“) als Einnahme anzusetzen, wenn die Wohnung dem Stpfl. im Rahmen des bestehenden Leistungsverhältnisses (Dienstverhältnisses) überlassen ist. Zu Einzelheiten der Bewertung s. Anm. 130–132.

**Miles & More:** s. Anm. 46 „Zuwendung durch Dritte“ und Erl. zu § 37a.

**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.ä. sind jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 bis zur Höhe von 1 848 € stfrei.

**Nutzungen** sind Früchte und Gebrauchsvorteile einer Sache oder eines Rechts, die der Stpfl. zieht (vgl. § 100 BGB). Sie können Einnahmen sein, ohne dass es darauf ankommt, ob der Stpfl. subjektiv eine Bereicherung empfindet (s. Anm. 25). Zur Überlassung von Nutzungsrechten anstelle von Barlohn s. § 19 Anm. 600 „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern“.

Zu den Einnahmen gehören auch die Vorteile aus der Überlassung von Dienstfernsprechern für private Ferngespräche (BFH v. 22.10.1976 – VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99), die allerdings gem. § 3 Nr. 45 stfrei sind, oder der Nutzungsvorteil eines Pkw., dessen Wert nach Abs. 2 Sätzen 2–5 zu ermitteln ist (dazu ausführlich Anm. 70 ff.). Zur Bewertung der unentgeltlichen Nutzung einer Wohnung s. Anm. 130–132.

**Optionsrecht:** zum Begriff s. § 5 Anm. 2200 „Ankaufsrecht“; zur Überlassung des Bezugsrechts auf neue (junge) Aktien s.o. „Bezugsrecht“. In der Praxis gewinnt diese Form der Entlohnung bei Führungskräften nach angelsächsischem Vorbild (Stock Options) zunehmend an Bedeutung.

Bei der Frage, ob die Einräumung einer Option eine Einnahme iSd. Abs. 1 darstellt, ist zu unterscheiden, ob das Recht selbst bereits einen geldwerten Vorteil bedeutet oder ob der geldwerte Vorteil nur durch Ausübung des Optionsrechts realisiert werden kann. Ein Optionsrecht stellt einen geldwerten Vorteil dar, wenn es übertragbar ist; in der Einräumung eines solchen Rechts liegt uE der Zufluss eines geldwerten Guts, also eine Einnahme iSd. § 8. Kann dagegen der im Optionsrecht verkörperte Vorteil (der Unterschiedsbetrag zum Ankaufspreis ohne Optionsrecht) nur durch die Ausübung der Option erlangt werden, so liegt erst zu diesem Zeitpunkt eine Einnahme vor.

Vgl. dazu BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BFH/NV 2005, 1706 (1709); v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; v. 10.3.1972 – VI R 278/68, BStBl. II 1972, 596; v. 21.3.1975 – VI R 55/73, BStBl. II 1975, 690; § 11 Anm. 68 mwN; § 19 Anm. 600 „Ankaufsrecht“; TEMMINGHOFF, LStpflichtige Zuwendungen an ArbN, 1989, 78; ETTINGER, Stock Options, 1999, 117 f.; aA PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629.

**Polizei:** zur Unterbringung in Gemeinschaftsunterkünften s. Anm. 135.

**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 Ein-

kunftsart 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, BStBl. I 1996, 1150, und § 2 Anm. 80 „Preis“.

**Preisnachlass:** Für die Bewertung von Preisnachlässen durch ArbG zugunsten ihrer ArbN gilt Abs. 3 (s. Anm. 145 ff.).

**Reisen** (s. auch „Freifahrten und Freiflüge“): 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 Einnahmegriff des § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1 fällt. Die wirtschaftliche Bereicherung liegt 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. und ALBERT, DStR 1998, 1449 ff.

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, BStBl. I 1994, 755.

**Rückzahlung:** Zur Rückzahlung von Einnahmen oder WK s. ausführlich 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 gleichartigen SA statt (s. § 10 Anm. 42; § 11 Anm. 115).

**Sachbezüge:** Das Gesetz versteht unter Sachbezügen alle Einnahmen, die nicht in Geld, sondern in Geldeswert bestehen (s. Anm. 23).

**Schadensersatz** (s. auch „Abfindung“, „Entschädigung“, „Vertragsstrafe“):

► *Kriterien:* Die Rspr. betont auch hier das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 44 ff.) und kommt so in weitem Umfang zur Steuerbarkeit (BFH v. 28.2.1975 – VI R 29/72, BStBl. II 1975, 520; v. 13.4.1976 – VI R 216/72, BStBl. II 1976, 694; v. 5.5.1989 – VIII R 182/82, BFH/NV 1990, 283). Dabei differenzierte sie früher noch zwischen deliktsrechtl. (insbes. §§ 823 ff. BGB: keine Steuerbarkeit) und vertragsrechtl. Anspruchsgrundlagen. Neuerdings betont der BFH, dass Schadensersatzleistungen wegen schuldhafter Verletzung von ArbGPflichten nicht steuerbar sind, wenn sie nicht Frucht der Arbeitsleistung, sondern Ersatz eines privaten Schadens darstellen (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144). Eine Frucht der Arbeitsleistung liege nicht schon dann vor, wenn der Anspruch ohne das Arbeitsverhältnis nicht entstanden wäre.

UE kommt es darauf an, ob der Empfänger der Ersatzleistung objektiv bereichert ist (s. Anm. 25). Gleicht die Ersatzleistung eine vorherige Vermögensminderung aus, liegen insoweit WK, für die es ebenfalls auf die Veranlassung ankommt (s. § 9 Anm. 130 ff.), vor (so auch LADEMANN/STEINER, § 8 Rn. 56; BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 49). An einer Bereicherung fehlt es in solchen Fällen. Die zivilrechtl. Anspruchsgrundlage ist daher kein geeignetes Beurteilungskriterium. Dazu näher TIPKE, StuW 1975, 329.

► *Schadensersatzleistungen an ArbN:* Schmerzensgeld ist auch dann keine Einnahme iSd. § 8, wenn es vom ArbG gezahlt wird (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12), denn der Anspruch erwächst nicht aus dem Arbeitsverhältnis, sondern gründet sich ausschließlich auf § 253 Abs. 2 BGB (früher § 847 BGB). Dementsprechend verneint auch die FinVerw. das Vorliegen von Arbeitslohn, wenn der ArbG Schadensersatzleistungen gewährt, zu denen er gesetzlich,

zB aufgrund deliktsrechtl. Anspruchsgrundlagen, verpflichtet ist (H 70 LStR 2005). Grundsätzlich stgfrei ist auch der Ersatz des immateriellen Schadens wegen Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U aaO). Soweit Schadensersatzleistungen zugleich eine Entschädigung für entgehende oder entgangene Einnahmen enthalten, sind sie unabhängig vom Rechtsgrund stets stpfl. (§ 24 Nr. 1 Buchst. a).

► *Schadensersatzleistungen bei Vermietung und Verpachtung*: Als durch das Mietverhältnis veranlasst und daher als Einnahmen iSd. § 21 sieht die Rspr. Entschädigungsleistungen des Mieters wegen übermäßiger Beanspruchung (BFH v. 22.4.1966 – VI 264/65, BStBl. III 1966, 395), wegen vertragswidriger Vernachlässigung des sachgemäßen Unterhalts (BFH v. 29.11.1968 – VI R 316/66, BStBl. II 1969, 184) und wegen vertragswidriger Vorenthaltung des Miet- oder Pachtgegenstands (BFH v. 5.5.1971 – I R 166/69, BStBl. II 1971, 624) an. Dagegen sollen Schadensersatzleistungen, die für die Beschädigung oder Zerstörung der Mietsache durch den Mieter oder einen Dritten gezahlt werden, wenn sie nicht auf dem Mietvertrag, sondern auf einem anderen Rechtsgrund (zB §§ 823 ff. BGB) beruhen, keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sein (BFH v. 29.11.1968 – VI 316/66, BStBl. II 1969, 184; SCHMIDT/DRESENCK XXVI. § 21 Rn. 65 „Schadensersatz“; zB Manöverschäden, Besatzungsschäden, Bergschadensvergütungen und Leistungen einer Feuerversicherung).

Auch in diesen Fällen kann es keinen Unterschied ergeben, ob der Schadensersatz aufgrund vertraglicher oder deliktsrechtl. Grundlage gezahlt wird (s.o.). Maßgeblich kann nur die Veranlassung der Zuwendung durch die einkunftszielende Tätigkeit sein (s. Anm. 44). Im Übrigen dürften auch Ersatzleistungen des Mieters für die Beschädigung der Mietsache auf einer vertraglichen Anspruchsgrundlage beruhen (vgl. §§ 546 Abs. 1, 280 Abs. 1 BGB).

**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 (zu Aufzeichnungserleichterungen s. BMF v. 15.4.1993, BStBl. I 1993, 339).

**Scheinrenditen** im betrügerischen *Schneeballsystem*: Wird einem Kapitalanleger vorgetäuscht, in seinem Auftrag und für seine Rechnung würden Geschäfte getätigt, die tatsächlich nicht durchgeführt werden, so ist der vom Kapitalanleger angenommene Sachverhalt maßgeblich. Auch nicht ausgezahlte (wieder angelegte) Beträge führen zu stpfl. Einnahmen, solange der Schuldner zahlungsbereit und -fähig ist, vgl. BFH v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; v. 14.12.2004 – VIII R 5/02, BStBl. II 2005, 739; s. dazu im Einzelnen § 11 Anm. 53.

**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, EFG 1996, 1100, aufgeh. durch BFH v. 8.11.1996 – VI R 74/96, BFH/NV 1997, 473).

**Standby-Flüge**: s. 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. Netto-



lohnvereinbarung, s. § 19 Anm. 600 „Lohnsteuer“ und § 11 Anm. 100 „Nettolohnvereinbarung“).

**Streikgelder** sind nach 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; 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 stfrei (s. Anm. 27 und ausführlich § 19 Anm. 600 „Fernsprechanschluss“); zur Einbeziehung in den Listenpreis nach Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 81.

**Trinkgelder** sind Arbeitslohn, also Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1; s. auch Anm. 46 „Zuwendung durch Dritte“; jedoch gem. § 3 Nr. 51 stfrei, soweit sie freiwillig und ohne Rechtsanspruch gezahlt werden.

**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, EFG 1993, 360, rkr.). Dies gilt allerdings nicht, soweit die Vorsteuer zu Unrecht (etwa weil ein Zwischenmietverhältnis nach späterer Überprüfung nicht anzuerkennen war) ausbezahlt worden war (FG Ba.-Württ. v. 4.9.1991, 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).

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

**Veräußerungserlös:** Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die dem Stpfl. zur Erbringung seiner Leistung dienen, führen nicht zu stpfl. Einnahmen iSd. Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (zB ArbN veräußert seinen Computer, für dessen Anschaffung er vorher WK geltend gemacht hat). Ausnahme: § 23 (private Veräußerungsgewinne); zur Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung aus dem PV s. § 17.

Gehören die Vermögensgegenstände (bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3) zum BV, so rechnet der Veräußerungserlös zu den BE, auch bei der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

Veräußert der Stpfl. im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 dagegen Anwartschaften oder Ansprüche auf eine Gegenleistung, so ist der Veräußerungserlös stpfl.

S. allg. § 2 Anm. 530; betr. Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen s. § 20 Abs. 2 Nr. 2, dazu § 20 Anm. 1020 ff.; Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. § 21 Abs. 1 Nr. 4, dazu § 21 Anm. 160; s.o. „Abtretung“.

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



**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 (SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 21 Rn. 65 „Vertragsstrafe“).

**Verzicht auf Einnahmen:** Der Verzicht auf die Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, ist selbst keine Einnahme (s. Anm. 18; § 2 Anm. 155).

**Vorkaufsrecht:** Das Entgelt für die Einräumung eines Vorkaufsrechts ist keine Einnahme aus § 21 (SCHMIDT/DRENECK XXVI. § 21 Rn. 65 „Vorkaufsrecht“), kann aber als Leistungsentgelt unter § 22 Nr. 3 fallen (BFH v. 10.12.1985 – IX R 67/81, BStBl. II 1986, 340; v. 20.6.1986 – IX B 16/86, BFH/NV 1986, 661; v. 10.8.1994 – X R 42/91, BStBl. II 1995, 57).

**Vorsteuer:** s.o. „Umsatzsteuer“.

**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. Dennoch nimmt der BFH bei nicht handelbaren Wandelschuldverschreibungen – ebenso wie bei nicht handelbaren Aktienoptionen (s. „Optionsrecht“) – einen Zufluss erst mit Ausübung des Wandlungsrechts an. Diese entspricht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, denn der ArbN erlangt erst in diesem Zeitpunkt wirtschaftliches Eigentum an den Aktien. Die Wandelschuldverschreibung selbst stellt noch kein selbständiges WG dar, sondern lediglich eine Forderung.

BFH v. 23.6.2005 – VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766 (769 f.); zu Wandeldarlehen s. BFH v. 23.6.2005 – VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770 (774); aA EISOLT/WICKINGER, BB 2001, 122 (126): Forderungsrecht und Aktie sind wirtschaftlich identisch.

Demgegenüber muss eine Anfangsbesteuerung stattfinden, wenn der ArbN eine am freien Markt handelbare Wandelschuldverschreibung erhält (so auch WAGNER, StuB 2005, 926 [928]; ACKERT, BB 2005, 1778).

**Werbungskostenersatz:** Erstattet der ArbG seinem ArbN Aufwendungen, die bei diesem WK darstellen, ohne dass die Ersatzleistungen nach § 3 Nr. 13, 16, 30–34, 50 steuerfrei sind, so handelt es sich dabei um Arbeitslohn. Der ArbN kann die (vom ArbG ersetzten) Aufwendungen als WK geltend machen.

**Wettbewerbsverbot:** Das Entgelt für die eingegangene Verpflichtung zur Unterlassung von Wettbewerb ist eine Einnahme iSd. Abs. 1. Ist das Wettbewerbsverbot von vornherein im Anstellungsvertrag festgelegt, stellen die Zahlungen Einnahmen aus § 19 dar. Ein erst beim Ausscheiden vereinbartes umfassendes Wettbewerbsverbot, das alle direkten und indirekten, selbständigen und nicht-selbständigen Tätigkeiten umfasst, kann dagegen keiner Einkunftsart eindeutig zugeordnet werden und fällt daher unter den subsidiären § 22 Nr. 3.

BFH v. 23.2.1999 – IX R 85/95, BFH/NV 1999, 1590; v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289 (291): Wettbewerbsverbot anlässlich der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer KapGes.; BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516: maßgeblich ist nicht die Einordnung der bisherigen Tätigkeit, sondern, da das Wettbewerbsverbot in die Zukunft gerichtet ist, zu welchen Einkünften die Tätigkeit geführt hätte, auf deren Ausübung der Stpfl. verzichtet hat; anders noch BFH v. 9.11.1977 – I R 274/75, BStBl. II 1978, 195: § 19.

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 (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516; v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386, hat die Be-

günstigung dagegen auch bei nur einjähriger Karenzzeit gewährt, wenn die Entschädigung mit laufendem Arbeitslohn zusammenfällt).

**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 grundsätzlich zum stpfl. Arbeitslohn (Einzelheiten s.o. Anm. 130–132 und § 19 Anm. 285 ff.). Zur Problematik der aktienbezogenen Nutzung von Ferienwohnungen der Hapimag-AG s.o. „Hapimag“.

**Zinsen:** Über Zinsen, die der ArbG dem ArbN für geschuldeten Arbeitslohn zahlt, s. § 19 Anm. 126, 600 „Zinsen“. Soweit die ArbN von Kreditinstituten auf ihre Einlagen beim ArbG höhere Zinsen erhalten als üblich, sind die zusätzlichen Zinsen Arbeitslohn. Die FinVerw. lässt es aber aus Vereinfachungsgründen zu, wenn der Zusatzzins als Einnahme aus Kapitalvermögen behandelt wird, sofern der dem ArbN eingeräumte Zinssatz nicht mehr als 1 Prozentpunkt über dem Zinssatz liegt, den die kontoführende Stelle des ArbG betriebsfremden Anlegern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (BMF v. 2.3.1990, DB 1990, 607). Abs. 3 soll hier nicht anwendbar sein, weil diese Leistung gegenüber Fremden nicht erbracht werde (BMF v. 20.9.1994, StEK EStG § 8 Nr. 349; uE schon im Ansatz verfehlt, da es sich um eine Einnahme in Geld und nicht in Geldeswert handelt, auf die allein Abs. 1 anwendbar ist).

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 Vermietung und Verpachtung (s. § 21 Anm. 300 „Erbbaurecht“).

**Zinsersparnis** (s. auch Anm. 29): Die Unverzinslichkeit oder die niedrige Verzinslichkeit eines Darlehens kann ein sonstiger Vorteil und damit Einnahme iSd. Abs. 1 sein (BFH v. 14.7.1961 – VI 218/58 U, BStBl. II 1961, 405).

Vorteile 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 [374 f.]; Landeszentralbank gewährt ArbN private Baudarlehen; Hess. FG v. 9.2.2001, EFG 2001, 623, rkr.: Deutsche Bundesbank gewährt private Darlehen an Mitarbeiter). In den anderen Fällen 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 am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2600 € nicht übersteigt. Ansonsten sind Zinsvorteile insoweit anzunehmen, als der Effektivzins 5 vH unterschreitet (R 31 Abs. 11 LStR 2005). Solange dieser Mindestzins gezahlt wird, führt das von Bausparkassen angebotene Modell, dass der ArbG zunächst das Mindestguthaben einzahlt und sich bei Zuteilung nur dieses wieder auszahlen lässt, den Anspruch auf das zinsgünstige Darlehen aber an den ArbN abtritt, nicht zur Annahme eines geldwerten Vorteils (FinMin. Sachs.-Anh. v. 6.12.1994, DStR 1995, 54).

Weil der Mindestzins der FinVerw. idR erheblich unter dem Marktzins liegt, ist die Besteuerung nach Abs. 2 häufig trotz des Freibetrags in Abs. 3 günstiger für den ArbN. Daher versuchen Kreditinstitute, die Anwendung des Abs. 3 dadurch zu vermeiden, dass sie einen Pauschalierungsantrag stellen. Nach BMF v. 28.4.1995 (BStBl. I 1995, 273 Tz. 5) führt dies auch dann zur Anwendung von Abs. 2, wenn wegen Erreichens des Mindestzinssatzes von 5 vH tatsächlich keine Pauschalsteuer anfällt. Diese Gestaltung dürfte nach Anerkennung des Be-

wertungswahlrechts durch den BFH (s. Anm. 152) an Bedeutung verlieren. Zur Behandlung bei nur teilweiser Pauschalversteuerung wegen Überschreitens der Pauschalierungshöchstgrenze des § 40 Abs. 1 Satz 3 vgl. BMF v. 28.4.1995 aaO Tz. 6.

Der von der Verwaltung vorgegebene Mindestzinssatz von 5 vH ist jedoch nicht anzusetzen, wenn der tatsächliche Durchschnittzinssatz für ein vergleichbares Darlehen in dem betreffenden Zeitraum (üblicher Endpreis am Abgabeort) niedriger ist. Ansonsten läge eine steuerverschärfende Verwaltungsvorschrift vor, die gegen den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes verstößt (FG Hamb. v. 10.2.2005, EFG 2005, 1027 [1029], bestätigt durch BFH v. 4.5.2006 – VI R 18/05, nv.). Die Verwaltungsvorschrift bindet die Finanzgerichte nicht in ihren Feststellungen, ob der Arbeitnehmer das Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz erhalten hat (BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BFH/NV 2006, 1927). Die Verwaltung ist daher gehalten, den Zinssatz jährlich auf seine Realitätsnähe zu überprüfen (FG Köln v. 10.3.2005, EFG 2005, 1183, nrkr., bestätigt durch BFH v. 4.5.2006 – VI R 32/05, nv.).

**Zukunftssicherung:** Aufwendungen des ArbG für die Zukunftssicherung des ArbN sind grundsätzlich steuerbarer 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]; ausführlich § 19 Anm. 350–473). Bestimmte Zukunftssicherungsleistungen sind gem. § 3 Nr. 62 und 63 stfrei (s. Erl. dort; R 24 LStR 2005).

**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]; SCHMIDT/DRENSECK XXVI. § 21 Rn. 65 „Baukostenzuschüsse“). Zu stbefreiten Zinszuschüssen der ArbG an ArbN gem. § 3 Nr. 68 EStG 1987 s. „Zinsersparnis“.

