

4. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

§ 8

Einnahmen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554;
BStBl. I 2011, 310)

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

(2) ¹Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. ²Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 entsprechend. ³Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 vom Hundert des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. ⁴Der 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. ⁵Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 vom Hundert des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 3 und 4 in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden. ⁶Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. ⁷Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen. ⁸Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen. ⁹Sachbezüge, 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) ¹Erhält ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden

und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 die um 4 Prozent geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.²Die 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: Dr. Jan-Hendrik **Kister**, Richter am Finanzgericht, Münster
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 8	2	1. Sondervorschriften zu Abs. 1	6
III. Bedeutung des § 8	3	2. Sondervorschriften zu Abs. 2	12
IV. Geltungsbereich		VI. Zurechnung der Einnahmen	16
1. Überschusseinkünfte	4	VII. Verfahrensfragen	19
2. Gewinneinkünfte	5		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff

	Anm.		Anm.
I. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen		3. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen	33
1. Güter, die in Geld bestehen	22	II. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen	35
2. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)		III. Zufluss im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7	
a) Begriffsbestimmung	23	1. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten	40
b) Objektive Bereicherung	25	2. Der Einkünfterzielung dienende Leistungsbeziehungen als gemeinsames Merkmal der Einkunftsarten	41
c) Ersparnis von Aufwendungen	27		
d) Vermögenswerte Rechte	29		
e) Abgrenzung gegenüber Zuwendungen an Arbeitnehmer, die nicht unter den Arbeitslohnbegriff fallen	32		

	Anm.		Anm.
3. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen		b) Kriterien der Veranlassung	44
a) Zuordnungskriterien		c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip	45
aa) Veranlassungszusammenhang	42	d) Konkurrenz mehrerer Leistungsverhältnisse oder Einkunftsarten	48
bb) Von der neuen Rechtsprechung und Lehre abgelehnte Formen des Zusammenhangs	43		

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

	Anm.		Anm.
I. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)		i) Umfang der Abgeltungswirkung	88
1. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen	55	3. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abs. 2 Satz 3)	
2. Üblicher Endpreis		a) Anwendungsbereich	90
a) Begriff	60	b) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte . .	91
b) Ermittlung	61	c) Objektive Nutzungsmöglichkeit	92
3. Um übliche Preisnachlässe gemindert	64	d) Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	94
4. Am Abgabeort	65	e) Verhältnis zur Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2	95
5. Bewertungszeitpunkt nach Abs. 2 Satz 1	67	f) Verhältnis zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 . .	96
		g) Sonderprobleme	97
II. Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Abs. 2 Sätze 2–5)		4. Bewertung mit den anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen (Abs. 2 Satz 4)	
1. Verfassungsrechtliche Problematik	76	a) Bedeutung	100
2. 1 %-Pauschalierungsmethode für Privatfahrten (Abs. 2 Satz 2)		b) Umfang der tatsächlichen Aufwendungen . .	101
a) Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2	80	c) Nachweisanforderungen	102
b) Betriebliches Kraftfahrzeug	81	d) Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren	106
c) Maßgeblicher Listenpreis	82	e) Ausübung des Wahlrechts	107
d) Einschränkungen der Nutzungsmöglichkeit . . .	83	5. Nutzung zu Familienheimfahrten (Abs. 2 Satz 5)	
e) Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers	84	a) Bedeutung	110
f) Fahrergestellung	85	b) Verhältnis zum Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2	111
g) Beweisfragen	86		
h) Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern	87		

	Anm.
c) Möglichkeit des Einzelnachweises nach Satz 4 . . .	114
III. Bewertung nach Sachbezugs-VO und festgesetzten Durchschnittswerten bei Arbeitnehmern (Abs. 2 Sätze 6–8)	
1. Bewertung nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (Abs. 2 Satz 6)	
a) Sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer . . .	122
b) Anwendungsbereich der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) . . .	123
c) Aufbau der SvEV	124
d) Freie Verpflegung (§ 2 Abs. 1 und 2 SvEV)	
aa) Wertansatz und Anwendungsbereich	127
bb) Sonderregelungen	128
e) Freie Unterkunft (§ 2 Abs. 3 SvEV)	129
f) Freie Wohnung (§ 2 Abs. 4 SvEV)	

	Anm.
aa) Begriff der Wohnung . . .	130
bb) Ortsüblicher Mietpreis . .	131
cc) Abschläge	132
g) Abweichung von den tatsächlichen Verkehrswerten	133
2. Anwendung der Sachbezugswerte auf nicht rentenversicherungspflichtige Steuerpflichtige (Abs. 2 Satz 7)	135
3. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 8)	
a) Rechtscharakter	136
b) ABC der Durchschnittswerte	137
IV. Freigrenze für nach Satz 1 zu bewertende Sachbezüge (Abs. 2 Satz 9)	
1. Sachbezüge iSv. Satz 1	140
2. Monatliche Freigrenze	141

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

	Anm.
I. Verfassungsrechtliche Bedenken	147
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1	
1. Arbeitnehmer	156
2. Waren oder Dienstleistungen	
a) Begriff der Waren	157
b) Begriff der Dienstleistungen	158
3. Zuwendungen an den Arbeitnehmer „aufgrund seines Dienstverhältnisses“	159
4. „... vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht“	
a) Ausschlussklausel	160
b) Rabattgewährung durch konzernangehörige Unternehmen	161

	Anm.
c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr	164
d) Keine Pauschalbesteuerung nach § 40	165
III. Ansatz mit um 4 % geminderten Endpreisen	
1. Endpreise im allgemeinen Geschäftsverkehr	168
2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet	169
3. Endpreise, zu denen der „nächstansässige Abnehmer“ anbietet	
a) Grundsatz	170
b) Grenzen der Mitwirkungspflicht bei nicht oder nur schwer zu ermittelndem Endpreis	171
c) Maßgeblicher Endpreis bei fehlendem Abnehmer	172

	Anm.		Anm.
4. Bewertungsabschlag und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts . . .	173	2. Umfang des Freibetrags	176
IV. Rabattfreibetrag (Abs. 3 Satz 2)		V. Vorrang der Bewertung nach Abs. 3 vor Abs. 2	177
1. Gegenstand des Freibetrags .	175	VI. Verfahrensfragen	178

E. ABC der Einnahmen	180
---------------------------------------	-----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

Schrifttum: TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1, 25; OFFERHAUS, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061; WASSERMAYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352; GILOY, Arbeitslohn durch ersparte Aufwendungen, BB 1986, 38; OFFERHAUS, Gesetzlose Steuerbefreiungen im Lohnsteuerrecht, DStJG 9 (1986), 117; WOLFF-DIEPENBROCK, Einnahmen und Aufteilung bei Einnahmen, DB 1986, 242; TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, Köln 1989; OFFERHAUS, Auslagenersatz – Werbungskostenersatz, BB 1990, 2017; REUTER, Sachgeschenke bei der Lohnsteuer, FR 1990, 139; REUTER, Überzogene Lohnsteuer bei Sachzuwendungen, StVj. 1990, 237; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte, Münster, New York 1993; SCHUMANN, Lohnbesteuerung bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer in der Praxis, BuW 1995, 498.

Zu Sachbezügen s. die speziellen Schrifttumsverzeichnisse vor Anm. 55, 76, 122, 147.

I. Grundinformation zu § 8

1

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

Abs. 1 definiert den Begriff der Einnahmen für die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Aus der Vorschrift lässt sich die folgende allgemeine Begriffsbestimmung herleiten: Einnahmen iSd. § 8 sind Vermögenszuflüsse, die durch eine auf die Erzielung von Einkünften iSd. §§ 19 bis 23 gerichtete Leistung des Stpfl. veranlasst sind (s. Anm. 22 ff.).

Abs. 2 regelt die Bewertung von Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Dabei bestimmt Satz 1 als Bewertungsmaßstab für den Regelfall den um übliche Preis-

nachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort (s. Anm. 55–67). Hierfür gilt nach Satz 9 eine Freigrenze von 44 € monatlich (s. Anm. 140f.)

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

- Satz 2 verweist dabei für reine Privatfahrten auf die Pauschalregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, wonach monatlich 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt. anzusetzen ist (s. Anm. 80–88);
- Satz 3 ordnet einen Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an (s. Anm. 90–97);
- alternativ zur Bewertung nach den Sätzen 2 und 3 lässt Satz 4 den Ansatz der anteiligen Kfz-Aufwendungen zu, wenn Belegnachweis und Fahrtenbuch geführt werden (s. Anm. 100–107);
- Satz 5 enthält die Regelung, dass ein Wert für die Nutzung für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung nicht anzusetzen ist, soweit für diese Fahrten ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 in Betracht kommt (2. Teilsatz). Dieser Grundsatz wird aber ergänzt durch einen pauschalen Wertansatz von 0,002 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer für alle weiteren Fahrten (1. Teilsatz) und durch die Möglichkeit des Einzelnachweises durch Belege und Fahrtenbuch (3. Teilsatz mit Verweis auf Satz 4, s. Anm. 110–114).

Für bestimmte Sachbezüge (insbesondere Unterkunft und Verpflegung) regelt Abs. 2 Sätze 6 und 7, dass die sozialversicherungsrechtlichen Werte nach der SvEV auch für das StR zu übernehmen sind. Für andere Sachbezüge wird das Bundesfinanzministerium in Satz 8 ermächtigt, Durchschnittswerte festzusetzen (s. Anm. 122–137). Abs. 3 enthält Vergünstigungen für die Bewertung sonstiger Bezüge iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 1 aus Belegschaftsrabatten und unterscheidet dabei

- eine Normalbesteuerung mit einem um 4 % geminderten Endpreis und Abzug eines Rabattdreibetrags iHv. 1 080 € und
- eine Pauschalbesteuerung nach Wahl des ArbG nach § 40 (s. Anm. 147–178).

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

2

II. Rechtsentwicklung des § 8

Vorläufer der Regelungen zu Einnahmen:

- *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 Einnahmen erfolgte gem. § 21 *EStG 1925* entsprechend den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts.

Reichseinkommensteuergesetz 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1008; RStBl. 1934, 1261): Bereits § 8 Abs. 1 *EStG 1934* enthielt die bis heute maßgebende Fassung des Begriffs der Einnahmen (Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. zufließen). Die Bestimmung bezog sich ebenfalls nur auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, 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. Der Ansatz erfolgte mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts. Als Mittelpreis wurde ein Preis verstanden, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999]) und als Verbrauchsort der Ort, an dem der Empfänger der Sachbezüge den Nutzen daraus zieht (Wohnort des Stpfl. oder sein davon abweichender Ort des gewöhnlichen Aufenthalts).

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

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Aufgrund einer Änderung des Abs. 2 Satz 1 sind bei der Bewertung der geldwerten Vorteile ab VZ 1990 nicht mehr die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsorts, sondern die üblichen Endpreise am Abgabeort maßgebend. Angefügt wurde in Abs. 2 Satz 3 (heute Satz 7), der die Maßgeblichkeit der SachbezugsVO (heute SvEV) auch auf nicht rentenversicherungspflichtige ArbN erstreckt und damit den Streit entschied, ob insoweit eine analoge Anwendung der SachbezugsVO in Betracht komme (so bereits R 18 Abs. 2 Satz 2 LStR 1987). Ferner wurde Satz 4 (heute Satz 8) angefügt, der die bisher in § 3 Abs. 2 LStDV enthaltene Ermächtigung an die obersten FinBeh. der Länder, für weitere Sachbezüge Durchschnittswerte festzusetzen, in das *EStG* überführte. Der ebenfalls neu angefügte Abs. 3 führte eine grundsätzliche Neuregelung der Belegchaftsrabatte ein und löste damit die bisherige unklare Rechtslage (s. Anm. 156) ab.

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Für die Bewertung von Einnahmen in Geldeswert sind ab VZ 1996 die üblichen Endpreise um übliche Preisnachlässe zu mindern (Abs. 2 Satz 1). Zudem wurde klargestellt, dass auch Dienstleistungen Sachbezüge sind. Ferner wurden in Abs. 2 die Sätze 2–5, die die Bewertung der Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu privaten Zwecken, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung regeln, eingefügt. Diese Regelungen ersetzten die bisherige Praxis, die sich für die nach Satz 1 erforderliche Bewertung des

Nutzungsvorteils an detaillierten Regelungen der LStR orientierte und führten durch die Anknüpfung an den Listenpreis eine vom Wert des Kfz. abhängige Typisierung ein. Die bisherigen Sätze 2–4 wurden ohne inhaltliche Änderung zu den Sätzen 6–8. 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 sozialversicherungsrechtlichen Werte nur dann anzusetzen waren, wenn sie nicht offensichtlich unzutreffend sind, wurde gestrichen. Damit sind diese Werte ohne weitere Prüfung zu übernehmen.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Beträge wurden auf Euro umgestellt. Dabei wurden aus der Freigrenze in Abs. 2 Satz 9 50 € (bisher 50 DM) und aus dem Rabattpfreibetrag 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 Rabattpfreibetrag in Abs. 3 Satz 2 von 1224 auf 1080 € gekürzt. Da diese Kürzungen (neben anderen Kürzungen des sog. „Koch/Steinbrück-Papiers“) nach unzureichender parlamentarischer Behandlung auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses eingebracht worden waren und damit dessen Kompetenzen überschritten wurden, war das Gesetz nicht ordnungsgemäß zustande gekommen. Diese formelle Verfassungswidrigkeit sollte allerdings bis zum 30.6.2001 nicht zur Nichtigkeit der Regelungen führen (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104).

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

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

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

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

III. Bedeutung des § 8

3

§ 8 beantwortet die Fragen der sachlichen Abgrenzung sowie der Bewertung von Einnahmen. Die persönliche Zurechnung von Einnahmen ergibt sich dagegen aus § 2 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 (s. § 2 Anm. 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 stl. unbeachtlichen Vermögenszugängen hat in Abs. 1 lediglich die Aussage eigenständige Bedeutung, dass unter den Einnahmebegriff nicht nur Geld, sondern auch geldwerte Güter fallen. Diese Regelung hat angesichts bestehender Sondervorschriften bei den einzelnen Einkunftsarten (s. Anm. 6) allerdings nur klarstellende Funktion. Im Übrigen ergibt sich die Gleichstellung von Geld und geldwerten Gütern auch aus Art. 3 Abs. 1 GG, da es für die Erhöhung der Leistungsfähigkeit idR ohne Bedeutung ist, in welcher Form der Vermögenszuwachs erfolgt (s. auch GRÖPL in KSM, § 8 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 3 eigenständige Bedeutung (s. Anm. 1).

IV. Geltungsbereich

1. Überschusseinkünfte

4

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

2. Gewinneinkünfte

5

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

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

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).

Richtig ist, dass die Begriffe Einnahmen und BE weitgehend deckungsgleich sind, ebenso wie die Begriffe WK und BA (s. § 9 Anm. 23). Zwar hat der BFH in Anlehnung an Abs. 1 BE als „alle Zugänge von Gütern in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind“, bezeichnet (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526); dabei handelt es sich aber wohl nur um eine Übernahme des dem Abs. 1 zugrundeliegenden Rechtsgedankens, nicht um eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift.

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

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

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6 1. Sondervorschriften zu Abs. 1

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 bis 7 regeln die §§ 19 bis 23, den Zufluss legt § 11 Abs. 1 fest.

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

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

Diese Vorschriften sind keine Spezialvorschriften, die den Kreis der geldwerten Güter für diese Einkunftsarten weiter als die generelle Norm des § 8 Abs. 1 ziehen wollen. Sie enthalten nur eine nähere Beschreibung des allgemeinen Rechtsbegriffs der geldwerten Güter (BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178).

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

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

§ 8 Abs. 1 und § 11 Abs. 1 wären besser aufeinander abgestimmt, wenn § 8 Abs. 1 lauten würde: „Einnahmen sind alle Güter ..., die der Stpfl. ... 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.“; zum Verhältnis zu § 11 s. auch § 11 Anm. 15.

Zufluss als Element des Einnahmebegriffs und der zeitlichen Zuordnung: Das Zufließen ist 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 iW s. § 2 Anm. 11a), und
- er ist Element des Begriffs der Vereinnahmung und entscheidet so über die richtige zeitliche Zuordnung (Periodenabgrenzung im weiteren Sinne).

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

Einstweilen frei.

7–11

2. Sondervorschriften zu Abs. 2

12

Abs. 2 regelt die Bewertung geldwerter Güter iSd. Abs. 1: Satz 1 enthält die Grundregel, die durch die in Abs. 2 Sätze 2 bis 8 und Abs. 3 enthaltenen spezielleren Bewertungsregeln durchbrochen wird.

Spezielle Bewertungsregeln fanden sich ferner in der im Jahr 2009 aufgehobenen Vorschrift des § 19a Abs. 2 für einem ArbN im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses überlassene Vermögensbeteiligungen (s. Erl. zu § 19a). Auch diese Regel ging § 8 Abs. 2 Satz 1 als Spezialregel vor.

13–15 Einstweilen frei.

16

VI. Zurechnung der Einnahmen

Einkünfteerzielung als Zurechnungskriterium: Wenn § 8 von „Zufließen im Rahmen einer Einkunftsart“ spricht, so verweist er damit auf die allgemeinen Regeln über die persönliche Zurechnung der Einkünfte (ausf. zur Zurechnung s. § 2 Anm. 100 ff., dort insbes. zum Begriff der Zurechnung Anm. 113 f.; zum Gegenstand der Zurechnung s. § 2 Anm. 135 ff.). Eine allgemeine Zurechnungsvorschrift enthält das EStG nicht. Aus § 2 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 1 ergibt sich jedoch, dass natürliche Personen die während der Zeit ihrer StPfl. „erzielten“ Einkünfte zu versteuern haben. Erzielt werden die Einkünfte eines Arbeits- oder Vermögenseinsatzes am Markt, dh. durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Leistung (ausf. dazu § 2 Anm. 57–63). Die Zurechnung der Einkünfte bereitet idR keine Schwierigkeiten, da in der Person des Rechtsinhabers (zB Vermieter) die Tätigkeit oder Vermögensnutzung (zB Vermietung) und der Anspruch auf die Gegenleistung (Miete) zusammenfallen.

Persönliche Zurechnung bei den einzelnen Überschusseinkünften: Unproblematisch ist die Zurechnung bei Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Sie sind dem zuzurechnen, der sie durch eigene Arbeit erwirtschaftet hat (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 155). Eine Ausnahme hierzu regelt § 24 Nr. 2, wenn die Einkünfte dem Rechtsnachfolger zufließen (s. § 24 Anm. 96). Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung hingegen, wenn Einnahmen aus Kapitalvermögen oder VuV erwirtschaftet werden und an der Einkunftsquelle selbst nur ein Nutzungsrecht (zB Nießbrauch) besteht; s. dazu § 2 Anm. 202 ff., 320 ff.

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

Zufluss der Einnahme: Die Einnahme muss, um den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, zufließen, dh. in die Verfügungsmacht des StPfl. gelangen (s. § 11 Anm. 33), idR also in das Vermögen des StPfl. übergehen. Insoweit kommt es auf die Eigentumslage, und zwar bei Auseinanderfallen von zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum auf das Letztere an (s. § 2 Anm. 142 ff.; zum Sicherungsgut und Treugut s. § 2 Anm. 340 „Sicherungsübereignung“ und „Treuhand“).

Verwendung von Einnahmen: Auf die Zurechnung der Einnahmen (bzw. der Einkünfte) ist es ohne Einfluss, wie der StPfl. sie verwendet (s. § 2 Anm. 130 ff.). Fließen die eingenommenen geldwerten Güter wieder ab, so handelt es sich um Ausgaben (Ausnahme: durchlaufende Posten sind keine Einnahmen, s. Anm. 38). Das Gleiche gilt bei Rückzahlung der Einnahmen (s. § 9 Anm. 80; s. auch Anm. 33). Verfügt der StPfl. über einzelne Einnahmen, bevor sie ihm zufließen (zB durch Abtretung, s. Anm. 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; zum Zuflusszeitpunkt bei Abtretung s. § 11 Anm. 58). In allen diesen Fällen handelt es sich um einen Vorgang im Bereich der Einkunftsverwendung (s. auch § 2 Anm. 150 betr. Verfügung über bezogene Einkünfte). Auch falls gleichzeitig mit der Vereinnahmung ein Rückforderungsanspruch (etwa wegen rechtsgrundloser Leistung gem. § 812 BGB) entsteht, hindert dies gem. dem sog. Istprinzip nicht den Zufluss der Einnahme, da der StPfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt. Der Rückforderungsanspruch wirkt sich erst bei Reali-

sierung (Rückzahlung) stl. aus (s. § 9 Anm. 80; § 11 Anm. 29). Veräußert der Stpfl. ein geldwertes Gut, das bei ihm als Einnahme behandelt wurde, so kann dieser Vorgang im Rahmen der sonstigen Einkünfte (§ 23) in Höhe der Differenz zwischen AK und Veräußerungspreis zu stpfl. Einnahmen führen (s. Anm. 180 „Veräußerungserlös“).

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

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

► *Verzichtet der ArbN gegenüber dem ArbG auf Lohn*, so führt dies nur dann zu einer Einnahme, wenn der ArbN dafür ein Surrogat erhält (BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530; v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386: Umwandlung von Barlohn in Sachlohn). Ein Gehaltsverzicht des ArbN ohne eine Verwendungsabrede führt nicht zu Arbeitslohn (BFH v. 30.7.1993 – VI R 87/92, BStBl. II 1993, 884; v. 25.11.1993 – VI R 115/92, BStBl. II 1994, 424; s. auch § 19 Anm. 126).

► *Ein Verzicht kann umgekehrt aber zu Einnahmen dessen führen*, dem er als Schuldner 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).

Einstweilen frei.

17–18

VII. Verfahrensfragen

19

Nachweis: Einnahmen dürfen nur angesetzt werden, wenn sie im Einzelfall festgestellt wurden, dh. wenn die Verwirklichung eines Einkünfterzielungstatbestands zur Überzeugung des FA bzw. des Gerichts feststeht (s. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO und BFH v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99). Dies ist dann der Fall, wenn der Einnahmezufluss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als erwiesen angesehen werden kann (s. dazu näher SÖHN in HHSP., § 88 AO Rn. 222; SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 29 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 TRZASKALIK in HHSP., § 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; v. 7.5.2004 – IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367; TRZASKALIK in HHSp., § 162 AO Rn. 38 und § 96 FGO Rn. 143; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 2, 4.

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; SEER in TIPKE/KRUSE, § 96 AO Rn. 85.

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

20–21 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einnahmebegriff

I. Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen

22 1. Güter, die in Geld bestehen

Unter den Geldbegriff des Abs. 1 fallen nicht nur Zahlungen in inländ. Währung (seit dem 1.1.2002 Euro; s. Art. 10, 15 EuroVO), sondern auch in anderer Währung (BFH v. 27.10.2004 – VI R 29/02, BStBl. II 2005, 135 [136]; v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 11; PUST in LBP, § 8 Rn. 27; KRATZSCH in FROTSCHER, § 8 Rn. 132; R 8.1 Abs. 1 Satz 6 LStR 2012). Dagegen spricht nicht, dass in Fremdwährung gezahltes Geld in Euro umgerechnet werden muss, während Euro-Beträge mit dem Nominalwert angesetzt werden können. Der Wortsinn des Begriffs „Geld“ ist weit zu verstehen. Auch andere Rechtsgebiete, zB das Zivilrecht, erkennen ausländ. Zahlungsmittel als „Geld“ an (vgl. GRÜNEBERG in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 245 BGB Rn. 1, 17). Gegen eine Beschränkung auf den Euro spricht der Zweck der Freigrenze (Abs. 2 Satz 9), wonach die Erfassung bestimmter Einnahmen erleichtert werden soll, deren Bewertung sonst in keinem Verhältnis zu ihrer stl. Auswirkung stehen würde (BFH v. 27.10.2004 – VI R 29/02, BStBl. II 2005, 135). Dieses Bewertungsproblem stellt sich bei Fremdwährungen, die zum Tageskurs in Euro umgerechnet werden können, gerade nicht.

Geld kann in Form von Bargeld oder auch als Buchgeld zufließen (PUST in LBP, § 8 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).

2. Güter, die in Geldeswert bestehen (Sachbezüge)

a) Begriffsbestimmung

23

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

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

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

Sachbezüge sind zB auch freie Bekleidung, Heizung, Beleuchtung, ferner Sachgeschenke wie Tabakwaren, Weihnachtspäckchen, Theaterkarten usw., aber auch die unentgeltliche Überlassung eines Kfz. zur privaten Nutzung oder die Gewährung zinsgünstiger oder unverzinslicher Darlehen (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178 [180]).

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

Anwendung auf alle Überschusseinkunftsarten: Auch wenn der praktisch bedeutsamste Anwendungsbereich der Zuwendung geldwerter Vorteile bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegt, sind Sachbezüge idS. § 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; v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; Zufluss bereits bei Herstellung des Gebäudes wegen des wirtschaftlichen Eigentums des Verpächters). Ist dagegen der Pächter als wirtschaftli-

cher 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“.

Die Bewertung der Sachbezüge richtet sich nach Abs. 2 und 3 (s. Anm. 50 ff. und 145 ff.).

24 Einstweilen frei.

25 b) Objektive Bereicherung

Wirtschaftlicher Wert: Eine Bereicherung liegt nur vor, wenn der Sachzuwendung ein wirtschaftlicher Wert zukommt. Lediglich ideelle Vorteile (zB angenehmer Arbeitsplatz) sind daher keine Einnahmen (BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39 [41]; 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]; KRATZSCH in FROTSCHER, § 8 Rn. 58).

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

ZB Freiflüge der ArbN von Fluggesellschaften (s. Anm. 180 „Freifahrten und Freiflüge“); vgl. auch BFH v. 1.6.1961 – VI 171/60, BFHE 73, 394 (397): Freizigaretten für einen Nichtraucher; BFH v. 15.6.1973 – VI R 85/71, BStBl. II 1973, 781 und v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116: Überlassung eines Pkw. an ArbN zur Privatnutzung; 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: Hausrunk für ArbN im Braugewerbe; FG Münster v. 10.9.1990 – I 4259/90 E, EFG 1991, 322, rkr.: Pkw-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, obwohl der ArbN von seinem Ehegatten hätte mitgenommen werden können; BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856: Betriebsveranstaltung; BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 und BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436: verbilligter Versicherungstarif; 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]).

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 GLOV, BB 1986, 38; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. B 47; KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 19 Rn. 21; TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, 1989, 33). Soweit die Teilnahme an (Betriebs-)Veranstaltungen zu den beruflichen Obliegenheiten eines ArbN gehört, sind die damit verbundenen Vorteile keine geldwerten Güter iSd. Abs. 1, wenn sich der ArbN der „freiwilligen“ Teilnahme nicht entziehen kann, ohne sein berufliches Fortkommen zu gefährden (BFH v. 22.3.1985 – VI R 170/82, BStBl. II 1985, 529).

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

Einstweilen frei.

26

c) Ersparnis von Aufwendungen

27

Ersparte Aufwendungen allein stellen keine Einnahmen dar. Dem Stpfl. muss vielmehr eine Bereicherung von außen zufließen (s. Anm. 36; GILOY, BB 1986, 38; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 48). Daran fehlt es zB, wenn ein Arzt sich selbst behandelt oder ein Elektriker seine Waschmaschine selbst repariert. Auch Ausgaben, die der Hauseigentümer durch eigenhändig durchgeführte Gebäudereparaturen erspart, sind keine Einnahmen (GLENK in BLÜMICH, § 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 oder in einer sonstigen Dienstleistung (vgl. PUST in LBP, § 8 Rn. 128; GLENK in BLÜMICH, § 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.

Einstweilen frei.

28

d) 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.

Gutscheine: Überlässt der ArbG dem ArbN Warengutscheine, die bei einem Dritten (zB Restaurant, Tankstelle, Einzelhändler) eingelöst werden können, liegt Barlohn vor, wenn der ArbN nach den arbeitsvertraglichen Vereinbarungen anstelle des Gutscheins auch eine Auszahlung in Geld verlangen könnte. Ansonsten liegt ein Sachbezug unabhängig davon vor, dass der ArbG die Ware oder die Dienstleistung selbst auswählen darf und dass der Gutschein eine gewisse Handelbarkeit besitzt (abgekürzter Zahlungsweg). Auf die von der Fin-Verw. vorgenommene Differenzierung, wonach kein Sachbezug vorliegen soll, wenn auf dem Gutschein ein anzurechnender Betrag oder ein Höchstbetrag angegeben ist (R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR 2012) kommt es nicht an (BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386; VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389; VI R 40/10, BFH/NV 2011, 590). Unerheblich ist auch, dass der Gutschein als Inhaberpapier (§ 807 BGB) und damit als Geldersatz gelten kann, da Geldersatz kein Geld ist (BFH v. 11.11.2010 – VI R 26/08, BFH/NV 2011, 589; v. 11.11.2010

– VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383). Dementsprechend liegt bei der Umwandlung von Bar- in Sachlohn ein Sachbezug vor, wenn die Barlohnumwandlung arbeitsvertraglich im Voraus geregelt worden ist (BFH v. 20.8.1997 – VI B 83/97, BStBl. II 1997, 667 [668]; v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530). Die Gewährung von Guthaben im Internet dürfte unter Zugrundelegung der neueren Rspr. ebenfalls als Sachlohn zu behandeln sein (s. dazu CAMPEN, BB 2011, 806 [807]).

30–31 Einstweilen frei.

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

Aufmerksamkeiten: Nach R 19.6 LStR 2012 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 – 6 K 2762/94, EFG 1996, 373, rkr.; krit. GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 16). Es fehle an dem für die Annahme von Einnahmen iSd. Abs. 1 erforderlichen Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 45) zwischen Dienstverhältnis und Zuwendung (ausf. s. § 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 GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 16; aA STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 21; zweifelnd auch PUST in LBP, § 8 Rn. 131). Auch der Pauschalierungscharakter der Verwaltungsfreigrenze trägt die Regelung in R 19.6 LStR 2012 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; ausf. § 19 Anm. 185 f.; zur sog. Outplacementberatung als Alt. zur Zahlung einer Abfindung an entlassene ArbN s. GROTE/KELLERSMANN, DStR 2002, 741 ff.; zu betrieblichen Verlosungen des ArbG s. FÖRSTER, DStR 2009, 249 ff.). Hier ist die Zuwendung nicht durch das individuelle Dienstverhältnis, sondern durch übergeordnete Erwägungen aufseiten des ArbG veranlasst. 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 19.5 LStR 2012 begrenzt auf zwei Veranstaltungen jährlich mit Aufwendungen von jeweils höchstens 110 €; ausf. 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). Ausnahmsweise führt auch die Zurverfügungstellung eines Kfz. für Privatfahrten nicht zu Arbeitslohn, wenn sie sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Maßnahmen darstellt (Nds. FG v. 24.8.2007 – 1 K 11553/04, EFG 2007, 1938, rkr.: Nutzung eines vom Landkreis zur Verfügung gestellten Einsatzfahrzeugs durch technischen Einsatzleiter während der Bereitschaftswochen).

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

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

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

3. Rückempfangene Werbungskosten; zurückgezahlte Einnahmen

33

Die Rechtsprechung unterscheidet hier wie folgt:

▶ *Zurückempfangene Werbungskosten* 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; v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BStBl. II 2010, 299; mit ausf. Begr. FG München v. 23.5.1996 – 15 K 3975/90, EFG 1997, 59, rkr.; zweifelnd BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; 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 (STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 61; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 56).

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

Das EStG kennt weder den Begriff der „negativen 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 – V 22/76, EFG 1977, 254, rkr.; FG Köln v. 22.7.1981 – I (XIII) 327/78 E, EFG 1982, 184, rkr.; WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 14 ff., 32). In einer späteren Entsch. hat auch der BFH (v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564) in einem obiter dictum ausgeführt, angesichts der Erweiterung des WK-Begriffs über den final formulierten Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus in Richtung auf eine Betonung des Veranlassungszusammenhangs liege eine Einordnung zurückgezahlter Einnahmen als WK nahe. BFH v. 26.1.2000 (IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396 [397 f.]) lässt diese Frage ausdrücl. offen; zur Behandlung der Rückzahlung von SA und außergewöhnlichen Belastungen s. § 11 Anm. 115.

34 Einstweilen frei.

35 II. Güter, die dem Steuerpflichtigen zufließen

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.

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

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

Darlehen:

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

Teilweise wird das Vorliegen stbarer Einkünfte verneint, weil sich der Darlehenszufluss auf der nicht stbaren Vermögensebene abspiele (KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 8 Rn. 3). Andere begründen dieses Ergebnis mit dem fehlenden Veranlassungszusammenhang zwischen Zufluss der Darlehensvaluta und der zugrunde liegenden Einkunftsart (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 226 „Darlehen“; PUST in LBP, § 8 Rn. 137).

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, zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3), obwohl dies Überlegungen sind, die nur im Rahmen des BV-Vergleichs eine Rolle spielen. Außerdem kommt es für den Zufluss grds. nicht darauf an, dass der Empfänger den Wert endgültig behalten darf (s. § 11 Anm. 28).

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

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

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. 1, § 11 Anm. 7; aA BFH v. 6.3.1974 – I R 203/72, BStBl. II 1974, 341; SÖFFING, DSz 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 VuV (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 WK-Pauschbetrags 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 beim Darlehensnehmer zu einem geldwerten (Nutzungs-)Vorteil, der als Einnahme zufließt (BFH v. 9.10.2002 – VI R 164/01, BStBl. II 2003, 373, [374]; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. B 50). Der Sachver-

halt ist nicht anders zu beurteilen, als wenn Sachen (Wohnung, Auto) kostenlos zur Nutzung überlassen würden.

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

36–39 Einstweilen frei.

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

40 1. Bedeutung der Verweisung auf die Einkunftsarten

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

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

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

Anders als bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 fehlt bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 idR eine organisierte Wirtschaftseinheit nach Art „des Betriebs“, durch den der Stpfl. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und der alle Einnahmen und Ausgaben bestimmt und determiniert. Der gemeinsame Bezugspunkt der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 ist vielmehr die jeweilige konkrete Leistung des Stpfl., die in einer Tätigkeit (Arbeitsleistung) oder im Einsatz von Vermögen (Hingabe einer Verwertungsmöglichkeit) bestehen kann (s. auch § 2 Anm. 72, 126). Vermögenszugänge sind grds. 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“.

III. Zufluss d. eine Einkunftsart d. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 Anm. 41–42 § 8

Die Leistungen können in einer Tätigkeit bestehen wie bei § 19 (Arbeitsleistung, Einsatz körperlicher oder geistiger Fähigkeiten) oder in der Verwertung des Privatvermögens, bei § 20 Abs. 1, § 21, § 22 Nr. 3 ohne Aufgabe des Vermögensguts (Gebrauchsüberlassung), bei § 20 Abs. 2, § 22 Nr. 2, § 23 mit Aufgabe des Vermögensguts. Unter keine Einkunftsart fallen also Gewinne aus der Veräußerung von PV, sofern es sich nicht um private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23, von § 20 Abs. 2 erfasste Veräußerungsgeschäfte oder Veräußerungen von Anteilen an KapGes. iSd. § 17 handelt. Die Abgrenzung zwischen Veräußerung von PV und bloßer Nutzungs-(Gebrauchs-)Überlassung ist häufig schwierig. Der BFH stellt darauf ab, ob ein Entgelt dafür bezahlt wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 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 f.), 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.

Einkünfterzielungsabsicht (s. § 2 Anm. 58, 370 ff.): Die Leistungen müssen der Erzielung von Einkünften einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 dienen. Kennzeichnend für alle Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (BFH v. 25.5.1984 – GrS 4/85, BStBl. II 1984, 751 [766]; s. auch BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; 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 ohne Einkünfterzielungsabsicht ausgeübt wird, führt als Liebhaberei nicht zu stbaren Einnahmen (s. § 2 Anm. 350 ff.). Zu Einnahmen, die unter keine Einkunftsart fallen, s. § 2 Anm. 79 f.

3. Zusammenhang zwischen Leistung und Einnahmen

a) Zuordnungskriterien

aa) Veranlassungszusammenhang

42

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

§ 8 sagt dazu nichts aus.

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

BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; 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); v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088;

v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946; CREZELIUS, DSStJG 9 (1986), 85 (95); KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 8 Rn. 2; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 38 ff.; PUST in LBP, § 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.).

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

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

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

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

► *Argumente gegen finalen Zusammenhang:* Eine finale Sichtweise ist aber zu eng. Denn nicht alle Tatbestände der §§ 19–23 beziehen sich auf gegenseitige Verträge mit einer derart engen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (s. § 20, § 22 Nr. 1 und 3); selbst bei gegenseitigen Vertragsverhältnissen kann sie fehlen, zB bei Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall nach § 3 EFZG; auch kann ausnahmsweise ein Anspruch auf Gegenleistung entstehen, ohne dass überhaupt eine Leistung erbracht werden muss, zB bei Annahmeverzug des Mieters oder des ArbG (der ArbG hat unberechtigt gekündigt, der ArbN aber seine Dienstleistungen 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 ausdrückl. § 20 Abs. 3). Auch die Erlöse aus der Verwertung von Forderungsrechten, die dem Stpfl. für seine Leistung zustehen, sollen zu den stpfl. Einnahmen rechnen (zB nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Einkünfte aus der Veräußerung von Dividenden und Zinsscheinen, nach § 21 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen). Ein finaler Einnahmegriff 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 Äquivalenztheorie versteht (vgl. SÖHN, DStJG 3 [1980], 22). Hier wird lediglich danach gefragt, ob die Leistung nicht hinweg gedacht werden kann, ohne dass der Vermögenszufluss entfiere (*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.

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

b) Kriterien der Veranlassung

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

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

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

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

Daraus folgt einerseits, dass es nicht genügt, wenn die Zuwendung „bei Gelegenheit“ der Leistung vorgenommen wird; diesen Gedanken hat die Rspr. früher bei Gelegenheitsgeschenken (s. Anm. 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), wengleich eine Korrespondenz im rechtl. Sinne zwischen BA (§ 4 Abs. 4) auf der einen und Einnahmen (§ 8 Abs. 1) auf der anderen S. nicht besteht.

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

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

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

- in einem anderen Leistungsverhältnis oder
- in privaten Umständen
- zu sehen ist.

Daher sind keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) anzunehmen, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen zwischen ArbG und ArbN (zB BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471: Vergütungen für Fernsehrechte, die 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 VuV vor (der gleiche Gedanke kommt in § 22 Nr. 1 Satz 2 zum Ausdruck).

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

Der Zusammenhang kann in äußeren (wirtschaftlichen) Umständen, ggf. aber auch in der Vorstellung des Stpfl. bestehen: Einnahmen sind nur die Vermögenmehrungen, 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 Vermögenmehrung ist nicht nur „ausgelöst“ durch die Leistung (im Sinne einer bloßen Kausalkette), sondern sie findet ihre wesensgemäße Zuordnung in der konkreten Leistungsbeziehung. Dabei kommt es vor allem auf die Umstände an, die den Zuwendenden bewogen haben, Geld oder sonstige Vorteile zu gewähren.

Das Problem stellt sich insbes., wenn eine eindeutige Zuordnung von Einnahmen zur Erwerbs- oder Privatsphäre (zu diesem Begriff s. § 2 Anm. 69) nicht möglich ist. Das ist der Fall (vgl. LANGOHR, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 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, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, 137 f., mwN).

Im zweiten Fall (gemischte Veranlassung) ist uE ebenso notfalls im Schätzungswege aufzuteilen, falls eine wertende Zuordnung zu einem Bereich nicht eindeutig möglich erscheint (so auch PUST in LBP, § 8, Rn. 241).

Dagegen ging der BFH früher grds. davon aus, dass eine Aufteilung gemischt veranlasster Einnahmen nicht in Betracht kommt. Er leitete dies zwar nicht unmittelbar aus § 12 her, zog aber die zu dieser Vorschrift entwickelten Grundsätze heran, so dass nur ausnahmsweise eine Aufteilung zulässig war, wenn sich die Aufteilung leicht und eindeutig vornehmen ließ (BFH v. 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97 [98]; krit. dazu ALBERT, DStR 1998, 1449 [1450]). Neuerdings nimmt der BFH aber eine Aufteilung der Einnahmen im Wege einer sachgerechten Schätzung vor, wenn sich eine derartige Trennung nicht vornehmen lässt (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30 [34]: Verhältnis der Zeitanteile bei einer dem ArbN zugewendeten Reise). In-

zwischen hat der BFH auch das Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Ausgaben aufgegeben (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

45 c) Häufige Anwendungsfälle zum Veranlassungsprinzip

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

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

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

► *Beispiele für Arbeitslohn:* Trinkgelder (BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117), Schmiergelder; s. § 19 Anm. 172. Diese Vorteilszuwendungen durch dritte Personen sind Arbeitslohn, soweit sie durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Dies ist dann der Fall, wenn der ArbN sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den ArbG ansehen muss (BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; Objektivierung im Gegensatz zur früher maßgeblichen subjektiven Sichtweise des einzelnen ArbN; BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668; Nachwuchsförderpreis; s. dazu näher § 19 Anm. 170 ff.)

► *Zu Prämien aus Kundenbindungsprogrammen* („Miles & More“), die für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen durch den ArbG gewährt, aber vom ArbN eingelöst werden, s. § 19 Anm. 172; THOMAS, DStR 1997, 305; zum Prämienprogramm „bahn.bonus“ s. FinMin. Saarl. v. 24.10.2005, DStR 2005, 2125.

► *Durch Dritte zugewendete Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung* sind etwa Einnahmen aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4; s. § 21 Anm. 160), Aufwendungsbeihilfen für Mietwohnungen im öffentlich geförderten Wohnungsbau (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14 [15]), Baukostenzuschüsse, Bausparguthabenzinsen, wenn sie in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses stehen (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 188/79, BStBl. II 1983, 172), Einnahmen aus einer Mietausfallversicherung (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591) oder Vertragsstrafen, die der Bauunternehmer oder Architekt dem Vermieter wegen verspäteter Fertigstellung eines Mietwohngebäudes für entgehende Mieteinnahmen zahlt.

46–47 Einstweilen frei.

d) Konkurrenz mehrerer Leistungsverhältnisse oder Einkunftsarten

48

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; v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, BFH/NV 2001, 1393, betr. Kapitaleinkünfte).

Bei Zuordnungskonflikten (s. § 2 Anm. 87, 95), die das Gesetz nicht ausdrückt, regelt (s. § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3), ist darauf abzustellen, zu welcher Einkunftsart die Leistung in engerer Beziehung steht (s. § 9 Anm. 236). Gegebenenfalls ist im Schätzungswege aufzuteilen.

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

Einstweilen frei.

49–54

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

I. Bewertungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 1)

Schrifttum: GAST-DE HAAN, Bewertung von Personalrabatten, DB 1990, 1632; REUTER, Überzogene Lohnsteuer bei Sachzuwendungen, StVj. 1990, 237; E. SCHMIDT, Am Abgabert zum Endpreis, BB 1990, 1242; HUSSMANN, Prüfung der lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung der Sachbezüge an Arbeitnehmer und des Vorsteuerabzugs auf Reisekosten durch den Lohnsteueraußendienst, DB 1991, 1951

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

1. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen

55

Einnahmen iSd. Abs. 1: Die Anwendung des Abs. 2 setzt voraus, dass geldwerte Zuflüsse als Einnahmen iSd. Abs. 1 qualifiziert worden sind. Die Bewertungsregel kann deshalb erst eingreifen, wenn feststeht, dass alle Voraussetzungen einer Einnahme nach Abs. 1 vorliegen (so auch GRÖPL in KSM, § 8 Rn. C 7; Pust in LBP, § 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 greift allerdings auch bei Gewinneinkünften auf § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab zurück (s. Anm. 5).

Sachbezüge sind nach der Klammerdefinition in Abs. 2 Satz 1 alle Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Das Gesetz meint damit nicht nur die Übereignung von Sachen im engeren bürgerlich-rechtl. Sinn, sondern bezieht umfassend auch die Gewährung geldwerter Rechte, Dienstleistungen und sonstiger Vorteile ein (s. Anm. 23–29). 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).

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

Verdeckte Gewinnausschüttungen wurden 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 Körperschaftsteuerrecht, 1986, 104 f.; aA STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 94: für eine sachliche Kongruenz fehlt die gesetzliche Grundlage). Seit Einf. des Halbeinkünfteverfahrens ist eine sachliche Kongruenz nicht mehr erforderlich, so dass Abs. 2 für die Bewertung einer vGA nicht mehr maßgeblich ist (KISTER, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, 2005, 185 f.; zur vGA, die auf einer privaten Kfz-Nutzung beruht, s. Anm. 87).

56–59 Einstweilen frei.

2. Üblicher Endpreis

60 a) Begriff

Preisauszeichnung: Der Begriff des „Endpreises“ entstammt dem Wettbewerbsrecht. Maßgebend für die Preisauszeichnung ist gem. § 1 der PreisangabenVO (PAngV) v. 18.10.2002 (BGBl. I 2002, 4197) der Preis, der einschließlich der USt. und sonstiger Preisbestandteile zu zahlen ist. Diese wettbewerbsrechtl. Pflicht zur Angabe des Endpreises hat den Zweck, durch eine sachlich zutreffende und vollständige Verbraucherinformation Preiswahrheit und Preisklarheit zu gewährleisten und durch optimale Preisvergleichsmöglichkeiten die Stellung der Verbraucher gegenüber Handel und Gewerbe zu stärken und den Wettbewerb zu fördern (BGH v. 25.2.1999 – I ZR 4/97, NJW 1999, 2195). Zur Kritik an der Anknüpfung an das Wettbewerbsrecht s. Anm. 169.

Maßgebliche Leistung: Für die Bewertung des geldwerten Vorteils kommt es allein auf den Endpreis der konkret überlassenen Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters an, nicht aber auf den Endpreis für funktionsgleiche Leistungen (BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230; v. 28.6.2007 – VI R 45/02, BFH/NV 2007, 1871; v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436). Regelmäßig kann der übliche Endpreis Preislis-

ten, Katalogen, Preisauszeichnungen, Preisschildern, Preisaufdrucken auf der Verpackung usw. entnommen werden.

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

Maßgebliche Handelsstufe ist grds. der Einzelhandel. Veräußert jedoch ein Großhandelsbetrieb in erheblichem Umfang an Letztverbraucher oder erfolgt der Vertrieb im Fabrikverkauf, kann der Endpreis auch auf diese Weise gebildet werden (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 91). Der Handel mit gebrauchten Fahrzeugen findet in der Mehrzahl der Fälle unter Privatleuten statt. Daher ist der Preis maßgeblich, zu dem das Kfz. am privaten Gebrauchtwagenmarkt veräußert würde (BFH v. 17.6.2005 – VI R 84/04, BStBl. II 2005, 795 [796]).

Objektiver Maßstab: Der Begriff „üblich“ verweist auf eine Bewertung, die sich an den objektiven, normalerweise am Markt bestehenden Gegebenheiten orientiert. Der anzusetzende Wert ist mittels eines objektiven Maßstabs zu ermitteln, der sich aus der allgemeinen wirtschaftlichen Verwertbarkeit (Brauchbarkeit) des empfangenen Vorteils ergibt. Auf die subjektive Einschätzung dieser Verwertbarkeit durch den Stpfl., den tatsächlichen persönlichen Nutzen sowie dessen persönliche Verhältnisse kommt es nicht an (BFH v. 27.3.1981 – VI R 132/78, BStBl. II 1981, 577; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 [999]; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 81). Sinn der Objektivierung ist auch die Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch die Ausschaltung der uU von Steuervermeidungsabsicht getragenen Bewertungsmaßstäbe der Vertragsebene zwischen ArbN und ArbG (GRÖPL in KSM, § 8 Rn. C 4).

b) Ermittlung

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 8.1 Abs. 2 Satz 4 LStR 2012). Dies ist uE eine zutreffende Gesetzesauslegung, da es dem ArbG nicht zumutbar 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); STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 96; aA KUHSEL, BB 2002, 124 (125); MEYER-SCHARENBERG, DStR 2005, 1211 (1213); GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 96; PUST in LBP, § 8 Rn. 333; der am Abgabert am häufigsten vorkommende Preis; KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 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 (s. Anm. 168 ff.) 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 SvEV anwendbar ist), oder wenn er nicht an Letztverbraucher liefert

(leistet). Anders als in Abs. 3 Satz 1 ist der ArbG dabei nicht an den Endpreis des nächstansässigen Abnehmers gebunden, sondern hat den am Abgabeort üblichen Endpreis zugrunde zu legen.

► *Tatsächliche Wertermittlung*: Grundsätzlich hat der ArbG den tatsächlichen fremden Endpreis konkret zu ermitteln (FROTSCHER, Steuerreform 1990, 1988, 41; CHRISTOFFEL, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64); er darf ihn nicht von vornherein schätzen. Davon unberührt bleibt, dass es sich auch bei der konkreten Ermittlung eines fremden Endpreises systematisch um ein Schätzungsverfahren zur Ermittlung des tatsächlichen geldwerten Vorteils handelt (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 81; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. C 11). Allerdings ist es dem ArbG nicht unbegrenzt zumutbar, „Marktforschung zu treiben, um den fremden Endpreis zu ermitteln“ (CHRISTOFFEL, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64). Ein solches Verlangen stünde mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht in Einklang (vgl. BFH v. 30.5.2001 – VI R 123/00, BStBl. II 2002, 230 [232]; s. auch Anm. 171). Man wird es als ausreichend ansehen müssen, wenn der ArbG am Abgabeort einen Unternehmer auswählt, der die gewährten Sachbezüge im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet, und die von diesem Unternehmer im üblichen Leistungsaustausch geforderten Endpreise zugrunde legt.

► *Schätzung*: Hat die Ermittlung für den ArbG einen unzumutbaren Arbeitsaufwand zur Folge (etwa weil er eine Vielzahl von Waren herstellt, deren 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 8.1 Abs. 2 Satz 7 LStR 2012; 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; v. 10.5.2006 – IX R 82/98, BStBl. II 2006, 669). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, die für die Preisbildung bedeutsam sind. In diesen Ausnahmefällen ist also ein mittlerer Wert der möglichen Letztverbraucherpreise als üblicher Endpreis maßgebend (FROTSCHER, Steuerreform 1990, 1988, 41). 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 ArbG Leistungen gewährt, die von unüblichen Bedingungen abhängig sind (BFH v. 20.8.1965 – VI 54/64 U, BStBl. III 1966, 101 betr. Freiflüge für die ArbN von Fluggesellschaften) oder die mit nicht üblichen Beeinträchtigungen verbunden sind (zur Behandlung von Dienstwohnungen mit Beeinträchtigungen s. Anm. 132).

► *Grundstücksveräußerung unter Auflagen*: Bei vergünstigter Veräußerung eines Grundstücks durch den ArbG an den ArbN mindert die Belastung des Grundstücks mit einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit (RFH v. 24.3.1925, RFHE 16, 56) oder die Verpflichtung des ArbN zur Selbstnutzung und Bereithaltung für Besichtigungen durch Kunden des ArbG (FG Rhld.-Pf. v. 5.10.1978 – III 191/76, EFG 1979, 122, rkr.) den Wert. Dies soll dagegen nicht für ein Vorkaufsrecht des ArbG für den Fall der Veräußerung des Grundstücks durch den ArbN gelten, weil der ArbN dann dennoch den vollen mit seinem Vertragspartner vereinbarten Preis erhalte oder für ein Wiederkaufsrecht des ArbG bei

Beendigung des Arbeitsverhältnisses, da der Vorteil insoweit unter einer auflösenden Bedingung stehe und beim tatsächlichen Rückkauf negative Einnahmen vorlägen (FG Düss. v. 23.6.1978 – V 64/73 E, EFG 1979, 121, rkr.).

Einstweilen frei.

62–63

3. Um übliche Preisnachlässe gemindert

64

Abzuziehen 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 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR 2012 kann aus Vereinfachungsgründen allg. ein Abschlag von 4 % vom ausgezeichneten Endpreis vorgenommen werden. Der Nachweis höherer üblicher Preisnachlässe bleibt möglich.

4. Am Abgabeort

65

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

Abgabeort bei Arbeitgeber mit mehreren Betriebsstätten: Das Vorhandensein von mehreren Betriebsstätten führt bei Maßgeblichkeit des eigenen Endpreises (s. 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 8.1 Abs. 2 Satz 6 LStR 2012; KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 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; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 97; FROTSCHER, Steuerreform 1990, 1988, 41; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 105; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 100; TEMMINGHOFF, Lohnsteuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer, 1989, 15).

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

Räumliche Grenzen des Abgabeorts bei fremdem Endpreis: Da an der konkreten Stelle des Übergangs der Verfügungsmacht idR kein fremder Wettbewerber seine Leistungen anbietet, ist „Ort“ hier (anders als in § 9 AO) 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 (s. Anm. 61). Zu entscheiden ist dann, wie weit diese Grenzen zu ziehen sind:

- nur die politische Gemeinde, in der sich die Arbeitsstätte oder der Sitz des ArbG befindet mit den räumlich und verkehrstechnisch dazugehörigen Vorortgemeinden (GAST-DE HAAN, DB 1990, 1632; KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 8 Rn. 38), bzw. bei Gemeinden ab 50 000 Einwohnern der einzelne Stadtteil (CHRISTOFFEL, Die große Steuerreform, 2. Aufl. 1989, 64);
- der maßgebende güterspezifische Absatzmarkt, dh. ein regelmäßig unterschiedlicher Bereich, in dem der Gegenstand des Sachbezugs in einem Umfang angeboten und nachgefragt wird, der zur Bildung eines üblichen Endpreises erforderlich und ausreichend ist (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 97).

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 (ortsübliche Miete, s. auch Anm. 131).

66 Einstweilen frei.

67 5. Bewertungszeitpunkt nach Abs. 2 Satz 1

Maßgebend für den Ansatz des üblichen Endpreises am Abgabeort ist der Zeitpunkt, in dem die Einnahmen dem Stpfl. zufließen (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 98). 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 Zahlungs Statt angenommene Forderung); es liegt auch keine (weitere) Einnahme vor (s. Anm. 17).

68–75 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: ASSMANN, Das ordnungsgemäße Fahrtenbuch – Bedeutung nach dem JStG 1996, BuW 1995, 870; BROUDRÉ, Steuerliche Behandlung der Nutzung eines Firmenwagens zu Privatfahrten ab 1.1.1996, DStR 1995, 1784; GOYDKE, Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht, der doppelten Haushaltsführung und Kraftfahrzeuggestellung bei Arbeitnehmer durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995, 738; HABERT/NEYER, Steuerliche Aspekte der Arbeitnehmer-Zuzahlung beim Firmen-Pkw, DStR 1995, 795; JONAS, Arbeitgeber und Lohnsteuer: Zweifelsfragen 1995, StbJb. 1995/96, 313; KORN/KUPFER, Änderung des Steuerrechts durch das JStG 1996, KÖSDI 1995, 10444; PAUS, Änderungen des EStG durch das JStG 1996, Inf. 1995, 577; E. SCHMIDT, Vereinheitlichung, aber nicht vereinfacht, FR 1995, 853; STROHNER/MAINZER, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der Lohnsteuer durch das JStG 1996 und die LStR 1996, FR 1995, 677; THOMAS, Einzelfragen zur Gestellung eines Kfz nach dem JStG 1996, DStR 1995, 1859; BROUDRÉ, JStG 1996 – Sonderfragen zum Betriebsausgabenabzug, BuW 1996, 128; HARTMANN, Neuregelungen im Bereich der Lohnsteuer ab 1996, Inf. 1996, 1; KORN, Zum Jahressteuergesetz 1996, KÖSDI 1996, 10562; PAUS, Die neuen gesetzlichen Schätzverfahren für privat

mitgenutzte Pkw, StWa. 1996, 113; PAUS, Bemessung der Abschreibungen bei Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer, FR 1996, 314; SCHNEIDER, Kritische Anmerkungen zur Neuregelung der Besteuerung der privaten Kfz-Nutzung durch Unternehmer, DStR 1996, 93; SCHULZ, Die neue Pkw-Privatnutzungssteuer ab 1.1.1996 – Steuervereinfachung oder neue Steuerquelle, DStR 1996, 212; SEIFERT, Ungereimtheiten und Gestaltungsmöglichkeiten bei außerdienstlicher Pkw-Nutzung, Inf. 1996, 493; SEITZ, Kernpunkte der LStR 1996, DStR 1996, 1; STARKE, Dienstwagenbesteuerung ab 1996, DB 1996, 550; URBAN, Privatnutzung mehrerer Dienstwagen und Nutzungsgemeinschaften, FR 1996, 741; WEBER, Die Kfz-Nutzung nach dem Jahressteuergesetz 1996 – Argumente für eine Entsorgung der Neuregelung, DB 1996 Beil. 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; 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; THOMAS, Geldwerte Vorteile bei Überlassung und Übertragung von Kraftfahrzeugen, DB 2006, Beil. 6 zu Heft 39, 58; THURMAYR, Kfz-Nutzung durch Arbeitnehmer von Kfz-Händlern, DStR 2007, 1655; URBAN, Der Kraftfahrzeugunfall als Unfall des Einkommensteuerrechts, FR 2007, 873; WOLF, Bewegung in der Besteuerung von Firmenwagen, DStR 2009, 152; URBAN, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, Diss. Münster, 2009; HILBERT/SPERANDIO, Fahrgestellung bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei Familienheimfahrten – geldwerter Vorteil?, DStR 2011, 1121; THOMAS, Nutzungsvorteile beim Dienstwagen – die Kunst ergebnisorientierter Argumentation, DStR 2011, 1341; PAUS, Pkw-Gestellung für einzelne Fahrten zur Arbeitsstätte – Angreifbare Begründung für das einzig sachgerechte Ergebnis, FR 2011, 655.

1. Verfassungsrechtliche Problematik

76

Die Vorschrift ist ebenso wie die korrespondierende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 1202c) verfassungsgemäß. Teilweise werden jedoch Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG geltend gemacht:.)

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

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

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

Ungleichbehandlung von Luxusfahrzeugen und Kleinwagen: Teilweise wird versucht, die Verfassungswidrigkeit aus einer Übermaßbesteuerung von Luxusfahrzeugen und damit einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund der wirtschaftlichen Änderungen, die die Regelung insbes. für die Nutzung von Fahrzeugen des oberen Marktsegments mit sich bringt, herzuleiten (JONAS, StbJb. 1995/96, 313 [319]; sehr gedankenreich und mit vielen Einzelfragen und Beispielen, in der Argumentation aber nicht überzeugend WEBER, DB 1996 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; BFH v. 10.10.1986, BTDrucks. 10/6138, 78). Die Heranführung eines bislang zu niedrigen Wertansatzes an die tatsächlichen Kosten kann aber nicht zu einer Übermaßbesteuerung führen. ASSMANN, DB 1990, 76 zeigt unter Verwendung der sog. „ADAC-Tabellen“ auf, dass die 1 %-Regelung bei teureren Fahrzeugen nicht zu einer signifikant anderen Relation von Steuerwert und tatsächlichen Kosten führt als bei Kleinwagen), so dass man nicht undifferenziert von einer „Strafsteuer“ sprechen kann.

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

BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (203); 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); 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); v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310; zusammenfassend zu den eher großzügiger werdenden Anforderungen des BVerfG an die gesetzliche Typisierung von Massenerscheinungen im Steuerrecht BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1; WERNSMANN in HHSp., § 4 AO Rn. 451 ff.

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

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

men; so auch Nds. FG v. 14.9.2011 – 9 K 394/10, EFG 2012, 396, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 51/11.

Auf diese zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 ergangene Rspr. (s. dazu auch § 6 Anm. 1202c) nimmt der BFH auch zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung von § 8 Abs. 2 Satz 2 Bezug (BFH v. 16.9.2004 – VI B 5/04, BFH/NV 2005, 336; v. 21.12.2006 – VI B 20/06, BFH/NV 2007, 716).

Der Ansatz des Listenpreises stellt für den vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Fall einer hohen Privatnutzung eines hochwertigen Fahrzeugs für die Bemessung des Nutzungsvorteils einen geeigneten Maßstab dar (so bereits BFH v. 25.2.1992 – VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700, zur bisherigen Rechtslage: Bemessung nach dem Listenpreis als Schätzungsgrundlage). Die „Escape-Klausel“ des Satzes 4 stellt für andere Fälle sicher, dass – bei Einhaltung der entsprechenden Nachweisanforderungen – niemand zum pauschalen Ansatz eines höheren als des tatsächlichen geldwerten Vorteils gezwungen wird und rechtfertigt damit den grob typisierenden Ansatz in allen Fällen, in denen dieser Nachweis nicht geführt wird. Diese Regelung verhindert eine Übermaßbesteuerung in den Fällen, in denen der Pauschalansatz der Realität nicht entspricht (SÖHN, FR 1997, 245 [250]). Die Führung eines Fahrtenbuchs ist nicht unzumutbar, denn dem Bürger kommt von Verfassungen wegen kein Recht auf die für ihn günstigste Lösung zu, ohne dass er daran selbst mitwirken muss. Außerdem wird man gegen erhöhte Nachweisanforderungen dann nichts einwenden können, wenn es sich – wie hier – um die Nutzung eines einheitlichen Gegenstands sowohl für berufliche als auch für private Zwecke handelt und damit eine Vermischung mit Aufwendungen der Lebensführung (SÖHN, FR 1997, 245 [247]) vorliegt. Soweit die Anforderungen der FinVerw. an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs für unzumutbar gehalten werden, kann dies nicht die Verfassungswidrigkeit der Norm des Satzes 4 begründen, da dieser lediglich den unbestimmten Rechtsbegriff „ordnungsgemäß“ enthält, der im Einzelfall – ggf. auch unter Abweichung von den Anforderungen der FinVerw. – auszulegen sein wird. Zudem erleichtert die zulässige Benutzung elektronischer Fahrtenbücher (s. dazu näher § 6 Anm. 1203t) den Nachweis erheblich (ASSMANN, BuW 1995, 870; URBAN, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, 255). Die Führung eines Fahrtenbuchs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hält der BFH dagegen für unzumutbar und nimmt diesbezüglich eine verfassungskonforme Auslegung vor (s. dazu näher Anm. 92).

Einstweilen frei.

77–79

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

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

80

Nach Abs. 2 Satz 2 ist für die Bewertung des geldwerten Vorteils, der dem Stpfl. aus der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. erwächst, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend anzuwenden. Danach ist die private Nutzung eines Kfz. für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländ. Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der USt. anzusetzen. Die Anknüpfung an den Listenpreis beruht auf der Erfahrung, dass die monatlichen Kosten eines teuren Fahrzeugs im Regelfall höher liegen als die eines preiswerteren (so BFH v. 25.5.1992 – VI R 146/88, BStBl. II 1992, 700 [701], zur früheren Verwaltungsregelung).

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

81 b) Betriebliches Kraftfahrzeug

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

Eine solche Auslegung wäre jedoch verfehlt. Die Sätze 2–5 erfassen nicht nur alle ArbN, sondern – ebenso wie Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 – auch andere Bezieher von Überschusseinkünften (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) ausdrückl. 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 iS eines einschränkenden Tatbestandsmerkmals zu verstehen, sondern dergestalt, dass es sich um ein im Rahmen einer Überschusseinkunftsart überlassenes Kfz. handeln kann (so im Erg. auch FG Ba.-Württ. v. 27.10.2011 – 1 K 3014/09, EFG 2012, 604, rkr.; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 104; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 105).

82 c) Maßgeblicher Listenpreis

Unter dem „inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung“ iSd. § 8 Abs. 2 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ist die auf volle Hundert Euro abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das jeweilige Neufahrzeug

zu verstehen. Dieser Wert gilt auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Fahrzeugen (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403; v. 22.11.2002 – IV B 134/01, BFH/NV 2003, 466 [467]; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2012; HARTMANN, Inf. 1996, 1 [5]; SEITZ, DStR 1996, 1/3; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 105). Zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1203k ff.

d) Einschränkungen der 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 % des ermittelten Ausgangswerts unabhängig davon anzusetzen, ob das Fahrzeug dem ArbN für den ganzen Monat oder nur zeitweise für Privatfahrten zur Verfügung steht (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 LStR 2012; so auch BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195 [196] zur früheren Verwaltungsregelung). Ebenso würde eine Kürzung der Monatswerte bei Schmälerung des tatsächlichen Nutzungsvorteils aus anderen Gründen als einer zeitlichen Beschränkung (zB bei einer Beschriftung des Kfz. oder bei Vorhandensein eines privaten Zweitwagens) dem typisierenden Charakter der Regelung widersprechen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR 2012).

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 (zust. URBAN, FR 1997, 661 [666 f.]; gegen die Grenze von fünf Kalendertagen BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122 [1123], was aber nicht überzeugen kann, da eine scharfe Grenze dem Wesen jeder Typisierung und Pauschalierung entspricht und daher nicht per se die Verfassungswidrigkeit begründen kann). Die Privatnutzung des Fahrzeugs kann dann durch Bewertung der einzelnen Fahrtkilometer mit 0,001 % 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. 1.3.; SEIFERT, Inf. 1996, 493 [495]).

e) Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers

84

Nutzungsentgelte, die der ArbN für die Privatnutzung des Kfz. an den ArbG zahlt, können nicht zum Ausschluss der zwingenden Regelung in Abs. 2 Satz 2 führen, mindern aber den geldwerten Vorteil (BFH v. 7.11.2006 – VI R 95/04, BStBl. II 2007, 269; THOMAS, DB 2006, Beil. 6 zu Heft 39, 58 [63]). Dies gilt unabhängig davon, ob das Entgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung gezahlt wird (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 LStR 2012). Gleiches gilt, wenn die Zuzahlung des ArbN in die Form einer Bruttogehaltskürzung gekleidet ist (Schl.-Holst. FG v. 21.3.1995 – III 506/91, EFG 1995, 836, rkr.: keine Minderung des Barlohns, sondern lediglich Kürzung des geldwerten Vorteils).

Übernahme von Fahrzeugkosten: Dagegen soll nach Auffassung des BFH die Übernahme von Kfz-Kosten durch den ArbN (zB Treibstoffkosten) den Monatswert nach der Pauschalierungsmethode nicht mindern und diesbezüglich auch kein WK-Abzug zulässig sein. Begründet wird diese Differenzierung damit, dass die Kostenübernahme kein Nutzungsentgelt für die Privatnutzung darstelle (BFH v. 18.10.2007 – VI R 96/04, BStBl. II 2009, 198; v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR 2012; BMF v. 9.2.2009, BStBl. I 2009, 412).

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; krit. dagegen KALMES, BB 1992, 2194). Der vom ArbN gezahlte bzw. übernommene Betrag steht jedoch fest, so dass sich diesbezüglich für die StFestsetzung keine praktischen Probleme ergeben. Zu berücksichtigen ist auch, dass sämtliche Kosten für die Kfz-Nutzung mit dem Pauschbetrag abgegolten sind (s. Anm. 88), so dass die Zuzahlungen unabhängig davon angerechnet werden müssen, ob sie pauschal oder nutzungsorientiert geleistet werden. Ferner kann es auch nicht darauf ankommen, ob es sich um Zahlungen oder um Kostenübernahmen (abgekürzter Zahlungsweg) handelt. Die vom BFH und von der FinVerw. diesbezüglich vorgenommene Differenzierung ist daher abzulehnen (krit. auch KRÜGER in SCHMIDT XXXI., § 8 Rn. 41; NIERMANN, DB 2009, 366 f.; WOLF, DStR 2009, 152 ff.; BERGKEMPER, FR 2008, 283, der zwar eine Minderung des Nutzungswerts ablehnt, aber einen WK-Abzug zulassen will).

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 erhält, 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]).

Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten sollen zwar den Nutzungswert nicht mindern, aber einen WK-Abzug in Höhe der jeweiligen AfA aufgrund der voraussichtlichen Dauer des Nutzungsrechts („wie ein materielles WG“) ermöglichen (BFH v. 18.10.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009, 200; zust. BERGKEMPER, FR 2008, 287; glA THOMAS, DB 2006, Beil. 6 zu Heft 39, 58 [63]). Da auch eine solche Zuzahlung mangels Bereicherung des ArbN bereits den Nutzungswert mindert, ist gem. § 11 Abs. 2 im Jahr des Abflusses ein Abzug in Höhe der Zuzahlung vorzunehmen.

So auch NIERMANN, DB 2009, 367; FG Köln v. 8.12.1999 – 11 K 3442/97, EFG 2000, 312, rkr.; FG München v. 8.11.2000 – 1 K 3091/98, EFG 2001, 424, rkr.; R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 4 LStR 2012; BMF v. 6.2.2009, BStBl. I 2009, 413, wonach den Nutzungswert übersteigende Zuzahlungen im Folgejahr abgezogen werden können.

Zuschussleistungen des ArbN, die den geldwerten Vorteil gemindert haben und später an den ArbN zurückgezahlt werden, erhöhen den Arbeitslohn (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 5 LStR 2012). Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 erfolgt diese Erhöhung im Rückzahlungsjahr.

Zuzahlungen bei Leasing: Zahlt der ArbN für die Privatnutzung eines vom ArbG geleasteten Kfz. einen Teil der Leasingraten an den Leasinggeber, sind diese als pauschale Nutzungsvergütungen anzusehen und dementsprechend auf den geldwerten Vorteil anzurechnen. Ist der ArbN zwar zivilrechtl. Leasingnehmer und Fahrzeughalter, least er aber das Fahrzeug zu Großhandelskonditionen und der ArbG übernimmt alle Pkw-Kosten, so ist der ArbG wirtschaftlich als Leasingnehmer anzusehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) mit der Folge, dass die 1 %-Regelung anwendbar ist; es handelt sich um Sachbezüge und nicht um Geldleistungen (BFH v. 6.11.2001 – VI R 62/96, BStBl. II 2002, 370 [372]).

85 f) 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 % angehoben. Der Zuschlag reduziert sich auf 40 %, wenn der ArbN das Fahrzeug häufig selbst steuert, sowie auf 25 %, wenn der ArbN das Fahrzeug weit überwiegend selbst steuert (R 8.1 Abs. 10 Nr. 2 LStR 2012; 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 8.1 Abs. 10 Nr. 3 LStR 2012).

Kritik: Diese spezialgesetzlich nicht geregelte und daher nur aus Satz 1 ableitbare, am Bruttolistenpreis orientierte Zuschlagsmethode wird teilweise als ungeeignet angesehen, da die Fahrergestellung nicht zu den Kfz-Kosten gehöre (vgl. THOMAS, DStR 2011, 1341 [1343]) und 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 Alt. wird eine vom Bruttolistenpreis unabhängige Pauschalregelung angeregt (JONAS, StJb. 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 zum sachgerechten Ergebnis führen, da es sich nicht um eine Fahrzeug-, sondern um eine Personalgestellung handelt (so auch FG Sachs.-Anh. v. 19.4.2011 – 4 K 1690/05, EFG 2012, 239, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 44/11). Der Wert eines Fahrers kann nicht am Wert des von ihm gesteuerten Fahrzeugs bemessen werden (zur Inanspruchnahme eines Fahrers bei Gewinneinkünften s. § 6 Anm. 1203q).

g) Beweisfragen

Die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 setzt voraus, dass das Fahrzeug tatsächlich für Privatfahrten genutzt wird. In der Praxis ist diese Frage häufig ungeklärt.

Feststellungslast: Grundsätzlich trägt das FA die Feststellungslast für steuerbegünstigende Tatsachen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Thür. FG v. 4.3.1998 – I 84/98, EFG 1998, 1321, rkr.; FG Münster v. 28.10.2005 – 11 K 6266/02 E, EFG 2006, 174 [175], rkr.), zu denen auch der Ansatz von Einnahmen für die Privatnutzung eines Kfz. gehört. Die bisherige Rspr. ging jedoch davon aus, dass aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung des Dienstwagens spricht, wenn einem ArbN ein Fahrzeug für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt wird. Selbst ein arbeitsvertraglich geregeltes Nutzungsverbot sollte diesen Anscheinsbeweis nicht entkräften können, wenn es nicht vom ArbG überwacht (so bereits BFH v. 26.1.1968 – VI R 122/66, BStBl. II 1968, 361) oder nur zum Schein ausgesprochen wurde.

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

Der BFH hat seine bisherige Rspr. dahingehend modifiziert, dass der Anscheinsbeweis nunmehr ausschließlich dafür streite, dass ein zur Privatnutzung überlassenes Fahrzeug auch tatsächlich privat genutzt werde, nicht aber für die unbefugte Nutzung eines Dienstwagens. Wenn nicht feststeht, dass das Fahrzeug

auch für Privatfahrten überlassen worden ist, könne der Anscheinsbeweis diese Feststellung nicht ersetzen. Die unbefugte Nutzung habe überdies keinen Lohncharakter und könne nicht zu Einnahmen führen.

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

Demgegenüber geht die FinVerw. weiterhin davon aus, dass ein Privatnutzungsverbot nur dann den Ansatz des pauschalen Nutzungswerts verhindern könne, wenn der ArbG es überwacht oder die verbotene Nutzung wegen besonderer Umstände (zB durch Abstellen des Kfz. auf dem Betriebsgelände des ArbG und Abgabe des Schlüssels nach Feierabend oder am Wochenende) so gut wie ausgeschlossen ist (H 8.1 Abs. 9–10 LStH 2012 „Nutzungsverbot“).

Stellungnahme: Der geänderten Rspr. ist zuzustimmen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung, auf die sich ein Anscheinsbeweis stützt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein ArbN typischerweise gegen ein arbeitsvertragliches Nutzungsverbot verstößt und damit arbeitsrechtliche Konsequenzen in Kauf nimmt. Wenn eine Privatnutzung untersagt ist, kann es nur dann zum Ansatz eines geldwerten Vorteils für eine Privatnutzung kommen, wenn feststeht, dass das Nutzungsverbot lediglich zum Schein ausgesprochen wurde. Da nach der zutreffenden Rspr. eine vertragswidrige Nutzung keinen Arbeitslohn darstellt, kann allein die fehlende Überwachung durch den ArbG nicht zu der Feststellung führen, das Nutzungsverbot sei nur zum Schein ausgesprochen worden (so im Ergebnis bereits Nds. FG v. 4.8.1994 – XII 269/92, EFG 1995, 167, rkr.; Nds. FG v. 25.11.2004 – 11 K 459/03, EFG 2005, 428, rkr.). Die fehlende Überwachung kann aber (neben anderen Umständen) für das Vorliegen eines Scheinverbots sprechen (ähnlich GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 114). Liegt kein Privatnutzungsverbot, aber auch keine ausdrückliche Gestattung vor, ist anhand der objektiven Umstände zu ermitteln, ob das Fahrzeug auch für Privatfahrten überlassen wurde. Gegen eine Überlassung können die Umstände sprechen, dass sich ein Werbeschild auf dem Fahrzeug befindet und dem ArbN ein gleichwertiges privates Kfz. zur Verfügung steht (vgl. Nds. FG v. 25.11.2003 – 1 K 354/01, EFG 2004, 1675, rkr.) oder dass der ArbN den Wagen während des Urlaubs und nach der Arbeitszeit sowie an den Wochenenden auf dem Firmengelände abzustellen hat.

87 h) Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Nach bisheriger Ansicht der Rspr. bestand bei Gesellschafter-Geschäftsführern von KapGes. insbes. wegen der herausragenden Position und dem damit verbundenen jederzeitigen Zugriff auf die betrieblichen Pkw. nach der allgemeinen Lebenserfahrung bereits ein Anscheinsbeweis für eine private Nutzung.

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

Diese Ansicht hat der VI. Senat des BFH ausdrückl. aufgegeben (BFH v. 23.4.2009 – VI B 118/08, BStBl. II 2010, 234; v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266) und sich der Rspr.

des I. Senats angeschlossen, wonach nur die Privatnutzung eines Fahrzeugs aufgrund einer Regelung im Anstellungsvertrag Arbeitslohn darstellt, die unbefugte Nutzung dagegen eine vGA, die nicht nach Abs. 2 Satz 2, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags zu bewerten sei (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260; v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417). Allerdings soll bei einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung der Schluss nahe liegen, dass das Nutzungsverbot nicht ernstlich gemeint sei. In solchen Fällen ist anhand aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Nutzung durch das Gesellschafts- oder durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist (BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262).

Unabhängig von der Frage, ob im Einzelfall Arbeitslohn oder eine vGA vorliegt, ist der Nutzungsvorteil in jedem Fall nach Abs. 2 Sätze 2 bis 5 zu bewerten (BMF v. 3.4.2012, BStBl. I 2012, 478 – Tz. 5; JUNGE, DStR 1998, 833 ff.; aA FG Saarl. v. 5.12.2007 – 1 V 1502/07, EFG 2008, 390, rkr.). Die differenzierende Bewertung von Arbeitslohn nach Abs. 2 Satz 2 und der vGA nach dem gemeinen Wert zzgl. Gewinnaufschlag überzeugt nicht. Da § 8 für alle Überschusseinkünfte und damit auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, ist der Ansatz eines Kfz-Nutzungsvorteils uE zwingend auch dann nach Abs. 2 Satz 2 zu bewerten, wenn er eine vGA darstellt. Der Ansatz des gemeinen Werts findet im Gesetzeswortlaut keine Stütze und widerspricht wegen der Schwierigkeiten der Wertbestimmung auch der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung und Vereinheitlichung (s. Anm. 80; zur Bewertung der vGA auf Seiten der Gesellschaft s. Anm. 55).

i) Umfang der Abgeltungswirkung

88

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

Abgegolten ist nur der Vorteil reiner Privatfahrten, nicht dagegen die Nutzung zur Erzielung anderer Einkünfte, zB im Rahmen anderer Arbeitsverhältnisse (Nds. FG v. 28.6.2007 – 11 K 502/06, EFG 2007, 1582, m. Anm. HOFFMANN, EFG 2007, 1583, Revisionsverfahren [Az. BFH VI R 38/07] durch Erledigung der Hauptsache beendet; vgl. auch BFH v. 26.4.2006 – X R 35/05, BStBl. II 2007, 445, zur Nutzung eines betrieblichen Kfz. im Rahmen von Überschusseinkunftsarten; aA R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR 2012). 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).

Bei Nutzung mehrerer Fahrzeuge für Privatfahrten ist der Listenpreis grds. – wie im BV (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 12) für jedes einzelne Fahrzeug gesondert zu ermitteln und anzusetzen. 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). Diese Einschränkung ist sachgerecht, da eine Person lediglich gleichzeitig ein Fahrzeug nutzen kann. Der Nutzungswert erhöht sich nicht, wenn verschiedene Fahrzeuge im Wechsel genutzt werden (krit. URBAN, FR 1996, 741; URBAN FR 1997, 661 [663 f.]: „Einladung zu Steuersparmodellen“). Das Gleiche gilt bei einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Kalendermonats (H 8.1 Abs. 9–10 LStH 2012 „Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge“).

Steht umgekehrt ein Fahrzeug für mehrere ArbN zur Verfügung, ist der 1 %-Wert nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [312]; URBAN, FR 1996, 741; PUST, HFR 2002, 787). Das gilt auch, wenn mehreren ArbN mehrere Kfz. aus einem Fahrzeugpool zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. In diesem Fall ist der geldwerte Vorteil mit 1 % der Listenpreise aller Fahrzeuge zu ermitteln und nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311 [314]; H 8.1 Abs. 9–10 LStH 2012 „Fahrzeugpool“).

89 Einstweilen frei.

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

90 a) Anwendungsbereich

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 % des Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich veranlasst sind (BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234; s. dazu näher § 9 Anm. 442), ist die Nutzungsüberlassung eines Kfz. für solche Fahrten nicht durch Abs. 2 Satz 2 abgegolten (THOMAS, DStR 2011, 1341).

Die Pauschalermittlung ist nur als Zuschlagsregelung, dh. nur in Anknüpfung an das pauschalierte Bewertungsverfahren nach Satz 2 zulässig (so auch STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677 [683]). Der private Nutzungswert kann für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für sonstige Privatfahrten nur entweder einheitlich pauschal oder für sämtliche Fahrten durch Einzelnachweis ermittelt werden, nicht jedoch durch Kombination der Wertermittlungsverfahren (BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; THOMAS, DStR 1995, 1859 [1861]). Neben dem Gesetzeswortlaut spricht dafür der Vereinheitlichungszweck der Norm, da in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für den Bereich der unternehmerischen 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 ist aber dann möglich, wenn das Fahrzeug lediglich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für sonstige Privatfahrten überlassen wird (BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; SEITZ, DSr 1996, 1 [3]; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 109), obwohl der Wortlaut auch diesen Fall nicht erfasst.

b) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

91

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

Wohnung ist jede Räumlichkeit, die der ArbN zur Übernachtung nutzt und von wo aus er die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, zB ein möbliertes Zimmer, eine Schiffskajüte, ein Gartenhaus, ein auf gewisse Dauer abgestellter Wohnwagen oder ein Schlafplatz in einer Massenunterkunft (R 9.10 Abs. 1 Satz 2 LStR 2012).

Arbeitsstätte ist jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des ArbG, der der ArbN zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, dh. fortdauernd und immer wieder aufsucht (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887). Der BFH hat unter Aufgabe seiner bisherigen Rspr. entschieden, dass ein ArbN nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben kann, da der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nur an einem Ort liegen könne (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38; v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34; v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36). Ein Außendienstmitarbeiter, der den Betriebsitz seines ArbG nur gelegentlich zu Kontrollzwecken aufsucht, ohne einen eingerichteten Arbeitsplatz zu haben, habe dort keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34). Lässt sich bei Aufsuchen mehrerer Einrichtungen des ArbG durch den ArbN kein Mittelpunkt bestimmen, könne die Zuschlagsregelung nicht angewendet werden, da keine Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliege. Der geänderten Rspr. ist zuzustimmen. Sie macht die bisher in diesen Fällen erforderlichen komplizierten Berechnungen (s. dazu Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 – Tz. 31; SEITZ, DSr 1996, 1 [4]) entbehrlich und trägt damit zur Vereinfachung bei.

c) Objektive Nutzungsmöglichkeit

92

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

FG Münster v. 28.4.2004 – 1 K 3214/01 E, EFG 2005, 775, aufgeh. durch BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, s.u.; Hess. FG v. 26.3.2007 – 11 K 1844/05, EFG 2007, 1327, aufgeh. durch BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, s.u.; H 8.1 Abs. 9–10 LStH bis 2011 „Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung“; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 118; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. C 25; SEITZ, DSr 1996, 1 (3); HARTMANN, Inf. 1996, 1 (5); STARKE, DB 1996, 550 (552); STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677 (683).

Das Gleiche galt, wenn der ArbN das ihm überlassene Fahrzeug nur für einen Teil der Strecke nutzt, weil er für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel („park and ride“) in Anspruch nimmt (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 – Tz. I.6.; FG München v. 15.4.2005 – 8 K 2890/03, EFG 2006, 958, aufgeh. durch BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, s.u.).

Der Zuschlag kam nur dann nicht zum Ansatz, wenn das Fahrzeug während eines vollen Kalendermonats nicht zur Verfügung steht (BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 – Tz. I.3).

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

BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887; v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 280; v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; v. 22.9.2010 – VI R 55/09, BStBl. II 2011, 358; v. 22.9.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011, 359; v. 31.1.2011 – VI B 130/10, BFH/NV 2011, 792; v. 24.2.2011 – VI R 51/10, BFH/NV 2011, 984; zust. KRÜGER in SCHMIDT XXXI., § 8 Rn. 46; PUST in LBP, § 8 Rn. 404.

Dementsprechend dürfe der Nutzungswert auch nur für die Teilstrecken berechnet werden, die mit dem Fahrzeug tatsächlich zurückgelegt werden. Da sich der tatsächliche Umfang der privaten Nutzung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne größeren Aufwand feststellen lasse, stelle die Führung eines Fahrtenbuchs für solche Fahrten eine unzumutbare Härte dar (BFH v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890).

Beweisfragen: Ähnlich wie bei Privatfahrten (s. Anm. 86) besteht auch bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Anscheinsbeweis dahingehend, dass ein für solche Fahrten überlassenes Fahrzeug auch tatsächlich im Umfang von mindestens 15 Tagen im Monat genutzt wird. Der Anscheinsbeweis kann durch substantiierte Einwände, aus denen sich die ernstliche Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs ergibt, entkräftet werden (BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887), zB durch die Vorlage einer Jahreskarte für die Bahnverbindung (BFH v. 28.8.2008 – VI R 52/07, BStBl. II 2009, 280; BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 – Tz. 17).

Kritik: Nachdem die FinVerw. die Rspr. zunächst nicht angewendet hatte (BMF v. 23.10.2008, BStBl. I 2008, 961; BMF v. 12.3.2009, BStBl. I 2009, 500), hat sie sich ihr inzwischen angeschlossen (BMF v. 1.4.2011, BStBl. I 2011, 301). In der Lit. wird die Rspr. zu Recht kritisiert. Zunächst überschreitet die Auslegung des BFH die Grenze des Wortlauts, der nicht von Einzelfahrten, sondern von einem Monatswert ausgeht (URBAN, FR 2011, 339; THOMAS, DStR 2011, 1341 [1345]).

Auch die Formulierung „kann... genutzt werden“ spricht gegen die Möglichkeit einer individuellen Berechnung. Der Gesetzgeber hat sich für eine typisierende Pauschalermittlung entschieden, die zwingend anzuwenden ist (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 117). Diese bewusste gesetzgeberische Entscheidung ergibt sich auch daraus, dass die Möglichkeit einer individuellen Berechnung nur in Abs. 2 Satz 5 Einzug gehalten hat, in Satz 3 dagegen nicht (THOMAS, DStR 2011, 1341 [1344]). Zutreffend wird auch das Vorliegen einer Regelungslücke verneint, da Abs. 2 Satz 2 nicht die Entnahmeregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend anwendet, sondern nur die Berechnungsgröße (THOMAS, DStR 2011, 1341 [1344]). Darüber hinaus sieht auch die Regelung bei den Gewinneinkunftsarten in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 keine Einzelermittlung, sondern ebenfalls einen Monatswert vor (URBAN, FR 2011, 339 [340]), so dass gerade keine Gleichbehandlung eintritt. Entgegen der Ansicht des BFH kann auch nicht in allen Fällen davon ausgegangen werden, dass sich der Umfang der Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne größeren Aufwand ermitteln lässt. Häufig wird in der Praxis eine umfassende Sachverhaltsaufklärung vorzunehmen sein, die der typisierenden und pauschalierenden Vereinfachungsregelung entgegensteht (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 117). Es ist daher der bisherigen Auslegung der Vorzug zu geben, wonach der Zuschlag unabhängig von der tatsächlichen Nutzung mit 0,03 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer und Monat zu bewerten ist.

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

Einstweilen frei.

93

d) Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

94

Bei der Bemessung des Nutzungswerts wird – wie bei der Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (s. § 9 Anm. 459) – die 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 – 10 K 7604/98, EFG 2003, 1229 [1230], rkr.).

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

95

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

zes 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.

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

Ebenso wie Abs. 2 Satz 3 ordnet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht dem privaten, sondern dem beruflichen Bereich zu (zur Rechtsentwicklung und systematischen Einordnung s. § 9 Anm. 441 f.).

Der ArbN kann aber auch bei einem nach Abs. 2 Satz 3 zu versteuernden Nutzungsvorteil den WK-Abzug geltend machen. Dieser Abzug erfolgt systematisch nicht durch eine Kürzung der Einnahmen, sondern auf der Ausgabenseite. Im Ergebnis ist nur die Differenz zwischen geldwertem Nutzungsvorteil und abziehbaren WK zu versteuern, sofern ein positiver Unterschiedsbetrag verbleibt (KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 8 Rn. 46; BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122; PAUS, StWa. 1996, 113 [118]). Ein Überschuss der WK ist allerdings auch denkbar.

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

97 **g) Sonderprobleme**

Einsatzwechsellätigkeit: Nutzt der ArbN ein ihm unentgeltlich überlassenes Kfz. im Rahmen einer Einsatzwechsellätigkeit (s. § 9 Anm. 293), können nach der geänderten Rspr. des BFH zum Arbeitsstättenbegriff (s. Anm. 91) insoweit keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, DStR 2011, 1654). Entgegen der von der Verwaltung bisher vorgenommenen Bewertung des Nutzungsvorteils mit arbeitstäglich 0,002 % des inländ. Listenpreises des Fahrzeugs für jeden Entfernungskilometer (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 – Tz. 31) ist nunmehr bei der Zurverfügungstellung eines betrieblichen Fahrzeugs für eine Einsatzwechsellätigkeit kein Zuschlag vorzunehmen.

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 % (R 8.1 Abs. 10 Nr. 1 LStR 2012). 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; FG Köln v. 21.4.2008 – 15 K 2899/07, EFG 2009, 120, rkr.; URBAN, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, 233 f.; THOMAS, DStR 2011, 1341 [1343]; aA HILBERT/SPERANDIO, DStR 2011, 1121 [1122], die in diesem Fall eigenbetriebliches Interesse des ArbG annehmen; neuerdings offen gelassen in BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354). Zu weiteren Einzelheiten hinsichtlich der Fahrgestellung und zur Kritik an der pauschalen Zuschlagerhöhung s. Anm. 85.

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, s. Anm. 88 – 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.).

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

Einstweilen frei.

98–99

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

a) Bedeutung

100

Anteilige tatsächliche Kosten: Die Bewertung des geldwerten Vorteils kann statt des pauschalierten Verfahrens nach den Sätzen 2, 3 und 5 mit dem tatsächlich auf diese Fahrten entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen erfolgen. Der zu versteuernde Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Kfz., der dem Verhältnis der Privatfahrten bzw. der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Gesamtfahrtstrecke entspricht (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 LStR 2012). 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 (s. 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]; PUST in LBP, § 8 Rn. 432; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 124). 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 (aA BFH bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, s. Anm. 92), 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 bei WEBER, DB 1996, Beil. Nr. 7; PAUS, StWa. 1996, 113 ff.; JONAS, StbJb. 1995/96, 313 [319]; KÜHN, BB 1997, 285).

b) Umfang der tatsächlichen Aufwendungen

101

Die Gesamtaufwendungen für das Kfz. ergeben sich als Summe aus den tatsächlichen Nettoaufwendungen zuzüglich USt. und den AfA (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 8 und 10 LStR 2012; 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, Rn. 32). Zu Vergünstigungen für Nutzer gepanzerter Fahrzeuge vgl. BMF v. 28.5.1996, BStBl. I 1996, 654 – Tz. II.3.

Absetzungen für Abnutzung: Die AfA sind auf der Grundlage der tatsächlichen AK/HK des Kfz. zu ermitteln. Eine vereinfachte Ermittlung der Abschreibung durch Ansatz eines Durchschnittswerts als Berechnungsgröße ist nicht gestattet (Merkblatt für den ArbG, BStBl. I 1995, 719 – Tz. 22). Sonderabschreibungen sind nicht zu berücksichtigen (s. § 6 Anm. 1203q).

Zuzahlungen des Arbeitnehmers: Zahlt der ArbN ein pauschales Nutzungsentgelt, mindert dieses – wie bei der 1 %-Regelung (s. Anm. 84) – den Nutzungswert unabhängig davon, ob es pauschal oder nach der tatsächlichen Nutzung ermittelt wird (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 LStR 2012). Übernimmt der ArbN dagegen teilweise die Kfz-Kosten, sollen nach Ansicht des BFH die Gesamtaufwendungen insoweit nicht gemindert werden können, dem ArbN aber in dieser Höhe ein WK-Abzug zustehen (BFH v. 18.10.2007 – VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199). Da der ArbN insoweit bereits nicht bereichert ist, ist die Gegenansicht vorzugswürdig, die die selbst getragenen Kosten nicht in die Bemessung des Nutzungsvorteils einbezieht und dementsprechend auch keinen WK-Abzug zulässt (BMF v. 6.2.2009, BStBl. I 2009, 412; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 129; NIERMANN, DB 2009, 366). Über Zuzahlungen zu AK s. Anm. 84.

102 c) Nachweisanforderungen

Belegnachweis: Die Kfz-Aufwendungen sind lückenlos im Einzelnen zu belegen (s. näher § 6 Anm. 1203r).

Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: Der Anteil der Privatnutzung muss sich aus einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ergeben. Aus dem Fahrtenbuch muss das Verhältnis der Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten deutlich werden. Ordnungsgemäße Fahrtenbücher müssen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (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; v. 15.3.2007 – VI R 94/04, BFH/NV 2007, 1302; v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768). Dies setzt voraus, dass sämtliche mit dem Kfz. unternommenen Fahrten nach Veranlassung gesondert eingetragen werden, und zwar durchgängig über den gesamten VZ (FG München v. 6.3.1996 – 1 K 1234/93, EFG 1996, 911, rkr.; FG Saarl. v. 22.6.1994 – 1 K 76/93, EFG 1994, 962, rkr.). Siehe zur Ordnungsgemäßheit eines Fahrtenbuchs ausf. § 6 Anm. 1203s ff.

103–105 Einstweilen frei.

106 d) Vorläufige Berechnung im Lohnsteuerabzugsverfahren

Soweit die erforderlichen Berechnungswerte zur Ermittlung des privaten Nutzungsvorteils monatlich noch nicht verfügbar sind bzw. erst am Jahresende feststehen, kann für den monatlichen LStAbzug vorläufig von einem Zwölftel des Vorjahresbetrags ausgegangen werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 LStR 2012). Falls für den betreffenden VZ erstmalig eine Nutzungswertversteuerung vorzunehmen ist, lässt die FinVerw. auch eine vorläufige Berechnung auf der Grundlage von 0,001 % des inländ. Bruttolistenpreises pro Fahrkilometer 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 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 3 LStR 2012).

107 e) Ausübung des Wahlrechts

Das Gesetz gibt für die Ausübung des in den Sätzen 2–4 normierten Methodenwahlrechts kein Verfahren vor. Zum Zweck einer ordnungsgemäßen Durchführung des Veranlagungsverfahrens und zur Vermeidung einer Manipulationsgefahr ist es jedoch erforderlich, dass die Bewertungsmethode für ein gesamtes

Kj. im Vorhinein festgelegt wird. Ein Wechsel zwischen der Pauschalmethode gem. den Sätzen 2 und 3 und dem Einzelnachweisverfahren nach Satz 4 während des laufenden Kj. ist nicht zulässig (FG Münster v. 27.4.2012 – 4 K 3589/09, BB 2012, 1506, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 35/12; R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 LStR 2012; aA PAUS, StWa. 1996, 113 [115], der aus dem gesetzlichen Berechnungszeitraum „Monat“ die Zulässigkeit eines monatlichen Wechsels herleitet, aber selbst die daraus resultierenden praktischen Schwierigkeiten aufzeigt). Die getroffene Wahl bindet die Beteiligten für die Dauer des Kj. sachlich nur in Bezug auf dasselbe Fahrzeug und verfahrensmäßig nur für den monatlichen LStAbzug. Wechselt das Fahrzeug im Laufe des Kj., kann neu entschieden werden. Ebenso kann der ArbN im Rahmen seiner EStErklärung von der Entsch. im LStAbzugsverfahren abweichen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 4 LStR 2012; dazu REY/STARKE, DB 1991, 67).

Einstweilen frei.

108–109

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

a) Bedeutung

110

Anwendungsbereich: Die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist gem. Satz 5 Halbs. 1 mit 0,002 % des maßgeblichen Pkw-Listenpreises (s. Anm. 82) für jeden Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort zu bewerten. Zum Begriff der 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 %-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 %-Regelung anwendbar ist (so auch die Auffassung der FinVerw. in R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2012; THOMAS, DStR 1995, 1859 [1861]; wohl ebenso HARTMANN, Inf. 1996, 1 [6]; SEITZ, DStR 1996, 1 [4]; PUST in LBP, § 8 Rn. 450).

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

111

Keine Erfassung eines geldwerten Vorteils bei Fahrten, die zu einem Werbungskostenabzug führen würden: In seinem zweiten (mittleren) Teilsatz regelt Satz 5, welche Familienheimfahrten dem Grunde nach stl. als geldwerter Vorteil zu erfassen sind. Entscheidendes Kriterium ist, ob für die jeweilige Fahrt ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 in Betracht käme. Ist dies der Fall, scheidet der Ansatz eines Nutzungswerts aus. Zu beachten ist dabei die konjunktivische Formulierung des Ausschlusskriteriums („... in Betracht käme“). Tatsächlich kann der Stpfl. nämlich die Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem ihm aufgrund seines Arbeitsverhältnisses überlassenen

Kfz. nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 gerade nicht als WK abziehen. Diese von der Behandlung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Satz 3 abweichende und auf den ersten Blick kompliziert anmutende Regelung findet ihre Erklärung darin, dass der ArbG zwar für Mehraufwendungen bei 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, 8f.).

Abzugsbetrag geringer als Nutzungswert: Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht für die Fälle, in denen zwar ein WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 3 und 4 dem Grunde nach in Betracht käme, dieser jedoch der Höhe nach den Nutzungswert unterschritte. Der Gesetzeswortlaut („für diese Fahrt“ anstatt „in dieser Höhe“) lässt darauf schließen, dass ein solcher positiver Unterschiedsbetrag unberücksichtigt bleiben, dh. der Ansatz eines Nutzungswerts in diesen Fällen ganz ausscheiden soll (so wohl auch die Praxis der FinVerw. im Umkehrschluss aus R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR 2012). 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 weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift ankäme. Da sich § 8 Abs. 2 Satz 5 Teilsatz 1 seinem Wortlaut nach auf Familienheimfahrten „im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung“ bezieht, ist anzunehmen, dass damit nur stl. anerkannte, dh. beruflich begründete doppelte Haushaltsführungen gemeint sind (im Ergebnis ebenso PAUS, StWa. 1996, 114 [120]). Fahrten im Rahmen einer privat veranlassten doppelten Haushaltsführung sind als Privatfahrten von der Pauschale nach Abs. 2 Satz 2 abgegolten (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 135).

Anwendung bei Fahrten, die nicht zu einem Werbungskostenabzug führen würden: Ein Ansatz des geldwerten Vorteils nach Satz 5 Teilsatz 1 ist dann erforderlich, wenn zwar eine beruflich veranlasste dHf. vorliegt, die Aufwendungen dafür aber wegen der Einschränkungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 nicht abgezogen werden können, was bei der zweiten und jeder weiteren Fahrt innerhalb von einer Woche der Fall ist (PUST in LBP, § 8 Rn. 452).

Teilweise wird dagegen vertreten, dass Satz 5 überhaupt keinen Anwendungsbereich habe, da diese Fahrten – wie Fahrten im Rahmen einer privat veranlassten doppelten Haushaltsführung – als Privatfahrten durch Abs. 2 Satz 2 abgegolten seien (ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 148; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 135). Diese Ansicht widerspricht jedoch dem Wortlaut des Gesetzes und dem gesetzgeberischen Willen.

c) Möglichkeit des Einzelnachweises nach Satz 4

114

Statt der pauschalen Bewertung mit 0,002 % 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 WK-Abzug 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.

Einstweilen frei.

115–121

III. 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 Arbeitnehmer, DB 1988, 1353; RICHTER, Die neue Lohnbesteuerung von Kantinenmahlzeiten und Essensmarken, FR 1990, 107; COLER/NAEVE, Besteuerung von Kost und Logis nach der Sachbezugsverordnung 1995, DB 1995, 1484; ALBERT, Mitarbeiterbewirtung durch den ArbG im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, DB 1996, 1598; VON BORNHAUPT, Vom Arbeitgeber veranlaßte Abgabe von Mahlzeiten bei Dienstreisen als geldwerter Vorteil in Höhe der Sachbezugswerte, BB 1996, 1909; NIEMANN, Wohnungsüberlassung an Arbeitnehmer als „Steuersparmodell“, DB 1996, 1842; ALBERT, Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht, FR 2010, 267.

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

a) Sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer

122

Für den Bereich der Sozialversicherung besteht das Bedürfnis eines einfachen Beitragseinzugs, so dass die BReg. in § 17 Abs. 1 Nr. 4 SGB IV ermächtigt wird, mit Zustimmung des BRates 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 StR und stellt damit gleichzeitig die für die Erfüllbarkeit der ArbGPflichten unerlässliche Übereinstimmung der lStl. und sozialversicherungsrechtl. Bemessungsgrundlage her. Die Vorschrift wirkt sich daher insbes. im LStAbzugsverfahren vereinfachend aus.

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

123 b) Anwendungsbereich der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)

Sachlicher Geltungsbereich: Die SvEV setzt pauschale Werte für die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung von Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung an sozialversicherungspflichtige ArbN fest. Für nicht von § 2 SvEV erfasste Sachbezüge stellt § 3 Abs. 1 SvEV für Zwecke der Sozialversicherung klar, dass im Ergebnis die Werte nach § 8 Abs. 2 Sätze 1–5 und 8 und Abs. 3 anzusetzen sind. Auch die Freigrenze nach Abs. 2 Satz 9 gilt entsprechend. Als RechtsVO ist die SvEV bindend für Verwaltung, Bürger und Gerichte (BFH v. 7.1.2004 – VI B 108/02, BFH/NV 2004, 1087; v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948).

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

Zeitlicher Geltungsbereich: Die SachbezugsVO galt seit 1978 und wurde jährlich im Voraus an die veränderten Preisverhältnisse angepasst. Eine Neufassung erfolgte 1994. Seit 2007 werden die Werte in der SvEV (v. 21.12.2006, BGBl. I 2006, 3385) geregelt, die jährlich angepasst wird (zuletzt für 2012 am 2.12.2011, BGBl. I 2011, 2453). Die für die einzelnen VZ gültige Fassung ergibt sich aus der nachstehenden Tabelle:

Gültig für VZ	Datum	BGBl. I	BStBl. I
2000	20.12.1999	1999, 2482	1999, 1140
2001	7.11.2000	2000, 1500	2000, 1517
2002	5.11.2001	2001, 2945	2001, 817
2003	7.11.2002	2002, 4339	2002, 1355
2004	23.10.2003	2003, 2103	2003, 563
2005	22.10.2004	2004, 2663	2004, 1013
2006	16.12.2005	2005, 3493	2005, 1062
2007	21.12.2006	2006, 3385	2006, 782
2008	19.12.2007	2007, 3024	
2009	18.11.2008	2008, 2220	2008, 1034
2010	19.10.2009	2009, 3667	2009, 1511
2011	10.11.2010	2010, 1751	
2012	02.12.2011	2011, 2453	2012, 55

Bundeseinheitliche Werte für Steuer- und Sozialversicherungsrecht: Die SvEV 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. Ab VZ 1991 galten für die neuen Bundesländer niedrigere Werte für Unterkunft und Wohnung, nicht aber für Verpflegung (§ 7 SachbezugsVO). Seit Einf. der SvEV sind auch für Unterkunft und Wohnung einheitliche Werte geschaffen worden.

Unmaßgeblichkeit abweichender arbeitsrechtlich vereinbarter Werte: Die amtlichen Sachbezugswerte sind auch dann maßgebend, wenn in einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Individualarbeitsvertrag höhere oder niedrigere Werte festgesetzt worden sind (R 8.1 Abs. 4 Satz 3 LStR 2012).

Barvergütung: Werden die vorgesehenen Sachbezüge durch Barvergütungen abgegolten, sind grds. die Barvergütungen zu versteuern (BFH v. 16.3.1962 – VI 297/61 U, BStBl. III 1962, 284). Eine Ausnahme davon macht die FinVerw.,

III. Bewertung nach SachbezugsVO (Sätze 6–8) Anm. 123–127 § 8

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 8.1 Abs. 4 Satz 4 LStR 2012; zu Recht abl. GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 143; GRÖPL in KSM, § 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.

c) Aufbau der SvEV

124

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

Monatswerte: Die Werte der SvEV sind Monatswerte. Die Umrechnung für kürzere Zeiträume erfolgt durch Ansatz von $\frac{1}{30}$ des Monatsbetrags für jeden Tag (§ 2 Abs. 6 SvEV).

Für verbilligte Verpflegung, Unterkunft oder Wohnung ist dem Arbeitsentgelt die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Sachbezugswert zuzurechnen (§ 2 Abs. 5 SvEV). Die Regelung ist missverständlich. Sie gilt nur 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

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

aa) Wertansatz und Anwendungsbereich

127

Wertansatz: Mit dem für 2012 geltenden Wert von 219,- € monatlich (Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123) sind die drei Hauptmahlzeiten (Frühstück, Mittagessen und Abendessen) sowie die üblichen Getränke abgegolten. Umgerechnet auf die einzelne Mahlzeit ergeben sich daraus Werte für ein Frühstück iHv. 1,57 € und für ein Mittag- oder Abendessen iHv. jeweils 2,87 € (BMF v. 15.12.2011, BStBl. I 2012, 56). 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: Unter einer Mahlzeit wird allg. das Einnehmen von Essen zu einer bestimmten Zeit des Tages verstanden (ALBERT, FR 2010, 267). Die Sachbezugswerte gelten sowohl bei Abgabe der Mahlzeiten durch den ArbG selbst (zB Betriebskantine) als auch bei Abgabe durch Dritte, wenn der ArbG zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt, wobei unmittelbare vertragliche Beziehungen zwischen dem ArbG und dem Dritten nicht erforderlich sind (vgl. R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR 2012). Eine Bewertung nach Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 1 SvEV ist auch vorzunehmen, wenn der ArbG Essensmarken zur Verfügung stellt, die in einem Restaurant einzulösen sind. Dies gilt selbst dann, wenn die Marken im täglichen Leben wie Bargeld einsetzbar sind.

Vgl. BFH v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. 2011, 386; v. 11.11.2010 – VI R 41/10, BStBl. II 2011, 389; v. 11.11.2010 – VI R 21/09, BStBl. II 2011, 383; die differenzierende Betrachtung in R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2012 und FG Düss. v. 19.5.2010 – 15 K 1185/09, EFG 2010, 2078, rkr., dürfte dieser zu Benzin- und Warengutscheinen ergangenen BFH-Rspr. entgegenstehen.

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

BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355 (356): Betriebsausflug mit Übernachtung; BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547: auswärtige Fortbildungsveranstaltung; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 150; aA ALBERT, BB 1988, 117.

Dafür spricht neben der Tatsache, dass die Werte der SvEV grds. Monatswerte sind, auch, dass es sich hier um kurzfristig anfallende Aufwendungen handelt, die vom Sinn und Zweck der SvEV nicht erfasst werden. Diese Mahlzeiten sind nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten. Die FinVerw. gewährt bei Mahlzeitenabgaben anlässlich von Auswärtstätigkeiten und doppelten Haushaltsführungen ein Bewertungswahlrecht (BMF v. 13.7. 2009, BStBl. I 2009, 771; R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2012).

128 bb) Sonderregelungen

Teilweise Gewährung von Verpflegung: Zur Problematik bei der Gewährung von lediglich Teilen einer Mahlzeit (zB im Cafeteria-System) REUTER, StVJ. 1990, 237–247.

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

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

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

Pauschalversteuerung: Der in der arbeitstäglichen Gewährung der Mahlzeiten liegende geldwerte Vorteil kann unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 einem Pauschalsteuersatz von 25 % unterworfen werden. Zu Erleichterungen bei der Pauschalversteuerung durch Ermittlung von Durchschnittswerten für einen repräsentativen Zeitraum (zB bei Kantinen mit freier Essenswahl) vgl. R 8.1 Abs. 7 Nr. 5 Satz 5 LStR 2012.

129 e) Freie Unterkunft (§ 2 Abs. 3 SvEV)

Begriff der Unterkunft und Wertansatz: Unterkunft sind alle dem ArbN überlassenen Räumlichkeiten, die nicht den Begriff der Wohnung (dazu Anm. 130) erfüllen, in denen also kein selbständiger Haushalt geführt werden kann, zB ein Wohnraum bei Mitbenutzung von Bad, Toilette und Küche (R 8.1 Abs. 6 Satz 4 LStR 2012), Baracken, Schiffe oder möblierte Zimmer. Der Wert einer Unterkunft beträgt für 2011 monatlich 206 € (§ 2 Abs. 3 Satz 1 SvEV). Zu Fundstellen für die Werte früherer Jahre s. Anm. 123. Die Werte orientieren sich an der Durchschnittsmiete für das Zimmer eines Untermieters (BRDrucks. 968/94, 8).

Bei Aufnahme in den Haushalt des Arbeitgebers oder Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft ist ein Abschlag von 15 % vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 SvEV). Eine Gemeinschaftsunterkunft ist durch ihren Wohnheimcharakter (zB gemeinschaftliche Waschräume oder Küchen) oder durch Zugangsbeschränkungen gekennzeichnet (R 8.1 Abs. 5 Satz 3 LStR 2012). 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 % vorzunehmen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 SvEV). Der Abschlag findet seine Begr. darin, dass Jugendlichen und Auszubildenden häufig einfachere Unterkünfte zur Verfügung gestellt werden (BRDrucks. 509/77, 6).

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

Nach der Begr. zur SachbezugsVO (BRDrucks. 968/94, 11) soll der Abschlag zusätzlich zur Kürzung wegen Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft (Nr. 1) gewährt werden (so auch GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 160; PUST in LBP, § 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.

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

f) Freie Wohnung (§ 2 Abs. 4 SvEV)

aa) Begriff der Wohnung

130

Eine Wohnung ist nach dem auch für das EStRecht maßgebenden bewertungsrechtl. Wohnungsbegriff eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen (im Gegensatz zur Unterkunft; s. dazu Anm. 129) ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. Dabei wird entscheidend auf das Vorhandensein einer Wasserver- und -entsorgung, einer Kochgelegenheit, die einer Küche vergleichbar ist, sowie einer Toilette abgestellt (BFH v. 5.10.1984 – III R 192/83, BStBl. II 1985, 151; R 8.1 Abs. 6 Sätze 2–4 LStR 2012; BRDrucks. 968/94, 7). Eine Wohnung ist mit dem ortsüblichen Mietpreis unter Berücksichtigung der sich aus der Lage zum Betrieb ergebenden Umstände zu bewerten (§ 2 Abs. 4 Satz 1 SvEV). Es kommt nicht darauf an, ob die Wohnung im Eigentum des ArbG steht oder von diesem nur angemietet wird.

bb) Ortsüblicher Mietpreis

131

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 die ortsübliche Miete sind auch umlagefähige Nebenkosten einzubeziehen (BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946). In Fällen verbilligter Überlassung kann eine Schätzung aufgrund des örtlichen Mietspiegels vorgenommen werden (Nds. FG v. 23.5.2001 – 4 K 481/96, EFG 2002, 206, rkr.; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 154; PUST in LBP, § 8 Rn. 499). Eine niedrigere als die übliche Miete kann aber maßgeblich sein, wenn der ArbG zu diesen Konditionen in nicht unerheblichem Umfang auch an fremde Dritte vermietet (BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl. II 2011, 946; R 8.1 Abs. 6 Satz 6 LStR 2012). 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 cc) Abschlüge

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

Persönliche Bedürfnisse des Arbeitnehmers, zB wegen einer für ihn zu großen Wohnung, sind dabei nicht zu berücksichtigen (BFH v. 8.3.1968 – VI R 175/66, BStBl. II 1968, 435; 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 – 2 K 29/87, EFG 1988, 123, rkr.: auch Werksdienstwohnungen sind kein aufgedrängter Vorteil). Der Stpfl. kann den Zufluss dieses „überschießenden“ geldwerten Vorteils nur dadurch verhindern, dass er die Räume nicht nutzt (Verhinderung der objektiven Bereicherung, s. Anm. 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; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 153–157.

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

Bei außergewöhnlichen Schwierigkeiten der Ermittlung des ortsüblichen Mietpreises kann die Wohnung mit monatlich 3,70 €/m², bei einfacher Ausstattung (worunter die VO Wohnungen ohne Sammelheizung oder ohne Bad oder Dusche versteht) mit 3,00 €/m² bewertet werden (§ 2 Abs. 4 Satz 2 SvEV für 2012). Hier ist besonders an Wohnungen im landwirtschaftlichen Bereich zu denken (BRDrucks. 509/77, 8).

g) Abweichung von den tatsächlichen Verkehrswerten

133

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.). Wegen des weiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers zur Typisierung sind gewisse Benachteiligungen hinzunehmen, sofern sie nicht den Rahmen der Vereinfachung überschreiten (nach BFH v. 23.8.2007 – VI R 74/04, BStBl. II 2007, 948, bestanden gegen die SachbezugsVO keine verfasungsrechtl. Bedenken).

Einstweilen frei.

134

2. 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 – 18 K 2528/93 E, EFG 1997, 1010, aufgeh. durch BFH v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. II 2004, 1076). Auch Satz 7 dient der Vereinfachung. Mangels Sozialversicherungspflicht der betroffenen Stpfl. geht es – anders als bei Satz 6 – allerdings nicht um eine Vereinheitlichung mit dem Sozialversicherungsrecht.

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 GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 141) des ArbN angenommen wird (BMF v. 4.11.2003, EStG-Kartei BW, § 8 F. 1 Nr. 105; FinMin. NW v. 15.11.2004, EStG-Kartei NW, § 8 F. 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, BGBl. 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).

3. Bewertung nach festgesetzten Durchschnittswerten (Abs. 2 Satz 8)

136 a) Rechtscharakter

Die für nicht von der SvEV 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. Da die LStR von der BReg. mit Zustimmung des Bundesrates erlassen werden (Art. 108 Abs. 7 GG), können sie keine Durchschnittswerte iSd. Abs. 2 Satz 8 festsetzen (BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781).

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

Die Festsetzungen sind keine Rechtsverordnungen. Dennoch sind sie verbindlich, wenn sie sich im Rahmen des durch Satz 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 – II 229/89, EFG 1993, 155, rkr., hinsichtlich der nicht zwischen Linien- und Charterflügen differenzierenden Festsetzung der Werte für Mitarbeiterflüge) oder im Einzelfall zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen; vgl. auch KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 8 Rn. 57; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 142; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 159; zur verbilligten Darlehensgewährung s. Anm. 180 „Zinsersparnis“.

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

137 b) ABC der Durchschnittswerte

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

- für 1995 bis 1997: v. 22.12.1994, BStBl. I 1994, 926;
- für 1998 bis 2000: v. 23.12.1997, BStBl. I 1997, 1041;
- für 2001 bis 2003: v. 7.12.2000, BStBl. I 2000, 1572;
- für 2004 bis 2006: v. 10.12.2003, BStBl. I 2003, 748;
- für 2007 bis 2009: v. 1.12.2006, BStBl. I 2006, 776;
- für 2010 bis 2012: v. 9.11.2009, BStBl. I 2009, 1314.

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 % des auf volle 100 € abgerundeten Bruttolistenpreises (FinMin. Ba.-Württ. v. 15.10.2001, LSt-Kartei BW, § 8 EStG F. 3, Nr. 104).

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

- für 1995 gleichlautende Ländererlasse v. 20.2.1995, BStBl. I 1995, 254;
- für 1996 gleichlautende Ländererlasse v. 15.3.1996, BStBl. I 1995, 1124;
- für 1997 gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.1997, BStBl. I 1995, 277;
- für 1998 gleichlautende Ländererlasse v. 20.1.1998, BStBl. I 1998, 172;
- für 1999 gleichlautende Ländererlasse v. 3.2.1999, BStBl. I 1999, 276;
- für 2000 gleichlautende Ländererlasse v. 14.1.2000, BStBl. I 2000, 353;
- für 2001 gleichlautende Ländererlasse v. 24.1.2001, BStBl. I 2001, 184;
- für 2002 gleichlautende Ländererlasse v. 13.2.2002, BStBl. I 2002, 268;
- für 2003 gleichlautende Ländererlasse v. 15.1.2003, BStBl. I 2003, 135.
- für 2004 gleichlautende Ländererlasse v. 15.1.2004, BStBl. I 2004, 344;
- für 2005 gleichlautende Ländererlasse v. 18.2.2005, BStBl. I 2005, 504;
- für 2006 gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 190;
- für 2007 gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2007, BStBl. I 2007, 306;
- für 2008 und 2009 gleichlautende Ländererlasse v. 30.1.2009, BStBl. I 2009, 411;
- für 2010 und 2011 gleichlautende Ländererlasse v. 3.3.2010, BStBl. I 2010, 253;
- ab 2012 gleichlautende Ländererlasse v. 15.2.2012, BStBl. I 2012, 480.

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

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

Einstweilen frei.

138–139

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

1. Sachbezüge iSv. Satz 1

140

Die Freigrenze gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut für alle Sachbezüge im Bereich der Überschusseinkünfte, die nach Abs. 2 Satz 1 zu bewerten sind. 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 (BTDruks. 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]). Sind auf den jeweiligen Sachbezug andere Vergünstigungsvorschriften anwendbar, beschr. dies nicht den Anwendungsbereich der Freigrenze (BFH v. 6.7.2011 – VI R 35/10, BFH/NV 2011, 1683 und FG Münster v. 8.2.2012 – 6 K 1563/08 L, EFG 2012, 1042, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 16/12, zu Gratisaktien iSv. § 19a aF). Gutscheine, die bei einem Dritten einzulösen sind, können Sachbezüge sein (s. Anm. 29); zum Verhältnis zur Freigrenze für Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR 2012) s. Anm. 32.

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 BRats, BTDrucks. 13/1686, 24; STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677 [688]).

141 2. Monatliche Freigrenze

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 ff.), 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 STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 168; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 164). 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). Gilt das Job-Ticket dagegen für ein ganzes Jahr, findet die Freigrenze auch dann keine Anwendung, wenn der anteilige Monatswert unter 44 € liegt (FG Rhld.-Pf. v. 30.8.2011 – 3 K 2579/09, EFG 2012, 180, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 56/11). 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. Steuerfreie Sachbezüge sind bei der Prüfung

der Freigrenze nicht in die Berechnung einzubeziehen (BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547).

Einstweilen frei.

142–146

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Rabatte des Arbeitgebers

Schrifttum: ROHLING, Bewertung steuerpflichtiger Vorteile aus Personalrabatten, DB 1988, 1644; GILOY, Zur Beschränkung des Rabattfreibetrags auf Waren und Dienstleistungen, DStZ 1988, 554; CHRIST, Belegschaftsrabatt und Steuerreform, DB 1989, 346; DRENSSECK, Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer, FR 1989, 261; GILOY, Zur lohnsteuerlichen Behandlung von Belegschaftsrabatten nach dem StReformG 1990, BB 1989, 122; GLENK, Besteuerung von Belegschaftsrabatten nach dem StReformG 1990 – Zur Neuregelung des § 8 Abs. 3 EStG, DStR 1989, Beil. zu Heft 19; KLOUBERT, Die vom Gesetzgeber in § 8 Abs. 3 EStG 1990 verordnete steuerliche Behandlung der Personalrabatte – Fiktion und steuerpraktische Realität, FR 1989, 103; ALBERT/HEITMANN, Arbeitslohn und Personalrabatte, FR 1990, 657; BIRK, Auslegungsfragen bei der Besteuerung sog. Belegschaftsrabatte (§ 8 Abs. 3 Satz 1 EStG), FR 1990, 237; BIRK, Die verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990, 300; E. SCHMIDT, Der „allgemeine Geschäftsverkehr“ iSd. § 8 Abs. 3 EStG, FR 1990, 361; HENKEL, Widersprüche bei der Besteuerung von Personalrabatten, DStR 1992, 165; VON BORNHAUPT, Rabattgewährung und Rabattfreibetrag bei Arbeitnehmern im Konzernbereich, BB 1993, 912; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter im Rahmen der Überschusseinkünfte. Der Personalrabatt, Münster/New York 1993; 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; WARNEKE, Gutscheine über die Gewährung von Waren oder Dienstleistungen, EStB 2003, 445; BIRK, Arbeitnehmersrabatte im Konzern – Neue Überlegungen zu einem alten Thema, in KIRCHHOF/SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 423; WEBER, Standby-Flüge als Belegschaftsrabatt gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG, DStR 2006, 1024; METZNER/SCHÖNFELD, Standby-Flüge sind keine Belegschaftsrabatte i.S. von § 8 Abs. 3 EStG – zur Abgrenzung von Leistungs- und Vertriebsmodalitäten, DStR 2006, 2012; ALBERT, Zur Bewertung von Personalrabatten nach § 8 Abs. 3 EStG – insbesondere beim Werksangehörigenverkauf, FR 2006, 722; BALMES, Neues zur Jahreswagenbesteuerung – Folgen des einheitlichen (fiktiven) Abgabeorts auf die Überführungs- und Transportkosten, DStR 2007, 2048; PASSOW-UTECH, Verbilligter Erwerb von Fondsanteilen durch Mitarbeiter, DStR 2008, 2353; BIRK/SPECKER, Neue Entwicklungen zur Besteuerung von Konzernrabatten: Wann sie doch nach § 8 Abs. 3 EStG begünstigt sind, DB 2009, 2742.

I. Verfassungsrechtliche Bedenken

147

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 Gewerbetreibender oder selbstständig Tätiger von seinem Auftraggeber einen Preisnachlass, der durch das Leistungsverhältnis veranlasst ist, so muss er den geldwerten Vorteil als BE ver-

steuern (s. BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; vgl. auch FG Münster v. 30.8.1999 – 4 K 6668/93 E, G, EFG 2000, 112, rkr., zu Eigenprovisionen eines Versicherungsvertreters), während ein ArbN durch Abs. 3 begünstigt wird. Der BFH hält die Regelung jedoch unter Hinweis auf den Dualismus der Einkunftsarten und die daraus resultierende unterschiedliche Behandlung der einzelnen Einkunftsarten für verfassungsrechtl. unbedenklich. Insbesondere die niedrigere Bewertung von Entnahmen – denen bei Selbständigen eine ähnliche Funktion wie Sachbezügen bei ArbN zukomme – rechtfertige eine Begünstigung von ArbN (BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Verfassungsbeschw. durch Beschl. des BVerfG v. 26.10.2011 – 2 BvR 2421/10 nicht zur Entsch. angenommen). Dem BFH ist zuzustimmen. Zudem wird man im Bereich der Gewinneinkünfte eher annehmen müssen, dass verbilligte oder unentgeltliche Sachbezüge (zB Patient wendet dem Arzt neben dem Honorar eine Kiste Wein zu) idR nicht versteuert werden (so im Erg. auch STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 178, unter Hinweis auf die lstrechtl. Dokumentations- und Nachweispflichten).

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

► *Arbeitnehmer, die keine Sachbezüge erhalten:* Viele ArbN (etwa im öffentlichen Dienst) erhalten keine Sachbezüge, so dass sie nie in den Genuss der Steuervorteile des Abs. 3 kommen können. Jedoch beruht diese Konsequenz nicht auf gesetzgeberischer Willkür, sondern auf objektiven Umständen in der Art der Tätigkeit ihres ArbG. Ein Gleichheitsverstoß würde vergleichbare Sachverhalte voraussetzen; daran fehlt es aber, wenn dem ArbG die Gewährung eines ArbN-Rabatts aus der Natur der Sache heraus nicht möglich ist (BFH v. 4.11.1994 – VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338 [340]; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 179).

► *Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber nur Sachbezüge iSd. Abs. 2 gewähren können (nicht „verbraucherorientierte“ Branchen):* Aufgrund des begrenzten sachlichen Anwendungsbereichs des Abs. 3 (s. Anm. 160 ff.) erfasst die Regelung nur die ArbN, die in einer „verbraucherorientierten“ Branche arbeiten (Automobilhersteller, Kaufhäuser, Banken oder Versicherungen, Reisebranche), nicht dagegen ArbN, die etwa in der Investitionsgüterindustrie beschäftigt sind. Erhalten die ArbN beider Branchen gleich hohe Sachbezüge, liegt in der Gewährung des Freibetrags an nur eine der beiden Gruppen eine Ungleichbehandlung von ArbN mit gleicher Leistungsfähigkeit (krit. daher auch GRÖPL in KSM, § 8 Rn. D 33–D 39). PUST in LBP (§ 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 StVergrünstigung 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 Bewertungungenauigkeiten bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils abzugelten, ist ebenfalls nicht überzeugend. Denn entweder bereitet die Ermittlung des maßgeblichen Endpreises auch in den (begünstigten) Fällen des Abs. 3 keine Schwierigkeiten oder die Schwierigkeiten sind nicht größer als in vergleichbaren, von Abs. 2 erfassten Fällen. Jedenfalls hängen die Schwierigkeiten weder von der Art der Sachbezüge noch von der des Beschäftigungsverhältnisses ab. Auch

der Gesichtspunkt der Vereinfachung und Typisierung kann die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (so aber GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 3 f.). Es mögen zwar sachliche Gründe dafür sprechen, zur Vereinfachung des Verwaltungsaufwands bei der Besteuerung eines ArbN Sachbezüge erst ab einem bestimmten wirtschaftlichen Gewicht zu erfassen (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687 [692]). Dies müsste dann aber für alle Sachbezüge (iSd. Abs. 2) gelten und nicht nur für die in Abs. 3 genannte Auswahl der geldwerten Vorteile.

▶ *Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften*: s. ausf. Anm. 161.

▶ *Mehrere Dienstverhältnisse während des Veranlagungszeitraums*: Schließlich bewirkt auch die Bindung des Rabattdreibetrags an das einzelne Dienstverhältnis eine unterschiedliche stl. Belastung. Derjenige ArbN, der während eines VZ nebeneinander oder nacheinander mehrere Dienstverhältnisse eingeht, wird gegenüber dem ArbN mit nur einem Dienstverhältnis stl. besser gestellt, da er den Freibetrag mehrfach (kumulativ) in Anspruch nehmen kann (s. Anm. 176). Diese Besserstellung dürfte jedoch durch Gründe der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt sein. Andernfalls müsste jeder ArbG, der während des Jahres einen ArbN einstellt oder jeder ArbG von Teilzeitbeschäftigten Nachforschungen darüber anstellen, ob und inwieweit der Rabattdreibetrag bereits „verbraucht“ ist (glA GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 8; krit. dagegen KÜHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 206).

Einstweilen frei.

148–155

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1

1. Arbeitnehmer

156

Die Regelung des Abs. 3 gilt nur für ArbN (BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436, Verfassungsbeschw. eingel., Az. BVerfG 2 BvR 2421/10; zum Begriff des ArbN s. § 19 Anm. 71 ff. und GILOY, DB 1986, 822). Abs. 3 enthält also eine persönliche StVergünstigung (Bewertungsvergünstigung), die an die ArbN-Eigenschaft gekoppelt ist. Sachbezüge, die nicht ArbN, sondern Beziehern anderer Überschusseinkünfte gewährt werden, sind nicht nach Abs. 3, sondern ausschließlich nach Abs. 2 zu bewerten.

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

an der in Abschn. 53 Abs. 3 LStR 1987 dargestellten Behandlung festhalten (OFD Münster v. 10.1.1990, BB 1990, 1256). Ausführlich zur Rechtsentwicklung Kuhlmann, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 111 ff.

2. Waren oder Dienstleistungen

157 a) Begriff der Waren

Waren sind alle WG, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen (§ 90 BGB) behandelt werden. Der Aggregatzustand der Gegenstände ist unbeachtlich; auch flüssige und gasförmige Gegenstände, der elektrische Strom und Fernwärme sind Waren (R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 LStR 2012; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 143 AO Rn. 9; aA FROTSCHER, Steuerreform 1990, 43: Waren sind nur bewegliche Sachen; ähnlich auch GILOY, DSStZ 1988, 555).

Keine Waren sind Rechte (zB Forderungs-, Urheber-, Patentrechte), und zwar auch dann nicht, wenn sie in Wertpapieren verbrieft sind (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 143 AO Rn. 9). Auch Arbeits- und Dienstleistungen bzw. Nutzungsüberlassungen sind keine Waren (s. aber Anm. 158).

Gutscheine: Erhält der ArbN Gutscheine, die einen Anspruch auf Waren des ArbG einräumen, ist Abs. 3 anwendbar. Zuflusszeitpunkt ist nicht die Hingabe des Gutscheins, sondern dessen Einlösung (R 38.2 Abs. 3 Satz 2 LStR 2012; WARNKE, EStB 2003, 445 [446]). Sind die Gutscheine dagegen bei einem Dritten einzulösen, liegt ein Zufluss des Sachbezugs bereits zum Zeitpunkt der Hingabe des Gutscheins vor (R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR 2012). Zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn bei Warengutscheinen s. Anm. 29.

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 Nutzungsüberlassungen ebenso gegeben. Ferner ist kein Grund ersichtlich, den ArbN, der Dienstleistungen iSd. Zivilrechts erhält, anders zu behandeln als denjenigen,

dessen ArbG Nutzungsüberlassungen erbringt (so im Erg. auch BFH v. 4.11.1994 – VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338).

3. Zuwendungen an den Arbeitnehmer „aufgrund seines Dienstverhältnisses“ 159

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

Waren oder Dienstleistungen, die der ArbN lediglich „bei Gelegenheit“ erhält, die also nicht im weitesten Sinn Gegenleistung für die vom ArbN erbrachten Leistungen sind, fallen nicht unter Abs. 3. Die Vorschrift setzt somit voraus, dass ein Zusammenhang zwischen erhaltenem Vorteil und der Einkunftsart nach § 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 besteht. Liegt kein nach Abs. 1 zu versteuernder geldwerter Vorteil vor, stellt sich auch nicht die Frage nach der Bewertung gem. Abs. 3 (GILOY, BB 1989, 123; GLENK, DStR 1989 Beil. zu Heft 19, 2). Preisnachlässe, die der ArbG im allgemeinen Geschäftsverkehr auch fremden Kunden einräumt, sind nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst und fallen deshalb nicht unter Abs. 3. Gleiches gilt für Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s. Anm. 32).

Zur Behandlung von Preisvorteilen, die dem ArbN nicht unmittelbar durch dessen ArbG, sondern durch Dritte (s. Anm. 46) eingeräumt werden, vgl. BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814; krit. dazu VON BORNHAUPT, BB 1993, 2493.

Der Gesetzgeber hat die Gewährung des Rabatffreibetrags an das einzelne Dienstverhältnis gekoppelt. Ein ArbN mit mehreren Dienstverhältnissen in einem VZ kann also in jedem dieser Dienstverhältnisse den Rabatffreibetrag ausschöpfen (s. Anm. 147 und 176).

4. „... vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht“

a) Ausschlussklausel

160

Der ArbN muss Waren oder Dienstleistungen erhalten, die vom 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. Der Tatbestand des Abs. 3 enthält also eine Ausschlussklausel: Der ArbG darf die Waren nicht überwiegend für den ArbN-Bedarf produzieren oder erwerben, Dienstleistungen nicht überwiegend für den ArbN-Bedarf erbringen. Die Gewährung von verbilligten Mahlzeiten fällt daher nur dann unter Abs. 3, wenn auch Kunden des ArbG die Mahlzeiten erhalten (BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700: ArbN auf einem Flusskreuzfahrtschiff werden aus derselben Küche wie die Passagiere gepflegt), nicht dagegen die Verpflegung in fremden Gaststätten oder in der eigenen Kantine (Erwerb und Weitergabe ausschließlich

für ArbN). Damit sind von der Vergünstigung praktisch alle sozialen Zusatzleistungen ausgenommen.

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 – 13 K 539/95, EFG 1997, 229, rkr.; FG Düss. v. 28.6.2000 – 14 K 447/00 E, DStRE 2000, 897, rkr.; glA. FinVerw., s. Anm. 137 mwN; METZNER/SCHÖNFELD, DStR 2006, 2012 [2016 f.]). Diese Auffassung ist zweifelhaft: Mit derselben Begr. könnte man auch die üblichen Jahreswagenverkäufe mit einjähriger Behaltefrist von der Begünstigung durch Abs. 3 ausnehmen, da fremden Dritten Verkäufe mit entsprechenden Beschränkungen nicht angeboten werden (krit. auch Pust in LBP, § 8 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 BFH v. 7.11.2006 – VI R 81/02, BFH/NV 2007, 426; zu Versicherungsvermittler BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52). Da auch die Vermittlung eine Dienstleistung ist (s. Anm. 158), kann aber der Teil der Leistung, der auf die Vermittlung entfällt, unter Abs. 3 fallen, wenn der ArbG seine Vermittlungstätigkeit überwiegend gegenüber Dritten entfaltet (H 8.2 LStH 2012 „Aufteilung eines Sachbezugs“ Bsp. 2; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 201).

161 b) Rabattgewährung durch konzernangehörige Unternehmen

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

BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356; v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; v. 28.8.2002 – VI R 88/99, BStBl. II 2003, 154; v. 18.9.2002 – VI R 134/99, BStBl. II 2003, 371; v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204; v. 15.9.1993 – VI R 62/92, Nichtannahme der dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerde BVerfG v. 1.12.1993 – 2 BvR 2486/93, DB 1994 Beil. Nr. 11, 34; Nds. FG v. 8.10.2008 – 1 K 264/05, EFG 2009, 1638, rkr.; R 8.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 LStR 2012; BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814; CHRIST, DB 1989, 348; Pust in LBP, § 8 Rn. 593 f.; STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 181; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 207; KRÜGER in SCHMIDT XXXI, § 8 Rn. 69; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. D 17–D 21.

Abs. 3 ist daher nicht anwendbar, wenn der ArbN eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens außerhalb des Versorgungsgebiets wohnt und den Strom von dem dort zuständigen konzernangehörigen Schwesterunternehmen des ArbG verbilligt erhält. Anders ist es dagegen, wenn der ArbG den Strom nur produziert (nicht auch verteilt) und der Rabatt vom örtlichen Verteiler gewährt und vom ArbG erstattet wird (FinMin. NRW v. 20.9.1990, DB 1990, 1996). Auch wenn erst eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns zur Folge hat,

dass ArbG und Rabattgeber nicht mehr identisch sind, liegen die Voraussetzungen nicht mehr vor (BFH v. 8.11.1996 – VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; krit. dazu GAST-DE HAAN, DStR 1997, 1114). Eine gesetzliche Regelung für Umstrukturierungsfälle findet sich in § 12 Abs. 8 DBG rG bzgl. der der DB AG zugewiesenen Beamten, der eine entsprechende Anwendung von § 8 Abs. 3 ausdrückl. anordnet (näher dazu PUST in LBP, § 8 Rn. 597).

Herstellerbegriff: Abs. 3 findet jedoch auf Leistungen eines mit dem ArbG im Konzern verbundenen Unternehmens Anwendung, wenn der ArbG zumindest auch als Hersteller der Ware anzusehen ist (BFH v. 28.8.2002 – VI R 88/99, BStBl. II 2003, 154: ArbN einer Druckerei erhalten Freixemplare einer Zeitung, die von der Schwestergesellschaft herausgegeben wird). Hierfür reicht es aus, dass der ArbG die Ware nach seinen Vorgaben und Plänen vom Dritten produzieren lässt oder vergleichbare gewichtige Beiträge zur Herstellung erbringt (BFH v. 1.10.2009 – VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204, zur Produktionsteilung von zwei konzernangehörigen Unternehmen). Dies ist vor dem Hintergrund sachgerecht, dass ein ArbN jedenfalls dann in Genuss der günstigeren Regelung kommt, wenn sein ArbG in gewisser Weise am Herstellungsprozess beteiligt ist. Daraus kann allerdings nicht der Schluss gezogen werden, der BFH habe seine Rspr. geändert und Abs. 3 finde nun weitgehend auf Konzernrabatte Anwendung (SCHNEIDER, HFR 2010, 117).

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

Nach einer teilweise im Schrifttum vertretenen Ansicht soll die Begünstigung dagegen auch auf Preisnachlässe durch Konzernunternehmen anzuwenden sein. Eine Beschränkung auf vom ArbG in seiner Person hergestellte oder vertriebene Waren bzw. erbrachte Dienstleistungen sei gleichheits- und damit verfassungswidrig (BIRK, FR 1990, 237; BIRK, StuW 1990, 300 [302]; CHRIST, DB 1989, 346 [349]; VON BORNHaupt, BB 1993, 912 [914]; KUHSEL, DB 1994, 2265; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 174). Während ein Unternehmen mit Betriebsstätten, die unterschiedlichen Branchen angehören, seinen ArbN seine Waren und Dienstleistungen begünstigt überlassen könne, hinge die Gewährung des Freibetrags bei ArbN von Konzerngesellschaften mit demselben Gesamtleistungsspektrum von der Zufälligkeit ab, bei welcher Konzerngesellschaft der ArbN beschäftigt ist. Wenn Preisnachlässe durch Konzernunternehmen ebenso Arbeitslohn iSd. § 19 sind wie Zuwendungen des unmittelbaren ArbG, dann spreche viel dafür, sie auch bei Anwendung des § 8 Abs. 3 nicht anders zu behandeln (VON BORNHaupt, BB 1993, 912 [914]). Abs. 3 müsse deshalb verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass auch Konzernrabatte erfasst werden (BIRK, StuW 1990, 300; GAST-DE HAAN, DStR 1997, 1114 [1115]; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 174, 184; KUHLMANN, Die Besteuerung der geldwerten Güter, 1993, 184).

Zwar ist der Wortlaut der Norm nicht eindeutig (so auch BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356) und steht somit einer verfassungskonformen Auslegung nicht entgegen. Allerdings sprechen Entstehungsgeschichte, Systematik sowie Sinn und Zweck für ein enges Verständnis. Die Frage der Einf. einer Konzernklausel war einer der Schwerpunkte der Ausschussberatungen und wurde vom Gesetzgeber bewusst nicht aufgenommen (BTDrucks. 11/2157, 142). Zielsetzung war die Vereinfachung bei der Sachverhaltsmittlung und die Begrenzung der ausgefertigten StFreistellung von Personalrabatten. Da anderenfalls ArbN von Konzernunternehmen angesichts deren wesentlich breiterer Produktpalette gegenüber ArbN von kleinen und mittleren Unternehmen begünstigt wären, hat sich der Gesetzgeber noch in den Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums gehalten (BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356; FG Ba.-Württ. v. 21.5.1992 – 6 K 203/91, EFG 1992, 525, rkr.; so im Erg. auch STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 181; ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 207; GRÖPL in KSM, § 8 Rn. D 17 ff.).

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

162–163 Einstweilen frei.

164 c) Angebot im allgemeinen Geschäftsverkehr

Die Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums machen die Vergünstigung davon abhängig, dass der ArbG die Waren oder Dienstleistungen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (R 8.2 Abs. 2 Satz 1 LStR 2012; GLENK, DStR 1989, Beiheft zu Heft 19, 6; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 195 f.). Zwar ergebe sich dies nicht unmittelbar aus dem Tatbestand, jedoch lasse sich in diesen Fällen dem Abs. 3 mangels eines Letztverbraucher-Endpreises keine passende Rechtsfolge entnehmen.

In R 8.2 Abs. 1 Nr. 3 LStR 2012 wird dabei weiter differenziert zwischen Rohstoffen, Zutaten und Halbfertigerzeugnissen, die unter Abs. 3 fallen können, wenn sie mengenmäßig überwiegend in Erzeugnisse des ArbG eingehen, sowie Betriebs- und Hilfsstoffen, die nicht überwiegend an fremde Dritte abgegeben werden und nicht begünstigt sind (zust. Pust in LBP, § 8 Rn. 603). Im Schrifttum wird diese Differenzierung teilweise mit der Folge abgelehnt, dass beides nicht unter Abs. 3 fallen soll (STEINER in LADEMANN, § 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 Hilfgeschäften (zB die Abgabe ausgemusterter Betriebsfahrzeuge oder die Gewährung von Preisnachlässen auf innerbetriebliche Leistungen) soll ebenfalls nicht begünstigt sein (ADAMEK in B/B, § 8 Rn. 212; GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 196).

Die Rechtsprechung setzt voraus, dass der ArbG mit der Ware oder Dienstleistung am Marktgeschehen teilnimmt, wobei es aber nicht darauf ankommt, dass die Art. in gleicher Weise am Markt verkauft werden wie bei anderen Anbietern. Auf die Abgabe von Medikamenten aus einer Krankenhausapotheke zu Vorzugspreisen ist der Rabattpflichtbetrag daher anwendbar (BFH v. 27.8.2002 – VI R 63/97, BStBl. II 2002, 881 [882]). Der BFH differenziert dabei aber danach, ob es sich um Medikamente handelt, die mindestens im gleichen Umfang an Patienten abgegeben werden (BFH v. 27.8.2002 – VI R 158/98, BStBl. II 2003, 95: kein Rabattpflichtbetrag auf 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 – 2 K 59/93, EFG 1994, 468). Voraussetzung ist lediglich, dass der ArbG

III. Ansatz mit um 4 % geminderten Endpreisen Anm. 164–168 § 8

hinsichtlich der Güter, die er an den ArbN abgibt, Marktteilnehmer ist (BFH v. 27.8.2002 – VI R 158/98, BStBl. II 2002, 881). Es spielt keine Rolle, ob die Abgabe regelmäßig oder sporadisch erfolgt (E. SCHMIDT, FR 1990, 361). Aus der lückenhaften Rechtsfolge kann man daher keine Einschränkung des Tatbestands herleiten; vielmehr ist die Lücke in der Rechtsfolge durch Bewertung mit dem Angebotspreis des nächstgelegenen Einzelhändlers zu schließen (s. Anm. 168, 172; BIRK, FR 1990, 237 [241]). Die dargestellte Differenzierung in den LStR ist insofern inkonsequent, als bei Zugrundelegung der Verwaltungsauffassung auch für Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte kein Letztverbraucher-Endpreis zu ermitteln sein wird.

Deshalb fallen sowohl gelegentliche Hilfsgeschäfte (s.o.) als auch Betriebs- und Hilfsstoffe (zB Kraftstoff aus der betriebseigenen Tankstelle eines 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.

d) Keine Pauschalbesteuerung nach § 40

165

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 3 ist, dass die für den geldwerten Vorteil zu erhebende LSt. nicht nach § 40 pauschaliert wird. Wählt der ArbG die Pauschalierung, so ist der geldwerte Vorteil nach Abs. 2 Satz 1 mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten (GILoy, BB 1989, 123). Bei jedem einzelnen Sachbezug, für den die Voraussetzungen des Abs. 3 und des § 40 vorliegen, kann zwischen der Pauschalbesteuerung und der Anwendung des Abs. 3 gewählt werden. Da die Pauschalierungshöchstgrenze nach § 40 Abs. 1 Satz 3 1000 € pro ArbN beträgt, also nicht über den bei der Regelbesteuerung zu gewährenden Rabattpfreibetrag von 1080 € hinausgeht, wird die LStPauschalierung von Belegschaftsrabatten an Bedeutung verlieren.

Einstweilen frei.

166–167

III. Ansatz mit um 4 % geminderten Endpreisen

1. Endpreise im allgemeinen Geschäftsverkehr

168

Maßgebend für die Bewertung ist der Endpreis, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Das bedeutet, dass die Waren oder Dienstleistungen grds. zu dem Preis bewertet werden, zu dem sie am Markt gegenüber fremden Dritten und gegen Entgelt angeboten werden. Nicht erforderlich ist nach der hier vertretenen Auffassung, dass die konkrete Ware oder Dienstleistung selbst am Markt angeboten wird. So ist die Lfg. verbilligten Kraftstoffs aus der betriebseigenen Tankstelle ebenso nach Abs. 3 begünstigt wie die Abgabe von Betriebs- oder Hilfsstoffen (zu den Einzelheiten sowie zur Gegenauffassung der FinVerw. s. Anm. 164). Die Bewertung richtet sich in diesen Fällen nach dem Entgelt, das im über den Markt abgewickelten Güter- und Leistungsaustausch gezahlt wird (s. Anm. 172).

169 2. Endpreise, zu denen der Arbeitgeber anbietet

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 (KRÜGER in SCHMIDT XXXI. § 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 (s. Anm. 170).

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

Preisauszeichnung: Angebotspreis ist der Preis, mit dem die Ware ausgezeichnet oder in sonstiger Weise im allgemeinen Geschäftsverkehr am Markt angeboten wird (BFH v. 17.6.2009 – VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67; R 8.2 Abs. 2 Satz 1 LStR 2012). 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 StRecht teilweise geäußerte Kritik an der Anlehnung an die zivilrechtl. PAngV (VON BORNHAUPT, BB 1993, 1640; DONDERER, DB 1994, 1159) kann nicht überzeugen, da es bei Abs. 3 darum geht, einen möglichst einfachen 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 iHv. 4 % Rechnung getragen wird (ebenso GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 199).

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 – 2 K 1065/98, EFG 2001, 746, nrkr., aufgeh. durch BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309).

► *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 hier der Ansatz des „tatsächlichen Angebotspreises“ zulässig ist (BFH v. 17.6.2009 – VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67). Dieser kann aus Vereinfachungsgründen mit einem Abschlag von 80 % des Preisnachlasses, der durchschnittlich beim Verkauf an Letztverbraucher gewährt wird, auf die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers ermittelt werden (BMF v. 18.12.2009, BStBl. I 2010, 20).

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

a) Grundsatz

170

Nur wenn der ArbG die betreffenden Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht anbietet, wird auf den Endpreis abgestellt, zu dem der dem Abgabeort örtlich am nächsten gelegene Abnehmer anbietet. Bietet der ArbG selbst fremden Letztverbrauchern an, besteht kein Wahlrecht (so auch GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 205). Dies gilt auch dann, wenn der ArbG neben der Lfg. an seinen ArbN auch noch als Einzelhändler auftritt (zB Fabrikverkauf des Herstellers). Auch in diesen Fällen ist auf die vom ArbG selbst geforderten Endpreise abzustellen. Dies folgt aus Sinn und Zweck der Regelung, die grds. die vom ArbG selbst geforderten Verkaufspreise bei der Bewertung zugrunde legen will. Dies dürfte in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten und wird dem Vereinfachungszweck der Vorschrift (vgl. Anm. 156) nicht gerecht (krit. auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 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 verteilen – 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). Überführungskosten sind daher nicht in den Endpreis einzubeziehen (ALBERT, FR 2006, 722 [724]; BALMES, DStR 2007, 2048).

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

Vgl. dazu SCHICK, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983, 46; s. auch TRZASKALIK, 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 Abgabebetrag 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 „impossibile 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 „Menschenmögliches“ von seinen Bürgern zu verlangen.

Aber selbst wenn es möglich ist, den fremden Endpreis zu ermitteln, so kann dies zu einer unzumutbaren Belastung des ArbG führen. Der Gesetzgeber mutet dem ArbG zu, sich über die fremden Endpreise seiner Waren bei jedem verbil-

lichten Belegschafts Kauf 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 GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 209; ALBERT/HEITMANN, FR 1990, 657 [662]; zu den Schwierigkeiten auch Ber. des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 48). Das Gesetz stößt hier an die verfassungsrechtl. Grenzen, die sich aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip (s. Einf. 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 BV ausgesondert werden soll.

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

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

173 4. Bewertungsabschlag und Abzug des vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts

Der vom ArbG ermittelte Endpreis (Letztverbraucherpreis) ist um 4 % zu kürzen. Damit sollen (ebenso wie mit dem Rabattpflichtbetrag, s. dazu Anm. 175 f.) Bewertungsungenauigkeiten, die zu Lasten des ArbN gehen könnten, ausgeglichen werden (BTDrucks. 11/2157, 142). Der um 4 % geminderte Endpreis ist der Wert des Sachbezugs. Davon ist das vom ArbN gezahlte Entgelt für den Sachbezug abzuziehen. Der zu versteuernde geldwerte Vorteil (Arbeitslohn) ist also der Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 % geminderten Endpreis und dem vom ArbN gezahlten Entgelt (R 8.2 Abs. 2 Satz 9 LStR 2012).

174 Einstweilen frei

IV. Rabattpflichtbetrag (Abs. 3 Satz 2)

175 1. Gegenstand des Freibetrags

Der um 4 % geminderte Endpreis von Waren und Dienstleistungen, die tatbestandlich von Satz 1 erfasst werden, 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 € stfrei, wenn sie diesen Betrag übersteigen. Der Freibetrag bezieht sich nicht auf die einzeln verbilligt überlassenen Waren und Dienstleistungen, sondern auf sämtliche Sachbezüge, die unter den Tatbestand des Satzes 1 fallen, also auch auf Gegenstände, die vom ArbG nicht für den allgemeinen Geschäftsverkehr bestimmt sind (s. Anm. 164).

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

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

176 2. 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. 156). Sinn dieser Regelung dürfte es sein, den ArbG in die Lage zu versetzen, die stl. Folgen der selbst gewährten Vorteile abschließend zu beurteilen und ihn nicht mit der Frage zu belasten, ob der Freibetrag durch Gewährung von Sachbezügen in anderen Dienstverhältnissen bereits ausgeschöpft wurde (GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 214; PUST in LBP, § 8 Rn. 638; STEINER in LADEMANN, § 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 8.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LStR 2012).

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

177

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

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

Der BFH erkennt allerdings ein Wahlrecht des ArbN im Rahmen seiner Veranlagung an, wenn der nach Abs. 3 zu ermittelnde Wert trotz des Bewertungsabschlages und des Rabatffreibetrages 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; so auch FG Düss. v. 30.4.2009 – 15 K 4357/08 E, EFG 2009, 1288, nrkr., Az. BFH VI R 30/09). Die FinVerw. wendet diese Rspr. (bisher) nicht an (BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 464; krit. zum Wahlrecht auch ALBERT, FR 2006, 722 [723 f.]). Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 dagegen nicht vor, erbringt also der ArbG Waren oder Dienstleistungen überwiegend für seine ArbN oder hat er die Pauschalversteuerung gewählt, so ist die Einnahme nach Abs. 2 zu bewerten.

Mahlzeiten und Übernachtungen sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 3 zwar mit dem um 4 % geminderten üblichen Endpreis anstatt mit den niedrigeren Sachbezugswerten anzusetzen; dafür kann aber auch der Freibetrag iHv. 1 080 € in Anspruch genommen werden.

VI. Verfahrensfragen

178

Aufzeichnung im Lohnkonto: Gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 3 LStDV sind bei jeder Lohnabrechnung im Lohnkonto der Arbeitslohn, getrennt nach Barlohn und Sachbezügen, aufzuzeichnen. Dabei sind die Sachbezüge einzeln zu bezeichnen und – unter Angabe des Abgabebetrags oder bei laufenden Sachbezügen des Abgabebetrags, 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 GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 209).

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

179 Einstweilen frei.

180

E. 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) veranlasst ist (s. Anm. 45). 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 VON 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 Zahlungs Statt erfolgte (BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394 betr. Abtretung durch den ArbG an den ArbN; s. § 11 Anm. 58). Bei der Abtretung zahlungshalber sind erst die Zahlungen, die der Stpfl. vom Schuldner erhält, Einnahmen. Bei der Abtretung an Zahlungs Statt ist bereits die Abtretung der Forderung geldwerter Vorteil (s. auch § 364 BGB), der dem Stpfl. im Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des gemeinen Werts der Forderung zufließt. Ein später eingehender Mehrbetrag ist keine Einnahme iSd. § 8, da er nicht auf das

Leistungsverhältnis iSd. §§ 19–23 zwischen Stpfl. und Abtretendem, sondern auf das Verhältnis zwischen Stpfl. und Schuldner zurückgeht (s. dazu § 19 Anm. 600 „Abtretung“).

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: Siehe ausf. § 19 Anm. 209 ff. sowie PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629.

Anscheinsbeweis für die Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. s. Anm. 86 f., für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte s. Anm. 92.

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

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

Aufgedrängte Bereicherung: Siehe Anm. 25, 132.

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

Aufwendungen, ersparte: Siehe Anm. 27.

Auslagenersatz: Nach § 3 Nr. 50, der allerdings nur klarstellende Bedeutung hat, sind Beträge, die der ArbN vom ArbG erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Ausgaben des ArbN für den ArbG ersetzt werden (Auslagenersatz), stfrei (s. KLÖCKNER, DB 1990, 448 [449]). Im Unterschied zum WK-Ersatz 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. 2; OFFERHAUS, BB 1982, 978; SCHMIDT, FR 1989, 681).

Belegchaftsrabatte: Siehe „Preisnachlass“.

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

Betriebsveranstaltungen: Siehe Anm. 25, 32, 45, 127 und ausf. § 19 Anm. 225 ff.

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

Bezugsrecht: Die Veräußerung und die Ausübung von Bezugsrechten auf neue Anteile bei der Kapitalerhöhung einer KapGes. führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Eine besondere Bewertungsvorschrift enthält § 20 Abs. 4a Satz 4 (s. § 20 Anm. 586). Zur Überlassung von Bezugsrechten als Arbeitslohn s. § 19 Anm. 213.

Bundeswehr, Bundespolizei: Zur Unterbringung in Gemeinschaftsunterkünften s. Anm. 135.

Computer: Siehe „Nutzungen“.

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

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

Dienstleistungen, die im Rahmen einer Einkunftsart dem Stpfl. zufließen, sind als Sachbezüge Einnahmen iSd. Abs. 1. So liegt zB eine Einnahme aus Kapitalvermögen vor, wenn der Darlehensschuldner „unentgeltlich“ für den Gläubiger arbeitet, statt ihm Zinsen zu zahlen (§ 20 Abs. 2 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: Siehe Anm. 35 und hier „Auslagenersatz“.

Entschädigung: Siehe auch „Abfindung“, „Schadensersatz“, „Vertragsstrafe“. Entschädigungen für entgehende oder entgangene Einnahmen sind selbst Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a), da sie durch die Leistungen des Stpfl. veranlasst sind (s. im Einzelnen § 24 Anm. 25 ff.). Entschädigungen, die einem ArbN oder seinem Rechtsnachfolger als Ersatz für entgangenen oder entgehenden Arbeitslohn oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt werden, sind Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 LStDV). Zu Aufwandsentschädigungen allg. s. § 19 Anm. 215. Zu Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen s. § 3 Nr. 12 (R 3.12 LStR 2012), zu Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten s. § 3 Nr. 26 (R 3.26 LStR 2012).

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

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

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

Ersparte Aufwendungen: Siehe Anm. 27.

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

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

Ferienwohnungen: Siehe „Hapimag“.

Fiktive Einnahmen: Siehe Anm. 35.

Fortbildung: Leistungen des ArbG für die berufliche Fort- oder Weiterbildung des ArbN führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG durchgeführt werden (s. dazu Anm. 32). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn die Teilnahme an der Bildungsveranstaltung verpflichtend ist und zumindest teilweise auf die Arbeitszeit angerechnet wird (s. im Einzelnen R 19.7 LStR 2012; KLÖCKNER, DB 1990, 455).

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

Freifahrten und Freiflüge: 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 Rabattpflichtbetrag 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 im Zeitpunkt der Überlassung anzusetzen und nicht der Wert der tatsächlichen Nutzung (BFH v. 12.4.2007 – VI R 89/04, BStBl. II 2007, 719). Für Freiflüge und verbilligte Flüge sind aufgrund von Abs. 2 Satz 8 amtliche Durchschnittswerte festgesetzt worden (s. 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, liegt eine Einnahme in Geld vor (s. Anm. 22). Für die Umrechnung für Steuerzwecke ist der Tageskurs maßgebend.

Garagengeld: Siehe Anm. 84.

Gehaltsverzicht: Siehe Anm. 16.

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

Gelegenheitsgeschenke sind Einnahmen (s. ausf. § 19 Anm. 176).

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 19.6 Abs. 2 LStR 2012 nicht unter den Begriff des Arbeitslohns. Werden sie dagegen zum Verzehr außerhalb des Betriebs abgegeben (zB sog. „Haustrunk“), soll es sich um Arbeitslohn handeln. In diesen Fällen soll die Freigrenze nach Abs. 2 Satz 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 s. Anm. 130–132.

Gutscheine: Siehe Anm. 29, 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 NEUMANN, FR 1989, 385).

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

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

Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn, s. „Freifahrten und Freiflüge“.

Job-Ticket: Zur Anwendung der Freigrenze (Abs. 2 Satz 9) 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.

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

Kraftfahrzeug: Zur Bewertung des Privatnutzungsvorteils s. Anm. 76 ff.

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

Kundenbindungsprogramme: Siehe Anm. 46, § 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 3.11 LStR 2012) und in den Grenzen des § 40 Abs. 2 Nr. 3 pauschal versteuert werden.

Liebhabelei: Siehe Anm. 41.

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: Siehe Anm. 46 „Zuwendung durch Dritte“ und Erl. zu § 37a.

Navigationsgerät als Bestandteil des Bruttolistenpreises s. „Telekommunikationseinrichtungen“.

Nebeneinkünfte sind, wenn sie die Voraussetzungen des § 8 im Übrigen erfüllen, ebenso stpfl. wie Einkünfte aus einer Haupttätigkeit. Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oÄ sind jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 bis zur Höhe von 2100 € 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 Telekommunikationsgeräten für private Ferngespräche (BFH v. 22.10.1976 – VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99) und Personalcomputern, die allerdings gem. § 3 Nr. 45 stfrei sind, oder der Nutzungsvorteil eines Pkw., dessen Wert nach Abs. 2 Sätze 2–5 zu ermitteln ist (dazu ausf. Anm. 70 ff.). Zur Bewertung der unentgeltlichen Nutzung einer Wohnung s. Anm. 130–132.

Optionsrecht: 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. Zum Zeitpunkt des Zuflusses bei Aktienoptionen s. § 11 Anm. 68.

Parkplatzgestaltung: Siehe Anm. 32.

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 Einkunftsart gegeben (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427: Preisverleihung an Journalisten). Zum Ganzen s. BMF v. 5.9.1996, BStBl. I 1996, 1150, und § 2 Anm. 80 „Preise“.

Preisnachlass: Für die Bewertung von Preisnachlässen durch ArbG zugunsten ihrer ArbN gilt Abs. 3 (s. Anm. 147 ff.).

Reisen: Siehe 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 Einnahmebegriff 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.

Gleiches gilt für die kostenlose oder verbilligte Gewährung von Reiseleistungen durch Dritte (zB Reiseveranstalter gewährt Mitarbeitern eines Reisebüros Rabatte, dazu FG Münster v. 29.6.2011 – 4 K 258/08, EFG 2011, 1886, rkr.).

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. ausf. Anm. 33. Die Rückzahlung entrichteter SA führt nicht zu Einnahmen iSd. § 8, da sie nicht durch eine der Einkunftszielung dienende Leistung des Stpfl. veranlasst worden ist. Es findet aber eine Verrechnung mit gleichartigen SA statt (s. § 10 Anm. 42; § 11 Anm. 115).

Rundfunk- und Fernsehgeräte: Siehe Anm. 137.

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

Schadensersatz: Siehe auch Anm. 43, 45 und hier „Abfindung“, „Entschädigung“, „Vertragsstrafe“; zum Verzicht auf Schadensersatz s. Anm. 16:

► *Kriterien:* Die Rspr. betont auch hier das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 42 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 stbar 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.

Es kommt uE darauf an, ob der Empfänger der Ersatzleistung objektiv bereichert ist (s. Anm. 25). Gleich 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 STEINER in LADEMANN, § 8 Rn. 56). Die zivilrechtl. Anspruchsgrundlage ist daher kein geeignetes Beurteilungskriterium. Dazu näher TIPKE, StuW 1975, 329.

► *Schadensersatzleistungen an Arbeitnehmer*: siehe § 19 Anm. 275.

► *Schadensersatzleistungen bei Vermietung und Verpachtung*: siehe § 21 Anm. 85.

Scheckkarte: Gewährt eine Bank ihren eigenen ArbN unentgeltlich ec-Karten und -Formulare, so liegt darin ein geldwerter Vorteil, also eine Einnahme iSd. Abs. 1, wenn Dritten hierfür üblicherweise Gebühren in Rechnung gestellt werden. Die Bewertung erfolgt nach Abs. 3 (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; v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190; s. dazu im Einzelnen § 11 Anm. 53.

Schiff: Zur Besteuerung nach Durchschnittswerten in der Seeschifffahrt s. Anm. 137; zum Schiff als Wohnung s. Anm. 91 und 129.

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

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

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

Streikgelder sind nach BFH 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, Erl. zu § 3 Nr. 45 und hier „Nutzungen“).

Ein Autotelefon ist in den inländischen Listenpreis iSv. Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 nicht einzubeziehen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2012), da die private Nutzung betrieblicher Telekommunikationsanlagen gem. § 3 Nr. 45 stfrei ist (HARTMANN, Inf. 2003, 16 [19]; SEIFERT, Inf. 2003, 655 [656]). Dagegen ist ein Navigationsgerät einzubeziehen, da eine vom Kfz. isolierte Nut-

zung kaum sinnvoll ist (so auch BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2012; URBAN, FR 2004, 1383 [1386 f.]; aA bzgl. tragbarer Navigationsgeräte KLEINER, NWB F. 6, 4643 [4646]).

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 (s. Erl. zu § 3 Nr. 51).

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 ausbezahlte Vorsteuerüberschüsse hinsichtlich eines vermieteten Objekts sind Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, § 21 (FG Köln v. 7.10.1992 – 6 K 4265/89, EFG 1993, 360, rkr.). Dies gilt allerdings nicht, soweit die VorSt. zu Unrecht (etwa weil ein Zwischenmietverhältnis nach späterer Überprüfung nicht anzuerkennen war) ausgezahlt worden war (FG Ba.-Württ. v. 4.9.1991 – 2 K 289/90, EFG 1992, 125, rkr.). In diesem Fall ist die im Voranmeldungsverfahren vergütete VorSt. 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.

Siehe allg. § 2 Anm. 530; betr. Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen s. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, dazu § 20 Anm. 450 ff.; Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. § 21 Abs. 1 Nr. 4, dazu § 21 Anm. 160; s.o. „Abtretung“.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 38, 55 und 87.

Versicherungsleistungen: Leistungen einer Krankenversicherung oder der gesetzlichen Unfallversicherung sind regelmäßig schon nicht stbar, da sie nicht im Rahmen einer Einkunftsart anfallen, ansonsten aber gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a 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 (KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 21 Rn. 65 „Vertragsstrafe“).

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

Vorkaufsrecht: Das Entgelt für die Einräumung eines Vorkaufsrechts ist keine Einnahme aus § 21 (KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 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: Siehe „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. Zum Zuflusszeitpunkt s. § 11 Anm. 68 und Anm. 100 „Wandelschuldverschreibungen“.

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 nichtselbständigen Tätigkeiten umfasst, kann dagegen keiner Einkunftsart eindeutig zugeordnet werden und fällt daher unter den subsidiären § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 430 „Wettbewerbsverbot“).

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

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

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

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

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 – 13 K 1365/00, 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 aE des Lohnzahlungszeitraums 2600 € nicht übersteigt (BMF v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892 – Tz. 3). Ansonsten waren nach der früheren Verwaltungsauffassung Zinsvorteile insoweit anzunehmen, als der Effektivzins 5 % unterschritten hatte (R 31 Abs. 11 LStR 2005).

In den Fällen, in denen der tatsächliche Durchschnittszinssatz für ein vergleichbares Darlehen in dem betreffenden Zeitraum (üblicher Endpreis am Abgabort) niedriger ist, stellte der von der Verwaltung vorgegebene Mindestzinssatz allerdings eine steuerverschärfende Verwaltungsvorschrift dar, die gegen den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes verstieß und damit für die Finanzgerichte nicht bindend war (BFH v. 4.5.2006 – VI R 28/05, BFH/NV 2006, 1927; FG Hamb. v. 10.2.2005 – V 280/01, EFG 2005, 1027 [1029], best. durch BFH v. 4.5.2006 – VI R 18/05, nv.). Inzwischen legt auch die FinVerw. grds. den marktüblichen Zinssatz zugrunde (BMF v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892 – Tz. 4 ff.), lässt aber bis einschließlich 2007 die Anwendung der früheren Verwaltungsanweisung zu (BMF v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892 – Tz. 12).

Zukunftssicherung: Aufwendungen des ArbG für die Zukunftssicherung des ArbN sind grds. stbarer Arbeitslohn, wenn der ArbN einen eigenen Anspruch auf Leistung im Versorgungsfall erhält (BFH v. 14.9.2005 – VI R 32/04, BFH/NV 2005, 2304 [2306]; ausf. § 19 Anm. 350–473). Bestimmte Zukunftssicherungsleistungen sind gem. § 3 Nr. 62 und 63 stfrei (s. Erl. dort; R 3.62 LStR 2012).

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, DSStZ 1986, 183 [216, 246]).

