

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Klarstellung der Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezügen in Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Einschränkung der Freigrenze für Gutscheine und Geldkarten in Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2.
- ▶ Einführung eines Bewertungsabschlags für die unentgeltliche oder verbilligte Wohnungsüberlassung an ArbN in Abs. 2 Satz 12.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 8 Einnahmen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

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

(2) ¹Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. ²Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 entsprechend. ³Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie der Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3. ⁴Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tä-

tigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 zweiter Halbsatz gilt entsprechend.⁵Die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; dies gilt nicht, wenn für diese Fahrt ein Abzug von Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 und 6 in Betracht käme; Satz 4 ist sinngemäß anzuwenden.⁶Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend.⁷Die Werte nach Satz 6 sind auch bei Steuerpflichtigen anzusetzen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen.⁸Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach Satz 6 (maßgebender amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 Euro nicht übersteigt.⁹Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 4a Satz 1 bis 7 in Betracht käme.¹⁰Die oberste Finanzbehörde eines Landes kann mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen.¹¹Sachbezüge, 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; die nach Absatz 1 Satz 3 nicht zu den Einnahmen in Geld gehörenden Gutscheine und Geldkarten bleiben nur dann außer Ansatz, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.¹²Der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung unterbleibt, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt.

(3) ¹Erhält ein Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 pauschal versteuert wird, so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 die um 4 Prozent geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. ²Die sich nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie aus dem Dienstverhältnis insgesamt 1 080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. ...

...

Autor: Dr. Jan-Hendrik *Kister*, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber:

Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht,
 Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Mit der Einfügung der Sätze 2 und 3 in Abs. 1 J 20-1 schafft der Gesetzgeber eine Regelung für die Abgrenzungsfrage, welche Geldersatzleistungen als Geldleistungen und welche als Sachbezug zu werten sind. Diese Abgrenzung ist bedeutsam für die Pauschalierung von Arbeitslohn nach § 37b und für die Anwendung der 44 €-Freigrenze nach Abs. 2 Satz 11. Der neu eingeführte Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 11 stellt sicher, dass als Sachbezug zu wertende Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die Freigrenze für Sachbezüge fallen, wenn sie vom ArbG nicht als Gehaltsumwandlung, sondern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden. In Abs. 2 Satz 12 hat der Gesetzgeber einen Bewertungsabschlag von einem Drittel der ortsüblichen Miete für

die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung vom ArbG an den ArbN eingeführt.

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► *Zur Gesetzesentwicklung bis 2014* s. § 8 Anm. 2.

► *WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019* (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Regelungen in Abs. 1 Sätze 2 und 3 und in Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2 werden als Reaktion auf die BFH-Rspr. eingefügt, die nach Ansicht des Gesetzgebers zu Rechtsunsicherheiten führt. Bei Abs. 2 Satz 12 handelt es sich um eine Neuregelung, mit der erstmals ein Bewertungsabschlag für die Wohnungsüberlassung an ArbN geschaffen wird.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen sind nach Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG („JStG 2019“) am 1.1.2020 in Kraft getreten. Sie finden nach § 52 Abs. 1 damit Anwendung auf Einnahmen, die ab dem VZ 2020 zufließen.

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Mit den neuen Abgrenzungsregelungen in Abs. 1 Sätze 2 und 3 und Abs. 2 Satz 11 Halbs. 2 sollen Unklarheiten beseitigt werden, die sich nach Auffassung des Gesetzgebers aus der BFH-Rspr. zur Behandlung von Zuschüssen des ArbG zur Krankenversicherung des ArbN (BFH v. 7.6.2018 – VI R 13/16, BStBl. II 2019, 371; BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373) ergeben haben (BTDrucks. 19/4909, 44). Bedeutung hat die Neuregelung vor allem im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, auch wenn sie nicht auf diese Einkunftsart beschränkt ist. Der Bewertungsabschlag in Abs. 2 Satz 12, der ausschließlich für Arbeitslohn gilt, soll dem Zweck dienen, dem insbes. in hochpreisigen Ballungsgebieten bestehenden Bedarf an bezahlbarem Wohnraum nachzukommen und gleichzeitig die soziale Fürsorge des ArbG zu unterstützen, seinen ArbN entsprechenden Wohnraum anzubieten (BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 117f.).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Sätze 2 und 32 (Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezug)

J 20-5 **Hintergrund der Neuregelung:** Nach gefestigter Rspr. des BFH war bislang für die Abgrenzung zwischen Bar- und Sachbezug der Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend. Insbesondere im Bereich des Arbeitslohns war entscheidend, ob der ArbN aufgrund der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen ausschließlich eine Sachleistung oder auch eine Auszah-

lung in Geld verlangen konnte (s. § 8 Anm. 29 zu Gutscheinen und § 8 Anm. 140 zu Zukunftssicherungsleistungen). Unter Anwendung dieser Grundsätze hat der BFH (BFH v. 7.6.2018 – VI R 13/16, BStBl. II 2019, 371) Beiträge eines ArbG für eine von ihm zugunsten seines ArbN abgeschlossene Zusatzkrankenversicherung als Sachbezug gewertet mit der Folge, dass die Freigrenze Anwendung fand. Hiermit hat er sich ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw. gestellt, wonach Zukunftssicherungsleistungen des ArbG stets als Barlohn zu behandeln seien (BMF v. 10.10.2013 – IV C 5 - S 2334/13/10001, BStBl. I 2013, 1301). Demgegenüber wertete der BFH im Ur. v. 4.7.2018 (BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373) einen Zuschuss des ArbG an den ArbN unter der Bedingung, dass dieser mit einem vom ArbG benannten Unternehmen eine private Zusatzkrankenversicherung abschließt, als Barlohn. Aufgrund der hierdurch nach seiner Ansicht entstandenen Unsicherheiten bei der Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug sah sich der Gesetzgeber veranlasst, eine dies klärende Regelung zu schaffen (BTDrucks. 19/14909, 44).

Barbezüge (Abs. 1 Satz 2): Durch die Formulierung „Zu den Einnahmen in Geld gehören auch...“ Definiert das Gesetz nunmehr positiv für die dort genannten Bezüge, dass es sich um Barbezüge handelt. Die Aufzählung ist aufgrund der Verwendung des Begriffes „auch“ nicht abschließend. Das Gesetz nennt die folgenden Bezüge: J 20-6

► **Zweckgebundene Geldleistungen:** Eine Geldzahlung ist danach auch dann als Barbezug zu werten, wenn sie unter der Bedingung geleistet wird, sie für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Dies kann bspw. der Abschluss einer bestimmten Versicherung sein oder die Weisung, den Geldbetrag zum Tanken zu verwenden. Solche Leistungen konnten nach der bisherigen Rechtslage je nach arbeitsvertraglicher Vereinbarung als Sachbezüge zu werten sein (BFH v. 4.7.2018 – VI R 16/17, BStBl. II 2019, 373, Rz. 18 ff. und v. 11.11.2010 – VI R 21/09, 2011, 383, Rz. 12).

► **Nachträgliche Kostenerstattungen:** Gleiches gilt, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger Kosten erstattet, so etwa bei der Erstattung von Aufwendungen des ArbN, die bei diesem WK darstellen, durch den ArbG (s. § 8 Anm. 180 „Werbungskostenersatz“). Die Neuregelung führt auch dann zum Ansatz von Barlohn, wenn der ArbN dem ArbG eine Sachleistung schuldet, diese aber nicht selbst erbringt, sondern dem ArbN lediglich die Kosten für eine von ihm selbst beschaffte Ware oder Dienstleistung erstattet.

► **Geldsurrogate:** Bei dem Begriff der Geldsurrogate hatte der Gesetzgeber vor allem Geldkarten (zB bestimmte Open-Loop-Karten) im Blick, die im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. Insbesondere soll die Überlassung solcher Geldkarten, die über eine Barauszahlungsfunktion oder über eine eigene

IBAN verfügen, die für Überweisungen (zB PayPAI) oder für den Erwerb von Devisen verwendet oder als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können, zu einem Barbezug führen (BTDrucks. 19/14909, 44). Zur Abgrenzung zu den als Sachbezug zu wertenden Geldkarten iSv. Abs. 1 Satz 3 s. Anm. J 20-7.

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

J 20-7 **Sachbezüge (Abs. 1 Satz 3):** Satz 3 enthält gesetzestechnisch eine Ausnahme von Satz 2 und definiert damit Gutscheine und Geldkarten unter bestimmten Voraussetzungen als Sachbezüge. Entscheidend ist zunächst, dass diese ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen. Ferner müssen die Gutscheine oder Geldkarten die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. Nach dieser Regelung muss es sich um Zahlungsinstrumente handeln, die

- „a) für den Erwerb von Waren oder Dienstleistungen in den Geschäftsräumen des Emittenten oder innerhalb eines begrenzten Netzes von Dienstleistern im Rahmen einer Geschäftsvereinbarung mit einem professionellen Emittenten eingesetzt werden können,
- b) für den Erwerb eines sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungsspektrums eingesetzt werden können, oder
- c) beschränkt sind auf den Einsatz im Inland und auf Ersuchen eines Unternehmens oder einer öffentlichen Stelle für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Bestimmungen für den Erwerb der darin bestimmten Waren oder Dienstleistungen von Anbietern, die eine gewerbliche Vereinbarung mit dem Emittenten geschlossen haben, bereitgestellt werden.“

Eine weitere sachliche Anknüpfung an Zahlungsdienste nach dem ZAG ist durch die Bezugnahme nicht beabsichtigt (BTDrucks. 19/1499, 10). Im Erg. dürfte die Regelung der bisherigen Rspr. zu Gutscheinen entsprechen (§ 8 Anm. 29). Kann anstelle des Warenbezugs auch eine Geldauszahlung verlangt werden, greift die Ausnahme nicht ein und es liegt ein Barbezug vor. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen hierzu sog. *Closed-Loop*-Karten gehören, etwa aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel. Solche berechtigen zum Bezug von Waren und Dienstleistungen beim Aussteller. Darüber hinaus stellen auch sog. *Controlled-Loop*-Karten, also Karten, die nicht nur vom Aussteller, sondern von einem be-

grenzten Kreis von Akzeptanzstellen zum Waren- oder Dienstleistungsbezug berechtigen, Sachbezüge dar (zB Centergutscheine, City-Cards). Hierdurch sollen speziell kleine und mittlere Unternehmen vor Ort gefördert werden (BTDrucks. 19/4909, 44). In der Praxis dürften sich insbes. Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Frage ergeben, wann noch ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen vorliegt. Es erscheint nicht sachgerecht, Gutscheine oder Geldkarten nur deshalb als Barbezüge zu werten, weil sie bei einem größeren Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden können. Nur wenn der Kreis so groß ist, dass der Gutschein oder die Geldkarte wie Bargeld verwenden werden kann, ist eine Behandlung als Barbezug angezeigt. Dementsprechend dürfte ein Gutschein vom Betreiber eines Internet-Marktplatzes (zB Amazon) als Barlohn einzuordnen sein (so auch Seifert, DStZ 2020, 37, 48; Scherf/Gerstl, NWB 2020, 228, 235).

■ **Absatz 2 Satz 11 Halbsatz 2 (Einschränkung der Freigrenze)**

Die Anwendung der 44 €-Freigrenze erfährt durch die Ergänzung in Abs. 2 Satz 11 eine Einschränkung. Gutscheine und Geldkarten iSv. Abs. 1 Satz 3 (Anm. J 20-7) sollen nur dann unter die Freigrenze fallen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Durch die Verwendung des Begriffs „Arbeitslohn“ stellt das Gesetz klar, dass die Ausnahmeregelung nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit greift, während die Freigrenze für alle Überschusseinkunftsarten gilt (§ 8 Anm. 140). Hat der ArbN bereits nach dem Arbeitsvertrag einen Anspruch auf die Gewährung eines Sachbezugs iSv. Abs. 1 Satz 3 oder wird ein Barlohnanspruch in einen solchen Sachlohn umgewandelt, kann der ArbN hierfür die Freigrenze nicht mehr in Anspruch nehmen. J 20-8

■ **Absatz 2 Satz 12 (Bewertungsabschlag für Wohnungsüberlassung)**

Persönlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelung gilt ausweislich ihres Wortlauts nur für vom ArbG an ArbN zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnungen. Wohnungsüberlassungen im Rahmen anderer Einkunftsarten sind nicht begünstigt. Gleiches gilt für Wohnungen, die zwar dem ArbN überlassen, aber von diesem nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, sondern weitervermietet werden. Unschädlich ist uE die Mitbenutzung durch Familienangehörige des ArbN, nicht aber die unentgeltliche Überlassung an Angehörige, ohne dass der ArbN die Wohnung selbst bewohnt. J 20-9

Wohnung: Eine Wohnung ist eine in sich geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (§ 8 J 20-10

Anm. 130). Demgegenüber fällt die Überlassung einer bloßen Unterkunft (s. dazu § 8 Anm. 129) nicht unter Abs. 2 Satz 12 (BTDrucks. 19/13436, 108; BRDrucks. 356/19, 118).

J 20-11 **Sachbezug:** Die Wohnungsüberlassung muss zu einem Sachbezug führen. Dies ist nicht der Fall, wenn der ArbG dem ArbN lediglich die Miete für eine vom ArbN selbst angemietete Wohnung erstattet. In einem solchen Fall liegt eine zweckgebundene Geldleistung oder eine nachträgliche Kostenerstattung vor, die nach Abs. 1 Satz 2 zu Barlohn führt (Anm. J 20-6). Ein Sachbezug liegt nur dann vor, wenn die Wohnung entweder unentgeltlich oder verbilligt überlassen wird. Dies ist der Fall, wenn der ArbN kein oder ein unterhalb des ortsüblichen Mietpreises (§ 8 Anm. 131) liegendes Entgelt zahlt.

J 20-12 **Rechtsfolge:** Die Höhe des Sachbezugs bemisst sich nach Abs. 2 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 4 SvEV nach dem ortsüblichen Mietpreis (§ 8 Anm. 131 ff.). Dieser Ansatz unterbleibt gem. Abs. 2 Satz 12, soweit das vom ArbN gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 € je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt. Der Begriff des „ortsüblichen Mietwerts“ entspricht demjenigen des „ortsüblichen Mietpreises“ (Anm. J 20-11). In die ortsübliche Miete sind auch umlagefähige Nebenkosten einzubeziehen (§ 8 Anm. 131 ff.). Der missverständliche Wortlaut des letzten Teilsatzes von Abs. 2 Satz 12 („ohne umlagefähige Kosten...“) bezieht sich nur auf die 25 € je Quadratmeter und nicht auf den davor genannten ortsüblichen Mietwert (so wohl auch BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 118). Der ortsübliche Mietwert bemisst sich nach dem untersten Wert des Mietspiegels (BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 118), da jeder Wert innerhalb einer Spanne als ortsüblich anzusehen ist (BFH v. 11.9.2007 – IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291). Ist ein ortsüblicher Mietpreis nicht ermittelbar und erfolgt die Bewertung des Sachbezugs dementsprechend mit den in § 2 Abs. 4 Satz 2 SvEV angegebenen Werten, sind diese auch für die Anwendung von Abs. 2 Satz 12 maßgeblich. Zahlt der ArbN zwei Drittel dieses Wertes oder mehr, wird nach dem Gesetzeswortlaut kein Sachbezug angesetzt. Zahlt er weniger oder gar nichts, wird im Umkehrschluss des Gesetzeswortlauts der Sachbezug um ein Drittel des ortsüblichen Mietwerts (nicht: ein Drittel des Sachbezugs) gemindert.

J 20-13 **Ausnahme für Luxuswohnungen:** Der Bewertungsabschlag gilt nicht, wenn der ortsübliche Mietwert die im Gesetz genannte Obergrenze von 25 € je Quadratmeter übersteigt. Auch insoweit ist vom untersten Rahmen der Spanne des Mietspiegels auszugehen (Anm. J 20-12). Hierdurch wird dem Sozialzweck des Bewertungsabschlags Rechnung getragen, wonach die Überlassung von Luxuswohnungen nicht stl. begünstigt werden soll (BTDrucks. 19/13436, 107; BRDrucks. 356/19, 118).