



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Lohnsteuer

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Bewertung von Sachbezügen.....	2
2.1.1	Bewertung von Sachbezügen.....	4
2.1.1.1	Einzelbewertung	4
2.1.1.2	Bewertung mit amtlichen Sachbezugswerten.....	4
2.1.2	Spezielle Arten von Sachbezügen.....	4
2.1.2.1	Gutscheine als Sachlohn.....	4
2.1.2.2	Job-Ticket.....	7
2.1.2.2.1	Nutzung für Fahrten im Personenfernverkehr	9
2.1.2.2.2	Gemischte Nutzung der Tickets	9
2.1.2.2.3	Barzuschüsse zum Barlohn	11
2.1.2.2.4	Kürzung der Entfernungspauschale.....	11
2.1.2.3	Wohnung oder Unterkunft.....	14
2.1.2.4	Überlassung eines betrieblichen Fahrrads oder E-Bikes.....	15
2.1.3	Belegschaftsrabatte.....	16
2.1.4	Freigrenze für Sachbezüge	20
2.1.5	Pauschalierung der Lohnsteuer	21
3	Dienstwagenbesteuerung	22
3.1	Abgrenzung steuerfreie und steuerpflichtige Firmenwagennutzung	23
3.1.1	Steuerfreie Firmenwagennutzung.....	24
3.1.2	Steuerpflichtige Firmenwagennutzung	24
3.1.3	Abgrenzung.....	24
3.2	Bewertung des geldwerten Vorteils mittels der Fahrtenbuchmethode	25
3.2.1	Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs	25
3.2.2	Vereinfachung der Führung eines Fahrtenbuchs	26
3.2.3	Ermittlung des geldwerten Vorteils	27
3.3	Pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils	29
3.3.1.1	0,03 %-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	30
3.3.1.2	0,002 %-Methode für Familienheimfahrten	32
3.3.2	Hybrid- oder Elektrofahrzeug.....	32
3.3.2.1	Elektrofahrzeuge der Fahrzeugkategorie 1	34

3.3.2.2	Hybrid- oder Elektrofahrzeuge der Fahrzeugkategorie 2.....	34
3.3.2.3	Elektrofahrzeuge und alternative Antriebstechnologien der Fahrzeugkategorie 3	36
3.3.2.4	Fahrtenbuchmethode	37
3.3.2.5	Zusammenfassung.....	39
3.3.3	Wechsel des Firmenwagens im Laufe eines Monats.....	40
3.3.4	Ausnahmen vom Ansatz der vollen Monatsbeträge	40
3.3.5	Deckelung des geldwerten Vorteils	41
3.3.6	Zuzahlungen des Arbeitnehmers	42
3.3.6.1	Zuzahlung auf die Anschaffungskosten	42
3.3.6.2	Laufende Zuzahlungen	43
3.3.6.3	Übernahme von Treibstoffkosten	44
3.3.7	Nutzungsverbote	46
3.3.8	Fahrzeugpool.....	46
3.3.9	Durch die Privatnutzung des Dienstwagens veranlasste Garagennutzung	47
3.3.10	Ausnahmen.....	48
3.3.11	Gestellung eines Kraftfahrzeuges mit Fahrer.....	48
3.3.12	Haftung des Arbeitgebers.....	49
3.3.13	Vergleich der Nettolöhne.....	50
4	Bewertung von Belohnungessen	51
5	Kantinenmahlzeiten und Essensmarken	53
6	Aufmerksamkeiten	56

1 Überblick

- 1 Neben der Gewährung von Lohn in Form einer Zahlungswährung kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer weitere Vorteile zukommen lassen. Diese Vorteile müssen nicht in Geld bestehen, führen jedoch objektiv betrachtet zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers. Diese Vorteile werden als geldwerte Vorteile oder Sachbezüge bezeichnet und führen grundsätzlich zu steuerbarem und steuerpflichtigem Arbeitslohn. Bei Sachbezügen stellt sich insbesondere die Frage, wie diese zu bewerten sind. Die Höhe der Bewertung hat logischerweise unmittelbare Auswirkung auf die zu erhebenden Abgaben, also Lohnsteuer und Sozialversicherung. Diese Abgaben für den Sachbezug reduzieren die Nettolohnauszahlung des Arbeitnehmers entsprechend. **Sachzuwendungen**
- 2 Die nachfolgenden Sachbezüge sind die, die in der Praxis am häufigsten vorkommen. Pauschale Aussagen über die Wirkung bestimmter Sachbezüge oder Bewertungsmethoden sind bei diesem Thema fehl am Platz. Es muss immer individuell geprüft werden, welche Bewertungsmethode die beste für den Einzelfall ist.

2 Bewertung von Sachbezügen

▶ **Lesen Sie bitte § 8 Abs. 2 EStG**



**Bewertungsmaßstab
für Sachbezüge**

3 Zum Arbeitslohn gehören neben den Einnahmen, die in Geld bestehen, auch alle Sachbezüge. Diese sind **Güter¹ in Geldeswert**, die einem Arbeitnehmer (oder dessen Angehörigen) im Rahmen eines Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber zufließen. Die Bewertung dieser Sachbezüge ist in § 8 Abs. 2 und 3 EStG geregelt. Zunächst ist zwischen folgenden Bewertungs-Maßstäben zu unterscheiden:

Bewertungsmaßstab	Ansatz des geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer
<p>Individueller Sachbezugswert (Üblicher Endpreis) Norm: § 8 Abs. 2 S. 1 EStG</p>	<p>Bei der Bewertung ist der Preis maßgebend, den der Arbeitgeber üblicherweise für den Sachbezug am Abgabeort aufwenden muss (Einzelhandelspreis inkl. Umsatzsteuer).² Hiervon darf ein Preisnachlass von 4% vorgenommen werden (R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR). Alternativ kann ein günstigerer Endpreis nachgewiesen werden (R 8.1 Abs. 2 S. 4 LStR).³ Pro Kalendermonat gilt eine Freigrenze i.H.v. 50 € (bis zum 31.12.2021: 44 €), bis zu der die Summe der Bezüge außer Ansatz bleibt (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG).</p>
<p>Bewertung bei unentgeltlicher Nutzung eines Kfz des Arbeitgebers Norm: § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG</p>	<p>Es werden folgende Nutzungsmöglichkeiten besteuert: Nutzung für private Zwecke = 1 % des inländischen Bruttolistenpreises des PKW im Zeitpunkt der Erstzulassung pro Monat oder Fahrtenbuchmethode. Fahrten Wohnung – Arbeit = 0,03 % des inländischen Bruttolistenpreises des PKW im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrtenbuchmethode Fahrten zwischen Wohnung – Doppelten Haushalt = 0,002 % des inländischen Bruttolistenpreises des PKW im Zeitpunkt der Erstzulassung – eine Fahrt pro Woche zur Familie unterliegt nicht der Besteuerung von 0,002 % oder Fahrtenbuchmethode Wird ein E-Fahrzeug oder Hybridfahrzeug verwendet, wird der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs – in Abhängigkeit der Klassifizierung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG – nur zu 50 % oder zu 25 % angesetzt. Entsprechend wird der Kostenansatz bei Nutzung eines Fahrtenbuchs reduziert.</p>

¹ Güter können sowohl Gegenstände, Waren oder Dienstleistungen sein, die vom Arbeitgeber hergestellt, als Dienstleistung erbracht oder extern für die Arbeitnehmer eingekauft werden. Es werden grundsätzlich alle Vorteile erfasst, die nicht in Geld bestehen, wie bereits im Online-Training „Lohnsteuer – Grundlagen der Lohnsteuer“ dargestellt.

² Dieser Grundsatz gilt auch für Incentive-Reisen vgl. H 19.7 LStR; BMF, Schreiben v. 14.10.1996, IV B 2-S 2143-23/96, BStBl. I 1996, 1192.

³ Im Einzelnen BMF-Schreiben v. 16.05.2013, IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. II 2013, 402.

<p>Amtlicher Sachbezugswert <i>Norm: § 8 Abs. 2 S. 6 und 7 EStG</i></p>	<p>Zur Vereinheitlichung und Vereinfachung sind die den geldwerten Vorteil widerspiegelnden Sachbezugswerte speziell für Verpflegung, Unterkunft und Wohnung in der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) festgesetzt und werden jährlich angepasst. Für sie gilt die Freigrenze für Sachzuwendungen nicht.</p> <p>Diese Sachbezugswerte gelten grundsätzlich für alle Arbeitnehmer, auch die, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, § 8 Abs. 2 S. 7 EStG.</p> <p>Wird einem Arbeitnehmer während seiner beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, kann diese mit dem amtlichen Sachbezugswert besteuert werden. Dies gilt nur, soweit der Preis der Mahlzeit 60 € nicht übersteigt, § 8 Abs. 2 S. 8 EStG.</p>
<p>Amtliche Durchschnittswerte <i>Norm: § 8 Abs. 2 S. 10 EStG</i></p>	<p>Mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen kann die oberste Finanzbehörde eines Bundeslandes für Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen.</p> <p>Ein Ansatz nach S. 8 bewerteter Mahlzeiten unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Verpflegungsmehraufwendungen ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 4a S. 1 bis 7 EStG in Betracht käme, § 8 Abs. 2 S. 9 EStG. Die Sachbezugswerte für 2023 betragen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ für freie Unterkunft: Sachbezugswert monatlich (volljährig, Belegung mit einem Beschäftigten) 265 €, ▶ für freie Verpflegung: 288 €, ▶ für Kantinenessen pro Tag: für ein Frühstück 2,00 € und für ein Mittag- oder Abendessen 3,80 €.
<p>Belegschaftsrabatte <i>Norm: § 8 Abs. 3 EStG</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Betreffen Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber – nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer – hergestellt, vertrieben oder erbracht werden; ▶ keine Pauschalbesteuerung (§ 40 EStG oder § 37b Abs. 2 EStG); ▶ übliche Rabatte; ▶ Ansatz 96 % des Endpreises, zu dem die Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten wird; ▶ Rabattfreibetrag in Höhe von 1.080 € pro Kalenderjahr.

2.1.1 Bewertung von Sachbezügen

2.1.1.1 Einzelbewertung

- 4 Die Bewertung von Sachbezügen erfolgt grundsätzlich mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort. Danach sind auch handelsübliche Preisnachlässe zu berücksichtigen. Hierbei wird als Abgabeort der Ort der Arbeitsstätte angenommen und nicht der Ort des endgültigen Verbrauchs⁴. Werden dem Arbeitnehmer Waren oder Dienstleistung zur Verfügung gestellt, so kann die Bewertung aus Vereinfachungsgründen mit 96 % des Endpreises erfolgen (R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR). Diese Regel kann nicht angewandt werden, wenn als Endpreis der günstigste Preis am Markt angesetzt wurde, ein Sachbezug durch eine zweckgebundene Geldleistung gewährt wurde oder ein Warengutschein mit einer festen Betragsangabe hingegeben wurde (R 8.1 Abs. 2 S.4 LStR).

Üblicher Endpreis

Praxishinweis: Die Bewertung des Sachbezugs liegt somit bis zu einem gewissen Maß im Ermessen des Arbeitgebers. Da Preise in der Regel keine absolute Größe sind und von vielen Faktoren abhängen, hat der Arbeitgeber einen gewissen Spielraum, welchen Wert er als Endpreis ansetzen möchte.



2.1.1.2 Bewertung mit amtlichen Sachbezugswerten

- 5 Gibt es für einen Sachbezug einen amtlichen Sachbezugswert, so ist dieser der Bewertung zugrunde zu legen (§ 8 Abs. 2 S. 6 EStG). Diese Sachbezugswerte werden durch die SvEV oder nach § 8 Abs. 2 S. 10 EStG von den obersten Finanzbehörden der Länder festgesetzt. Diese amtlichen Werte gelten selbst dann, wenn in dem Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers andere Sachbezugswerte festgelegt sind (R 8.1 Abs. 4 S. 3 LStR).

Amtlicher
Sachbezugswert

Beispiel: In der Kantine eines Autozulieferers beträgt der Mitarbeiterpreis für das tägliche Mittagessen 2,- €. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 SvEV 2023 beträgt der **amtliche Sachbezugswert** für ein tägliches Mittagessen 3,80 €. Somit haben die Arbeitnehmer für jedes Mittagessen 1,80 € als Sachbezug zu versteuern.



2.1.2 Spezielle Arten von Sachbezügen

2.1.2.1 Gutscheine als Sachlohn

- 6 Werden dem Arbeitnehmer Gutscheine gewährt (z.B. Tankgutscheine, zweckgebundene Gutscheinkarten), so fallen diese Gutscheine mit dem von ihnen verkörperten Wert unter den Lohnbegriff des § 2 Abs. 1 LStDV. Denn ein begünstigter Gutschein repräsentiert nichts anderes als einen Sachlohn, welcher in Geldeswert besteht. Dabei ist es wichtig, dass der Gutschein die Anforderungen des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllt. Dieses schränkt die Möglichkeit der Verwendung von Gutscheinen und Geldkarten deutlich ein.⁵ Begünstigt sind Gutscheine dann, wenn sie örtlich einlösbar sind oder nur für ein sehr begrenztes Warensortiment eines Dritten genutzt werden können.

Gutscheine

⁴ Zenthöfer, Einkommensteuer (Finanz und Steuern-), 2019, 779.

⁵ Siehe auch BMF vom 15.03.2022-IV C 5 - S 2334/19/10007 :007.

6a Demnach sind Gutscheine begünstigt von: ⁶

- ▶ städtischen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden im Inland, wie City-Cards, shop-in-shop Lösungen, Stadtgutscheine und Tankgutschein von einer freien örtlichen Tankstelle
- ▶ regionalen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden, wie zum Beispiel einer regionalen (Tankstellen/Einzelhandels-) Kette mit einheitlichem Marktaufreten
- ▶ Kundenkarten einer Shopping Mall
- ▶ Hotelgutscheine (auch einer Hotelkette)
- ▶ überregionalen Anbietern, die deutschlandweit einheitlich (z.B. unter dem gleichen Logo, Symbol, Namen) auftreten und/oder Waren und Dienstleistungen im Internet anbieten.

→ Hierunter fallen zum Beispiel Tankgutscheine von deutschlandweit vorhandenen Tankstellenketten (z.B. Aral, Shell) und Online-Händler die nur Waren aus ihrem eigenen und begrenzten Produktsortiment (z.B. H&M) anbieten. Gutscheine von Online-Händlern, die hingegen nur beziehungsweise unter anderem Waren und Produkte von Dritten vermitteln, sind nicht begünstigt.

- ▶ Gutscheine von Streaming Dienstleistern wie Netflix oder Spotify, da hier ein begrenztes Sortiment von nur einem direkten Anbieter vorliegt
- ▶ Gutscheine für den Download von Zeitungen oder Hörbüchern

Praxishinweis: In der Praxis sind Warengutscheine ein beliebtes Mittel, um die Freigrenze von 50 € für die steuerfreie Zuwendung von Sachgeschenken auszuschöpfen.



7 Derzeit sind jedoch zahlreiche Anbieter auf dem Markt, die Gutscheine in Form von Karten (ähnlich EC-Karten) anbieten, die es dem Arbeitgeber erlauben, Guthaben auf diese Karten zu laden. Diese Guthaben kann der Arbeitnehmer sodann zum Einkaufen bei verschiedenen Partnerunternehmen verwenden. Eine Auszahlung des Guthabens ist nicht möglich. Diese Gutscheinarten werden ab dem 01.01.2022 nicht mehr als begünstigter Sachlohn angesehen. Als wichtigster Punkt ist aber die Gestellung von Gutscheinen und sogenannten „Shopping-Cards“ hervorzuheben, die über kein eigenes Produktsortiment bzw. nicht nur ein eigenes Sortiment verfügen. Gutscheine von (Online-) Händlern, die Waren von Fremdanbietern verkaufen (z.B. eBay und Amazon), sind ab dem 01.01.2022 nicht mehr als begünstigte Sachzuwendung und somit voll steuerpflichtig (Barlohn) anzusehen. Aus diesem Grund ist zu beachten, wer den Gutschein, wo einlösen kann und ob der Gutscheinherausgeber nur als Zwischenhändler auftritt.⁷

7a Diese Zuwendungen stellen ab dem **01.01.2022** Barlohn dar:

- ▶ Gutscheine und Geldkarten mit Barauszahlungsfunktion oder eigener IBAN
- ▶ Gutscheine im Rahmen einer Entgeltumwandlungen
- ▶ zweckgebundene Geldleistungen
- ▶ nachträgliche Kostenerstattungen

⁶ Siehe auch BMF vom 15.03.2022-IV C 5 - S 2334/19/10007 :007 Rn. 9.

⁷ Siehe auch BMF vom 15.03.2022-IV C 5 - S 2334/19/10007 :007 Rn. 23-24.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.