ARBEITSLOHN GESTALTEN

BEGRIFF, ARTEN, BEWERTUNG UND STEUERPFLICHT

MERKBLATT NR. 1688.3 | 01 | 2026

INHALT

1. Vorbemerkung
2. Definition und Arten
3. Barlohn
4. Sachlohn
   4.1 Beispiele von Sachzuwendungen
   4.2 Bewertung
   4.3 50 €-Freigrenze
   4.4 Rabattfreibetrag
   4.5 Lohnabrechnung bei Sachbezügen
5. Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers
6. Arbeitslohn von dritter Seite
   6.1 Unechte Lohnzahlung von Dritten (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG)
   6.2 Echte Lohnzahlung von Dritten (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG)
7. Zuwendungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
8. Übersicht

1. VORBEMERKUNG

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist es von grundlegender Bedeutung zu wissen, welche Vergütungen und Zuwendungen Arbeitslohn darstellen und welche steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Folgen und Pflichten sich daraus ableiten. Je nach Ausgestaltung stellt sich auch die Frage, wer für die Abführung der Abgaben (Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge) verantwortlich ist und in Haftung genommen werden kann. Dieses Merkblatt gibt einen Überblick über die grundlegenden Regelungen zum Arbeitslohn, deren Arten und Bewertungen. Ausführliche Informationen insb. zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen finden Sie im DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

2. DEFINITION UND ARTEN

Der steuerliche Begriff „Arbeitslohn" stimmt im Regelfall mit dem sozialversicherungsrechtlichen Begriff „Arbeitsentgelt" überein. Allerdings laufen die Definitionen beim Arbeitnehmerbegriff auseinander. Auch auf den Begriff des arbeitsrechtlichen Arbeitsentgelts kann für eine steuerrechtliche Definition nicht abgestellt werden.

Zum steuerlichen Arbeitslohn zählen gem. § 19 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG und § 2 LStDV alle Einnahmen, die einem Arbeitnehmer oder seinem Rechtsnachfolger aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis zufließen.

Aber nicht nur das Gesetz beeinflusst den Begriff „Arbeitslohn", auch die höchstrichterliche Rechtsprechung. Diese legt die Vorschriften grundsätzlich weit aus.

Nach den steuerlichen Regelungen (§ 8 Abs. 1 EStG) und Urteilen sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch das individuelle Arbeits- und Dienstverhältnis veranlasst sind, Arbeitslohn. Es muss folglich zwischen der Einnahme und dem Arbeits- oder Dienstverhältnis ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.

Dies ist immer dann der Fall, wenn die Einnahmen dem Arbeitnehmer nur aufgrund des Arbeits- oder Dienstverhältnisses zufließen. Sie sind der Lohn oder Ertrag seiner nichtselbstständigen Arbeit, die der Arbeitnehmer grundsätzlich freiwillig verrichtet. Es reicht hierfür aus, wenn die zugeflossenen Einnahmen im weitesten Sinne Gegenleistung oder Belohnung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft sind (BFH v. 07.07.2004, BStBl. II 2005, S. 367).

Nach R 19.3 LStR 2023 gehören zum Arbeitslohn:

- Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge,
- Entschädigungen für nicht gewährten Urlaub,
- Einarbeitungszuschüsse,
- Fehlgeldentschädigungen,
- Trinkgelder, auf die ein Anspruch besteht.

Nach der gleichen Richtlinie sind kein Arbeitslohn:

- zur beruflichen Nutzung überlassene Arbeitsmittel,
- Maßnahmen des Arbeitsschutzes (z. B. nach Bildschirmarbeitsverordnung verordnete Bildschirmarbeitsbrillen, Arbeitsschutzkleidungen oder -brillen),
- Sachleistungen des Arbeitgebers zur Einführung eines Arbeitnehmers, zu dessen Amts- und Funktionswechsel oder Jubiläum bis zu einem Wert von 110 € je teilnehmende Person,
- Sachleistungen des Arbeitgebers bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers, wenn es sich um ein Fest des Arbeitgebers handelt und die Aufwendungen 110 € je teilnehmende Person nicht übersteigen,
- Zahlungen des Arbeitgebers an ein Dienstleistungsunternehmen zur kostenlosen Beratung in persönlichen und sozialen Angelegenheiten (z. B. Vermittlung von Betreuungspersonen).

© 01/2026 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen. Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.
Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.
Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Arbeitslohn kann laufend (z. B. monatlich oder wöchentlich) oder einmalig erzielt werden. Es ist unbedeutend, ob ein Rechtsanspruch auf die Zahlung oder Zuwendung besteht und unter welcher Bezeichnung oder Form sie vom Arbeitgeber gewährt werden (§ 2 LStDV).

In der Regel ergibt sich der Anspruch aus dem Arbeits-, Tarif- oder Dienstvertrag. In der Praxis werden die Zahlungen hauptsächlich als Gehalt, Lohn oder Arbeitsentgelt bezeichnet.

Zum Arbeitslohn gehören daher auch **versehentliche Überweisungen** des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die zurückgefordert werden können. Die Rückzahlung ist in diesem Fall aber erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Rückflusses als „negativer Arbeitslohn" zu berücksichtigen.

Der BFH hat entschieden, dass veruntreute Beträge nicht zum Arbeitslohn gehören (BFH v. 13.11.2012, BFHE 239, S. 403). Es fehlt hier bereits an einer Gewährung von Vorteilen durch den Arbeitgeber für eine Beschäftigung des Arbeitnehmers, wenn sich der Arbeitnehmer ohne Kenntnis und Wollen des Arbeitgebers zu hohe Gehälter auszahlt. Die Gewährung der Vergütungen muss somit immer mit Willen des Arbeitgebers erfolgen. Ein gegen den Willen des Arbeitgebers erlangter Vorteil und somit kein Arbeitslohn ist auch die Zahlung von Bestechungsgeld.

Außerdem ist gleichgültig, ob die Zahlungen bzw. Vergütungen dem Arbeitnehmer selbst oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Hierfür bestimmt R 19.9 LStR 2023, dass Arbeitslohn nach dem Tod des Arbeitnehmers nicht mehr nach den Besteuerungsmerkmalen des verstorbenen Arbeitnehmers versteuert werden darf. Jedoch kann für laufenden Arbeitslohn aus dem Sterbemonat, der noch im Sterbemonat gezahlt wird, vereinfachend die Besteuerung nach den Merkmalen des Verstorbenen vorgenommen werden. Alle Zahlungen nach dem Sterbemonat müssen dann aber nach den Besteuerungsmerkmalen des Erben bzw. Rechtsnachfolgers versteuert werden.

Arbeitslohn liegt zunächst in der Praxis häufig in Form von Geld – bar oder als Überweisung auf ein Bankkonto – vor (Barlohn – vgl. unter 3.). Aber Arbeitslohn sind auch alle Güter und Zuwendungen, die in Geldeswert gezahlt bzw. zugewendet werden (sog. Sachbezüge oder Sachlohn – vgl. unter 4.).

Nicht nur Zuwendungen an Arbeitnehmer vom Arbeitgeber sind Arbeitslohn, sondern auch solche, die von Dritten dem Arbeitnehmer zugewendet werden (vgl. unter 6.).

Eine Gegenleistung für geleistete Arbeit ist nicht anzunehmen, wenn die Vergütungen die Aufwendungen, die durch die Tätigkeit entstehen, nur unwesentlich übersteigen und damit nur Aufwendungsersatz sind (BFH v. 23.10.1992, BStBl. II 1993, S. 303). Auch Vorteile, die jeder Dritte im normalen Geschäftsverkehr erhält, sind keine steuerpflichtigen Vergünstigungen, z. B. im Geschäftsverkehr übliche Jahreswagenrabatte (BFH v. 17.06.2009, BStBl. II 2010, S. 67).

Arbeitslohn liegt weiterhin nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse, anderer nicht auf das Arbeits- oder Dienstverhältnis beruhender Beziehungen oder im **ganz überwiegend eigenbetrieblichen** Interesse des Arbeitgebers gezahlt wird (vgl. unter 5.). Darunter sind Gegenleistungen zu verstehen, die nach Würdigung des Einzelfalles und aller Umstände keine Entlohnung darstellen, sondern nur Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen sind. Diese unterliegen demzufolge auch keiner Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht.

Liegt im Ergebnis Arbeitslohn vor, ist der Arbeitgeber verpflichtet, die hierfür zu zahlende Lohnsteuer anhand der Lohnsteuertabellen zu ermitteln, anzumelden, einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§§ 38 Abs. 1 und 3, 41a EStG). Ebenso sind die Sozialversicherungsbeträge zu ermitteln, einzubehalten und zu zahlen. Gemäß § 42d EStG haftet der Arbeitgeber für die fälligen Beträge.

3. BARLOHN

Unter Barlohn sind alle Auszahlungen an den Arbeitnehmer zu verstehen, die entweder in bar erfolgen oder auf ein Bankkonto überwiesen werden. Nach der Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG sind ab 2020 Barlohn alle zweckgebundenen Geldleistungen, nachträglichen Kostenerstattungen, Geldsurrogate (z. B. Geldkarten) und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 15.03.2022 die steuerliche Abgrenzung erörtert.

Barlohn und kein Sachbezug liegt ebenfalls vor, wenn die Beträge nicht an den Arbeitnehmer oder auf dessen Bankkonto ausbezahlt, sondern auf seine Anweisung anderweitig verwendet werden (z. B. zur Erfüllung einer Verbindlichkeit des Arbeitnehmers aus Kauf, Miete oder Darlehen). Hier bestimmt der Arbeitnehmer folglich, wie seine Vergütung verwandt wird. Es handelt sich hierbei lediglich um eine Verkürzung des Zahlungsweges. An der Beurteilung, dass hier Barlohn vorliegt, ändert sich aber aufgrund der Zahlungsmodalitäten nichts (BFH v. 06.03.2008, BStBl. II 2008, S. 530).

BEISPIEL Arbeitnehmer A vereinbart mit seinem Arbeitgeber, dass von seinem Gehalt in Höhe von 3.000 € nach Abzug der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge gleich 500 € auf das Konto des Vermieters von A überwiesen werden. Diese sind als Barlohn zu qualifizieren, auch wenn die 500 € direkt vom Arbeitgeber überwiesen werden.

4. SACHLOHN

Arbeitnehmer können ihren Lohn nicht nur in Form von Bargeld bzw. – wie in der Praxis üblich – als Überweisung auf ihr Konto erhalten. Ebenso ist es möglich, dass der Arbeitgeber den vereinbarten Arbeitslohn als Sache zuwendet. Als Sachlohn gelten nach § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG ab 2020 Gutscheine und Guthabenkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller oder einer Ausstellergemeinschaft der Gutscheine und Guthabenkarten berechtigen und die entsprechend § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstaufsichtsgesetzes (ZAG) nicht als Zahlungsdienste gelten.

Nach dieser Definition werden folgende Varianten unterschieden:

1. Closed-Loop-Karten
Dies sind Gutscheine eines Ausstellers und aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel. Diese sind Sachlohn, fallen damit in die 50 €-Freigrenze und können auch der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG bei höheren Werten unterliegen, wenn sie zusätzlich gewährt werden.

2. Controlled-Loop-Karten
Dies sind Center-Gutscheine oder „City-Cards" für Waren oder Dienstleistungen nicht nur beim Aussteller, sondern bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen. Auch liegt Sachlohn vor. Es gilt die Sachbezugsfreigrenze oder die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG bei höheren Werten ist möglich, wenn sie zusätzlich gewährt werden.

3. Open-Loop-Karten
Diese Karten sind Geldsurrogate im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs. Darunter fallen Geldkarten – einschl. Guthabenkreditkarten – mit Barauszahlungsfunktion, die über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (z. B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

(z. B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet sowie als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können. Sie sollen Barlohn sein und sind als Arbeitslohn individuell zu versteuern. Eine Pauschalversteuerung oder die Anwendung einer Sachbezugsfreigrenze ist nicht möglich.

Ausführliche Informationen insb. zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen finden Sie im DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

Ob Barlohn oder Sachlohn vorliegt, entscheidet sich nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH nicht allein danach, ob dem Arbeitnehmer tatsächlich Sach- oder Dienstleistungen oder Geld zufließen.

Vielmehr ist entscheidend, welche Leistung der Arbeitnehmer aufgrund seines Arbeits- oder Dienstverhältnisses von seinem Arbeitgeber verlangen kann. Es kommt nicht mehr darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft (BFH v. 11.11.2010, BStBl. II 2011, S. 383, 386 und 389, BFH v. 04.07.2018 – VI R 16/17, BFH v. 07.06.2018 – VI R 13/16).

Diese Rechtsprechung wurde im § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG präzisiert.

Aufgrund der Rechtsprechung ist aber immer Barlohn anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer anstelle der Sache den Wert der Sachbezüge vom Arbeitgeber ausbezahlt bekommen kann. Hat der Arbeitnehmer folglich ein Wahlrecht zwischen Erhalt des Gutscheines und Barauszahlung durch den Arbeitgeber, liegt immer Barlohn vor. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 15.03.2022 die steuerliche Abgrenzung erörtert.

Ein Sachbezug liegt auch vor, wenn dem Arbeitnehmer ein Recht eingeräumt wird, eine bestimmte Sach- oder Dienstleistung zu beziehen (z. B. Krankenversicherungsschutz).

BEISPIEL Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber einen Gutschein für ein Warenhaus. Dies stellt eine Sachzuwendung dar, auch wenn nicht genau bestimmt ist, für welche Dinge der Gutschein eingesetzt werden kann und dies der Arbeitnehmer komplett eigenständig entscheiden kann.

Zahlungen an den Arbeitnehmer zählen nach der Definition ab 2020 zum Barlohn, wenn diese unter der Auflage erfolgen, den erhaltenen Geldbetrag nur für eine bestimmte Sache zu verwenden (z. B. Zahlungen an ein Fitnessstudio oder Tanken an einer bestimmten Vertragstankstelle – sog. zweckgebundene Gelder). Es liegt eine zweckgebundene Geldleistung vor oder eine ggf. nachträgliche Kostenerstattung, wenn der Erwerb oder der Vertrag auf den Namen des Arbeitnehmers lautet.

4.1 Beispiele von Sachzuwendungen[1]

4.1.1 Arbeitsessen

In der Regel stellt die Bewirtung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber im Unternehmen und ohne Geschäftspartner einen Sachbezug dar, der steuer- und beitragspflichtig ist. Handelt es sich allerdings um einen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz, so erfolgen die Aufwendungen für die Mahlzeiten im ganz überwiegend betrieblichen Interesse. Nach R 19.6 LStR 2023 liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der Wert von maximal 60 € je Mahlzeit bei einem außergewöhnlichen, nicht regelmäßigen Arbeitseinsatz nicht überschritten wird. Dieser liegt vor, wenn es sich um einen Arbeitseinsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten handelt, z. B. eine Besprechung von 18.00 bis 22.00 Uhr bei einer üblichen Arbeitszeit von 08.00 bis 17.00 Uhr. Auch kann ein Arbeitsessen angenommen werden, wenn Arbeitsabläufe durch längere Pausen nicht unterbrochen werden sollen.

BEISPIEL Der Arbeitgeber führt eine wichtige ganztägige, nicht regelmäßige Projektbesprechung durch. Um die Beratungen und Zwischenergebnisse nicht durch die üblichen 45 Min. Mittagspause zu unterbrechen, lässt der Arbeitgeber für eine kurze Mittagspause im Besprechungsraum Pizza und Getränke für 20 € je Teilnehmer bringen. Hierbei handelt es sich um ein Arbeitsessen während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, das keinen Arbeitslohn darstellt.

Auch Mahlzeiten an Arbeitnehmer im Rahmen einer sog. Geschäftsfreundebewirtung stellen keinen Arbeitslohn dar. Nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG liegt diese vor, wenn Personen aus geschäftlichem Anlass bewirtet werden, also wenn der Arbeitgeber z. B. Geschäftspartner oder Kunden bei Vertragsverhandlungen und Gesprächen mit Mahlzeiten und Getränken bewirtet. Gemäß R 4.3 Abs. 7 EStR liegt bei den teilnehmenden Arbeitnehmern kein Arbeitslohn vor. Vielmehr ist die Teilnahme der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber von überwiegend betrieblichem Interesse. Zudem wird die Teilnahme der Arbeitnehmer an einem solchen Termin im Zweifel aufgrund der Weisung des Arbeitgebers erfolgen, womit eine freiwillige Teilnahme ausgeschlossen werden kann.

Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer außerhalb der außergewöhnlichen Arbeitseinsätze und der Geschäftsfreundebewirtung zur Verfügung gestellt werden (z. B. im Rahmen von Auswärtstätigkeiten oder Fortbildungsveranstaltungen), stellen immer einen Sachbezug und damit Arbeitslohn dar. Hier gibt es ausführliche Regelungen, die beachtet werden müssen.

4.1.2 Computer- und Telefon- bzw. Handynutzung

Dürfen Arbeitnehmer die betrieblichen Computer, Telefone, Handys, Smartphones und Tablets auch privat nutzen, stellt die Nutzung ebenfalls einen Sachbezug dar, der aber nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei ist. Der Anteil der beruflichen bzw. privaten Nutzung ist hierbei unerheblich.

Werden diese Geräte anschließend den Arbeitnehmern geschenkt, handelt es sich um einen weiteren Sachbezug, der allerdings steuerpflichtig ist und pauschal mit 25 % besteuert werden kann (§ 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG).

4.1.3 Energiekostenzuschuss

Bei der Lieferung von Strom handelt es sich um eine Ware und damit um einen Sachbezug. Wird dieser verbilligt an die Arbeitnehmer geliefert, kann die 50 €-Freigrenze (vgl. 4.3) in Anspruch genommen werden.

4.1.4 Firmenwagen

Die mögliche und tatsächliche private Nutzung von Dienst- oder Firmenwagen stellt ebenfalls einen Sachbezug dar. Der Privatanteil der Fahrten ist entweder mit der Pauschalmethode nach § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (1 % und/oder 0,03 % vom Bruttolistenpreis) oder einem Fahrtenbuch zu ermitteln. Die hierbei zu beachtenden steuerlichen Regelungen und Voraussetzungen sind im DWS-Merkblatt Nr. 634 „Private Kfz-Nutzung" ausführlich dargestellt.

4.1.5 Miles & More u. Ä.

Im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen geben Fluggesellschaften für zurückgelegte Flugstrecken sog. Meilen oder Punkte, die anschließend in Sachprämien eingelöst werden können. Der Wert richtet sich in der Regel nach der Zahl der geflogenen Mei-

1 Ausführliche Informationen insb. zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen finden Sie im DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

len. Grundsätzlich zählen die gesammelten Punkte oder Meilen zum Arbeitslohn als geldwerter Vorteil, wenn diese für Flüge gutgeschrieben werden, die der Arbeitgeber gezahlt hat und die anschließend privat vom Arbeitnehmer genutzt werden. Es entsteht jedoch kein Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber die erhaltenen Meilen wiederum für Flüge aus dienstlichem Anlass einsetzt.

Die Erfassung der geldwerten Vorteile war zunehmend schwieriger. Daher ist in § 3 Nr. 38 EStG geregelt, dass Prämien aus Kundenbindungsprogrammen steuerfrei sind, wenn der Wert für Prämien in Höhe von 1.080 € nicht überschritten wird (vgl. auch 4.4). Zudem versteuern die Fluggesellschaften die Prämien mit 2,25 % pauschal gem. § 37a EStG. Erfolgt die Pauschalbesteuerung, so liegt kein steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn vor. Insb. ausländische Fluggesellschaften machen von der Pauschalbesteuerung keinen Gebrauch. Solange der Betrag für die gesammelten Prämien aber 1.080 € nicht übersteigt, liegt steuerfreier Arbeitslohn vor, wenn diese privat genutzt werden. Alle übersteigenden Beträge einer privaten Nutzung sind steuer- und sozialversicherungspflichtig. Ob die erhaltenen Prämien und Meilen für dienstlich getätigte Flüge privat genutzt werden dürfen, müssen Arbeitgeber separat regeln.

4.2 Bewertung

Da sie ebenfalls Ausfluss des Arbeitsverhältnisses sind und für die vereinbarte Arbeitsleistung zugewendet werden, sind Sachbezüge gleichfalls als Einnahmen zu versteuern. Es stellt sich in der Praxis aber häufig die Frage, wie die zugewandten Sachen zu bewerten sind, um die richtige Höhe für die abzuführende Lohnsteuer und dementsprechend auch für die Sozialversicherungsbeiträge zu ermitteln. Hierfür gibt es im § 8 EStG mehrere Bewertungsmöglichkeiten.

Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Sachbezüge für den Steuerabzug vom Arbeitslohn mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort, gemindert um übliche Preisnachlässe, zu bewerten. Dies ist in aller Regel der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern tatsächlich gezahlt wird. Der Endpreis beinhaltet immer auch die Umsatzsteuer. Bietet der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern zu einem niedrigeren als dem üblichen Preis an, ist dieser maßgeblich.

Aus Vereinfachungsgründen kann die Sache oder Dienstleistung mit 96 % des Endpreises bewertet werden, zu dem sie der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR 2023). Es kommt also zu einem Abschlag von 4 %. Angerechnet werden zudem auch evtl. vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelte.

BEISPIEL Der Arbeitnehmer erwirbt bei einem benachbarten Fitnessstudio sog. Zehnerkarten für Fitness und Sauna. Die Zehnerkarten kosten jeweils 100 €. Der Arbeitgeber gibt diese für jeweils 50 € an die Arbeitnehmer ab. Die Bewertung ist wie folgt vorzunehmen: Abzüglich 4 % vom ursprünglichen Preis von 100 € verbleiben 96 €. Abzüglich der Zuzahlung von 50 €, verbleibt ein Wert des Sachbezuges von 46 €. Dieser ist individuell in der monatlichen Lohnabrechnung zum Zeitpunkt der Übergabe an den Arbeitnehmer zu versteuern.

Der Abschlag ist nicht vorzunehmen, wenn der Sachbezug durch eine zweckgebundene Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht ist oder ein Warengutschein mit genauer Betragsangabe hingegeben wird.

BEISPIEL Der Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern nach erfolgreichem Abschluss eines Projektes einen Warengutschein einer Kaufhauskette im Wert von 40 €. Hier ist für die Bewertung kein Abschlag von 4 % vorzunehmen.

BEISPIEL Der Arbeitgeber übergibt seinen Arbeitnehmern einen Gutschein über die Bezahlung einer Tankrechnung in Höhe von 40 € von Tankstelle XY. Der Arbeitnehmer begleicht die Rechnung zunächst selbst an der Tankstelle. Anschließend reicht er den Tankbeleg und den Gutschein beim Arbeitgeber ein und erhält dafür die 40 €. Aufgrund des Tankbeleges und der zweckgebundenen Zahlung ist auch hier kein Abschlag von 4 % vorzunehmen. Es ist auch unschädlich, wenn der Arbeitnehmer für 60 € getankt hat, der Arbeitgeber aber nur 40 € zahlt.

4.3 50 €-Freigrenze

Nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG sind Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG steuer- und damit auch sozialversicherungsfrei, wenn sie den Wert von monatlich 50 € ab 01.01.2022 nicht überschreiten. Hierbei handelt es sich um eine Vereinfachungsregelung, damit nicht alle Sachzuwendungen mit „unbedeutenden" Beträgen in die individuelle Lohnabrechnung eingehen müssen.

Zu beachten ist bei der Anwendung allerdings, dass es sich dabei um eine Freigrenze handelt. Übersteigen die Sachzuwendungen, die nicht steuerfrei sind oder pauschal besteuert werden, im Monat den Wert von 50 € auch nur um einen Cent, so ist der gesamte Wert, und nicht nur der übersteigende Betrag, steuerpflichtig und unterliegt auch der Sozialversicherung. Der Wert von 50 € gilt monatlich. Er kann nicht angesammelt oder auf folgende Monate im Jahr übertragen werden.

BEISPIEL Der Arbeitnehmer erwirbt bei einem benachbarten Fitnessstudio sog. Zehnerkarten für Fitness und Sauna. Die Zehnerkarten kosten jeweils 100 €. Der Arbeitgeber gibt diese für jeweils 55 € an die Arbeitnehmer ab. Die Bewertung ist wie folgt vorzunehmen: Abzüglich 4 % vom ursprünglichen Preis von 100 € verbleiben 96 €. Abzüglich der Zuzahlung von 55 € verbleibt ein Wert des Sachbezuges von 41 €. Liegen keine weiteren Sachbezüge im Monat vor, so fällt die Zehnerkarte (der vom Arbeitgeber übernommene Restbetrag von 41 €) in die Sachbezugsfreigrenze und ist steuerfrei.

Jobtickets können ab dem 01.01.2019 steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG gewährt werden und brauchen nicht mehr in die Freigrenze einbezogen zu werden (vgl. hierzu auch das DWS-Merkblatt Nr. 669 „Steuerfreie Zuwendungen an Arbeitnehmer").

Nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist erforderlich, dass die Gutscheine, die als Sachlohn gelten, für die Anwendung der Sachbezugsfreigrenze zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Im Rahmen einer Gehaltsumwandlung ist also die Anwendung der Sachbezugsfreigrenze nicht mehr anwendbar. Die Sachbezugsfreigrenze findet nur Anwendung, wenn der Rabattfreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG i. H. v. 1.080 € nicht anwendbar ist. Für die Anwendung des Rabattfreibetrages gelten unterschiedliche Bewertungsregelungen (vgl. unter 4.4).

Ebenfalls ist die Sachbezugsfreigrenze nur anwendbar, wenn für eine Bewertung der Sachzuwendungen keine Sachbezugswerte nach § 8 Abs. 2 Satz 6 EStG angesetzt werden müssen. Nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) können Mahlzeiten in Kantinen mit Sachbezugswerten für ein Frühstück und für ein Mittag- und Abendessen bewertet werden. Werden die Mahlzeiten dagegen mit ihrem tatsächlichen Preis am Abgabeort bewertet, können diese in die Sachbezugsfreigrenze einbezogen werden.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Nimmt der Arbeitgeber die Sachbezugsfreigrenze in Anspruch, muss der Arbeitgeber Aufzeichnungspflichten erfüllen. Sämtliche Sachbezüge müssen im Lohnkonto eingetragen werden, und zwar auch dann, wenn sie in Anwendung der Freigrenze von monatlich 50 € steuerfrei bleiben. Zur Erleichterung dieser Aufzeichnungsverpflichtung ist in § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV zugelassen worden, dass Sachbezüge, die in Anwendung der monatlichen Sachbezugsfreigrenze steuerfrei bleiben, dann nicht im Lohnkonto aufgezeichnet werden müssen, wenn durch betriebliche Regelungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, dass die Freigrenze von 50 € monatlich eingehalten wird. Diese Aufzeichnungserleichterung muss allerdings beim Betriebsstättenfinanzamt ausdrücklich beantragt werden.

4.4 Rabattfreibetrag

Nicht nur unentgeltlich zugewendete Gegenstände stellen Sachlohn dar. Auch wenn z. B. bestimmte Waren oder Dienstleistungen dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber verbilligt verkauft werden, liegt Sachlohn vor. Der entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Sachbezüge und dem vom Arbeitnehmer entrichteten Entgelt ist dann steuer- und beitragspflichtig. Dazu zählen auch Rabatte. Diese sind bis zu einem Betrag von 1.080 € im Jahr steuerfrei (§ 8 Abs. 3 EStG).

Verbilligt oder unentgeltlich überlassene Waren sind nach § 8 Abs. 3 EStG zu bewerten, wenn die Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitgeber nicht nur überwiegend für den Bedarf seiner eigenen Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Zudem darf der Bezug der Waren oder Dienstleistungen nicht pauschal versteuert werden.

Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Verpflegung (z. B. einzelner Mahlzeiten) handelt es sich um eine Ware. Stellt der Arbeitgeber die Verpflegung überwiegend für seine Arbeitnehmer her (z. B. die Mahlzeiten in einer Kantine), so ist auf diese Sachbezüge der Rabattfreibetrag nicht anwendbar, sondern nur der amtlich festgesetzte Sachbezugswert.

BEISPIEL In der Gastronomie- oder Hotelbranche werden häufig sog. Mitarbeiter- oder Personalessen angefertigt. Diese werden nur für die eigenen Arbeitnehmer hergestellt und unterliegen daher nicht den Bewertungsregelungen nach § 8 Abs. 3 EStG. Hier kann nur der amtliche Sachbezugswert für die Bewertung angewandt werden. Erhalten die Arbeitnehmer jedoch das gleiche Essen, wie es nach der Speisekarte fremden Dritten angeboten wird, so ist der Rabattfreibetrag auf diese Sachbezüge anwendbar. Die monatliche 50 €-Freigrenze ist in beiden Fällen nicht anwendbar, und zwar im ersten Fall, weil mit Sachbezugswerten bewertet wird, und im zweiten Fall, weil der Rabattfreibetrag anwendbar ist.

§ 8 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt – anders als § 8 Abs. 2 EStG – auf den Preis ab, zu dem der Arbeitgeber die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (sog. Angebotspreis). Der Arbeitgeber kann den Preis zugrunde legen, den er vom Kunden verlangt und muss nicht erst den am Abgabeort üblichen Wert ermitteln. Auch der Angebotspreis kann aus Vereinfachungsgründen mit einem Abschlag von 4 % berücksichtigt werden.

Zusätzlich darf der Arbeitgeber hier noch einen sog. Rabattfreibetrag von 1.080 € jährlich bei den Arbeitnehmern berücksichtigen. Alle Rabatte, die Arbeitnehmer erhalten, sind bis zu einem Betrag von 1.080 € steuerfrei. Alle darüber hinausgehenden Beträge sind zusätzlich zu versteuern.

BEISPIEL Der Arbeitgeber vertreibt Elektrogeräte und verkauft diese an seine Arbeitnehmer für 10 % unter dem üblicherweise ausgewiesenen Verkaufspreis. Die Rabatte stellen steuerpflichtigen Sachlohn dar und müssen aufgezeichnet werden. Bis zu einem Betrag von 1.080 € ist der Rabatt steuerfrei.

BEISPIEL Der Arbeitgeber vermietet an fremde Dritte Zimmer und Wohnungen. Für gelegentliche Übernachtungen stellt der Arbeitgeber auch seinen Arbeitnehmern die Zimmer verbilligt zur Verfügung. Bei der Vermietung handelt es sich um eine Dienstleistung, die auch an fremde Dritte erbracht wird. Als üblicher Endpreis ist die ortsübliche Miete maßgebend. Die den Arbeitnehmern gewährten Rabatte bzw. Vergünstigungen sind bis zu einem Betrag von jährlich 1.080 € steuerfrei.

ABWANDLUNG Der Arbeitgeber stellt seinen Arbeitnehmern eine Wohnung zur Verfügung, in der sie die Woche über übernachten können, damit sie eventuell lange Fahrtwege zur Wohnung nicht in Anspruch nehmen müssen. Der Arbeitgeber stellt fremden Dritten keine Unterkünfte zur Verfügung. Es handelt sich um eine Personalunterkunft, die mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet wird. Die Sachbezugsfreigrenze ist nicht anwendbar, denn die Anwendung der monatlichen Sachbezugsfreigrenze und die Bewertung eines Sachbezugs mit dem amtlichen Sachbezugswert schließen sich gegenseitig aus.

In der Praxis führten die Regelungen von § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG insb. dann zu Problemen, wenn der Marktpreis günstiger war als der Angebotspreis abzgl. 4 % und Rabattfreibetrag (z. B. in der Automobilbranche).

Der BFH hat daher entschieden, dass bei unentgeltlichen und verbilligten Sachbezügen für die Bewertung des geldwerten Vorteils zumindest im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers ein Wahlrecht zwischen der Anwendung des Rabattfreibetrages nach § 8 Abs. 3 EStG und der Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG besteht. Zudem begründen Rabatte, die neben den Arbeitnehmern auch fremde Dritte erhalten, keinen Arbeitslohn (BFH v. 26.07.2012, BStBl. II 2013, S. 400 und 402).

Die Finanzverwaltung ist diesen Urteilen ebenfalls gefolgt und hat ein entsprechendes BMF-Schreiben erlassen (BMF-Schreiben v. 16.05.2013, BStBl. I 2013, S. 729). Danach ist Endpreis im Sinne der allgemeinen Bewertungsvorschrift von § 8 Abs. 2 EStG auch der nachgewiesene günstigste Preis einschl. sämtlicher Nebenkosten, zu dem die konkrete Ware oder Dienstleistung mit vergleichbaren Bedingungen Endverbrauchern ohne individuelle Preisverhandlungen im Zuflusszeitpunkt am Markt angeboten wird. Ein zusätzlicher Bewertungsabschlag von 4 % (= 96 %-Regelung) ist nicht vorzunehmen.

Markt sind nach dem Schreiben alle gewerblichen Anbieter, von denen der Arbeitnehmer die konkrete Ware oder Dienstleistung im Inland unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote oder auf sonstige Weise gewöhnlich beziehen kann. Auf einen sich ergebenden geldwerten Vorteil kann die monatliche Sachbezugsfreigrenze für Sachbezüge angewendet werden.

Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, im Lohnsteuerabzugsverfahren den günstigsten Preis am Markt zu ermitteln. Ihm bleibt es unbenommen, den üblichen Endpreis am Abgabeort unter Inanspruchnahme eines Bewertungsabschlags von 4 % mit 96 % des Angebotspreises (§ 8 Abs. 3 EStG) anzusetzen. Der Arbeitnehmer kann in diesem Fall bei seiner Einkommensteuerveranlagung den geldwerten Vorteil für den Sachbezug mit dem günstigsten Preis am Markt bewerten. Der Arbeitgeber hat daher die Grundlagen für den ermittelten Endpreis als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

BEISPIEL Ein Autohersteller bietet seine Fahrzeuge zu einem unverbindlichen Preis von 35.000 € an. Arbeitnehmer zahlen einen Preis von 25.000 €. Der Arbeitnehmer weist einen Marktpreis von 30.000 € nach. Dieser ist dann als niedrigerer Preis anzusetzen. Es ergibt sich ein Vorteil von 5.000 €. Der Rabattfreibetrag ist nicht mehr anzuwenden.

Nach dem oben erwähnten BMF-Schreiben sind Endpreise nach § 8 Abs. 3 EStG die Preise, zu denen der Arbeitgeber oder der am Abgabeort nächstansässige Abnehmer die konkrete Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern am Ende von Verkaufsverhandlungen durchschnittlich anbietet. Hierauf ist dann noch der Bewertungsabschlag von 4 % anzuwenden.

BEISPIEL Der Autohersteller bietet seine Fahrzeuge zu einem unverbindlichen Preis von 35.000 € an. Arbeitnehmer zahlen einen Preis von 25.000 €. Üblich ist ein durchschnittlicher Rabatt von 10 %, also 3.500 €. Von dem verbleibenden Betrag ist noch der 4%ige Bewertungsabschlag vorzunehmen und der Rabattfreibetrag von 1.080 € abzuziehen. Nach Anrechnung der Eigenzahlung von 25.000 € verbleibt ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von 4.160 €.

4.5 Lohnabrechnung bei Sachbezügen

Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns und des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts sind der Barlohn und der Vorteil aus der Sachbezugsgewährung im Abrechnungsmonat zusammenzurechnen. Wurde der Sachbezug verbilligt gewährt, ist der Unterschied zwischen dem Wert des Sachbezugs und dem Entgelt des Arbeitnehmers zu berechnen. Steuerfrei oder pauschal besteuerte Zuwendungen sind nicht hinzuzurechnen. Die Summe ist die Bemessungsgrundlage für Lohnsteuer und Sozialversicherung. Ausführliche Informationen insb. zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen finden Sie im DWS-Buch Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

5. ZUWENDUNGEN IM GANZ ÜBERWIEGEND EIGENBETRIEBLICHEN INTERESSE DES ARBEITGEBERS

Alle Zuwendungen, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in einem ganz überwiegend betrieblichen Interesse zufließen lässt, sind kein Arbeitslohn und damit auch nicht steuer- und beitragspflichtig.

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers liegt vor, wenn der Arbeitnehmer gar kein oder nur ein im Hintergrund stehendes eigenes Interesse an der Erlangung des Vorteils hat. Im Vordergrund muss vielmehr der betrieblich verfolgte Zweck stehen.

Dieser ergibt sich je nach Einzelfall aus den Begleitumständen. Diese können z. B. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Eignung für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck sein.

Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse muss über das an jeder Lohnzahlung bestehende eigene Interesse des Arbeitnehmers deutlich hinausgehen. Dies kann angenommen werden, wenn z. B. der Belegschaft als Gesamtheit ein Vorteil zugewendet wird. Stellt der Arbeitgeber zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen z. B. Aufenthalts-, Erholungs- und Fitnessräume, Dusch- und Badeanlagen zur Verfügung, so steht sein betriebliches Interesse an einem guten und reibungslosen Arbeitsablauf eindeutig im Vordergrund. Die Interessen der Arbeitnehmer an der Nutzung dieser Annehmlichkeiten treten hier in den Hintergrund.

Alle Fälle, in denen dem Arbeitnehmer ein Vorteil vom Arbeitgeber aufgedrängt wird, ohne dass ihm eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne dass der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt, stellen ebenfalls keinen Arbeitslohn dar. Sie finden im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers statt. Dazu zählen z. B. Vorsorgeuntersuchungen oder Fort- und Weiterbildungen.

Auch zur Verfügung gestellte Arbeitskleidung ist kein Sachlohn und damit nicht steuerpflichtig (R 3.31 LStR 2023), wenn das Interesse des Arbeitgebers (z. B. an einheitlicher Kleidung mit Logo) im Vordergrund steht. Hier ist auch die private Nutzung so gut wie ausgeschlossen. Zudem unterliegt der Arbeitnehmer einem Zwang, diese Kleidung zu tragen.

Ebenfalls nicht zum Arbeitslohn zählen Mietzahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für ein in dessen Haus oder Wohnung gelegenes Arbeitszimmer, das dieser zur Erbringung seiner Arbeitsleistung nutzt (Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung). Die Nutzung des Arbeitszimmers muss im vorrangigen Interesse des Arbeitgebers liegen, z. B. weil dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werden kann.

PRAXISHINWEIS Das ganz überwiegend betriebliche Interesse sollte in jedem Einzelfall geprüft und für eine eventuell später stattfindende Lohnsteueraußenprüfung kurz vermerkt werden.

Außerdem gehören sog. Aufmerksamkeiten begrifflich nicht zum Arbeitslohn (R 19.6 LStR 2023). Dies sind Genussmittel (z. B. Kekse, Pralinen oder Obst) und Getränke zum Verzehr im Betrieb. Hier gibt es keine wertmäßigen Obergrenzen. Außerdem sind Sachzuwendungen bis 60 €, die der Arbeitnehmer anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses erhält, kein Arbeitslohn. Persönliche Anlässe sind z. B. Geburtstag, Hochzeit, Prüfung oder Geburt eines Kindes. Weihnachten, Ostern oder Pfingsten zählen nicht zu den persönlichen Anlässen. Geschenke zu diesen Anlässen werden vielmehr im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht und haben keinen unmittelbaren Zusammenhang zum Arbeits- und Dienstverhältnis.

6. ARBEITSLOHN VON DRITTER SEITE

Nicht nur vom Arbeitgeber direkt gezahlter Barlohn oder zugewandter Sachlohn ist Arbeitslohn und damit grundsätzlich steuer- und sozialversicherungspflichtig. Auch Zahlungen oder Vergütungen von Dritten können Arbeitslohn darstellen.

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer auch für Arbeitslohn abzuführen, den der Arbeitnehmer im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses von einem Dritten erhält (§ 38 Abs. 1 EStG). So wird sichergestellt, dass die Lohnsteuereinbehaltungspflicht nicht dadurch umgegangen wird, dass einfach ein Dritter den Arbeitslohn zahlt. Der Dritte wird von den lohnsteuerlichen Pflichten befreit. Nur der Arbeitgeber haftet stets für die Lohnsteuer. Voraussetzung ist jedoch, dass die Zuwendung des Dritten ein Entgelt für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers ist. Dieser muss den Vorteil als Frucht seiner Dienstleistung für den Arbeitgeber ansehen können (BFH v. 20.05.2010, BStBl. II 2010, S. 1069).

Jedoch ist zwischen einer unechten und einer echten Lohnzahlung von Dritten zu unterscheiden.

6.1 Unechte Lohnzahlung von Dritten (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Eine unechte Lohnzahlung liegt vor, wenn der Dritte nur im Auftrag als Leistungsmittler oder Erfüllungsgehilfe tätig ist. Im Ergebnis zahlt also tatsächlich der Arbeitgeber den Arbeitslohn. Der Dritte ist nur zwischengeschaltet und der Arbeitgeber weiß auch davon. Er ist also derjenige, der den Arbeitslohn zahlt. Deshalb bleiben auch die Verpflichtungen zur Einbehaltung der Lohnsteuer und Sozialversicherung gleich.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

BEISPIEL Der Arbeitgeber bedient sich einer Servicegesellschaft, die die Löhne berechnet, die Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeträge abführt und die Auszahlung auf die Konten der Arbeitnehmer ausführt. Die Arbeitnehmer erhalten somit von einem Dritten ihre Gehälter und Löhne. Es liegt aber eine unechte Lohnzahlung eines Dritten vor, weil der Arbeitgeber diese in Auftrag gegeben hat.

6.2 Echte Lohnzahlung von Dritten (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG)

Eine echte Lohnzahlung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer Vorteile (Zahlungen oder Sachzuwendungen) von einem Dritten erhält, die von diesem als Gegenleistung für die Tätigkeit im Rahmen des Arbeits- und Dienstverhältnisses zum Arbeitgeber zugewendet werden. Dies geschieht zum Teil mit Wissen des Arbeitgebers, sehr oft auch ohne dessen Kenntnis. Arbeitslohn liegt aber nur vor, wenn der Dritte ebenfalls eine Entlohnung des Arbeitnehmers für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gegenüber dem Arbeitgeber vornehmen möchte.

BEISPIEL Arbeitnehmer A darf unentgeltlich an einer Reise teilnehmen, die ein Geschäftspartner ausrichtet. Der Geschäftspartner gewährt den Arbeitnehmern seiner Kunden ein Wohnrecht. Dem Arbeitnehmer werden vom Kunden verbilligt GmbH-Anteile überlassen.

Der BFH hat in seiner aktuellen Rechtsprechung festgestellt, dass nicht jeder dem Arbeitgeber bekannte Rabatt von Dritten für Arbeitnehmer zur Lohnsteuerpflicht führt. Vielmehr ist Arbeitslohn nur gegeben, wenn der Dritte die entsprechenden Preisvorteile nur gewährt hat, um den Arbeitnehmern eine Entlohnung für die Tätigkeit zu gewähren (BFH v. 18.10.2012, BStBl. II 2015, 184).

Im entschiedenen Fall hat das rabattgewährende Unternehmen die Rabatte den Arbeitnehmern nur gewährt, weil es seine Kundenzahlen und damit auch Umsatzzahlen vergrößern wollte. In keinerlei Hinsicht bestand hier die Absicht, den Arbeitnehmern durch den Preisvorteil eine Entlohnung für ihre Tätigkeit zukommen zu lassen. Das rabattgewährende Unternehmen verfolgte somit nur eigene Interessen. Auch hatte der Arbeitgeber keinerlei Interesse, seinen Mitarbeitern durch die möglichen Rabatte Vorteile zukommen zu lassen. Die Grundsätze des Urteils wurden mit BMF-Schreiben v. 20.01.2015 für über den Einzelfall hinaus anwendbar erklärt und das Urteil im BStBl. veröffentlicht.

Voraussetzung für die Verpflichtung des Lohnsteuerabzuges durch den Arbeitgeber für Zuwendungen von Dritten ist daher dessen entsprechende Kenntnis. Ausreichend ist aber auch, wenn der Arbeitgeber erkennen kann, dass Vergütungen von einem Dritten an eigene Arbeitnehmer erbracht werden. Von der Kenntnis bzw. dem Erkennen ist auszugehen, wenn der Arbeitgeber an der Zuwendung an den Arbeitnehmer mitgewirkt hat.

Diese Frage stellt sich in der Praxis häufig bei der Einräumung von Rabatten für die Arbeitnehmer durch Dritte. Die Finanzverwaltung geht von einer Mitwirkung bei der Rabattgewährung von dritter Seite aus, z. B. wenn

- der Anspruch des Arbeitnehmers auf den Rabatt durch Handeln des Arbeitgebers entstanden ist (z. B. Rahmenverträge),
- zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung vorliegt (z. B. verbundene Unternehmen),
- die Arbeitnehmer von einem Unternehmen Rabatte erhalten, weil der Arbeitgeber deren Arbeitnehmern Rabatte gewährt (wechselseitige Rabattgewährung).

Grundsätzlich liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Mitwirkung des Arbeitgebers vor, wenn der Betriebs- oder Personalrat die Rabatte mit den Dritten aushandelt und die Arbeitnehmer so an die Vergünstigungen kommen. Der Betriebs- oder Personalrat wird hier als objektiv neutrales Organ betrachtet.

Liegt eine sog. echte Lohnzahlung durch Dritte vor, so ist der Arbeitgeber ebenfalls verpflichtet, den Lohnsteuerabzug durchzuführen. Wenn er den Wert des der Besteuerung zugrunde zu legenden Vorteils nicht kennt, hat der Arbeitnehmer ihm diesen schriftlich mitzuteilen (§ 38 Abs. 4 Satz 3 EStG). Diese Mitteilung ist zu den Lohnunterlagen zu nehmen. Die Lohnsteuer ist dann vom laufenden Arbeitslohn einzubehalten. Reicht der laufende Arbeitslohn nicht aus, was z. B. bei hochwertigen Sachzuwendungen oder Incentive-Reisen vorkommen kann, so ist der Arbeitnehmer verpflichtet, den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen (§ 38 Abs. 4 Satz 1 EStG). Kommt er dem nicht nach, so muss das Betriebsstättenfinanzamt informiert werden.

Zeigt der Arbeitnehmer die Beträge nicht oder unvollständig an, so kann der Arbeitgeber nicht in Anspruch oder in Haftung genommen werden. Daher ist der Nachweis in den Lohnkonten besonders wichtig. Erkennt allerdings der Arbeitgeber, dass der Arbeitnehmer unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, so ist er verpflichtet, eine entsprechende Anzeige beim Betriebsstättenfinanzamt abzugeben (§ 38 Abs. 4 Satz 3 EStG).

Lohnzahlungen von Dritten dürfen nicht nach § 37b EStG mit 30 % pauschal besteuert werden. Diese Möglichkeit obliegt grundsätzlich nur dem Dritten. Auch der Arbeitgeber kann § 37b EStG und die Pauschalisierung anwenden, wodurch die Zuwendungen zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

7. ZUWENDUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN

Es gibt in der Praxis Leistungen und Zuwendungen von Arbeitgebern an ihre Arbeitnehmer, die z. T. pauschal zu versteuern oder aber steuerfrei sind.

Diese Zuwendungen haben z. T. gemeinsam, dass der gesetzliche Tatbestand fordert, dass sie „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet werden.

Hierunter fallen z. B. die Zuschüsse zur Kinderbetreuung von nicht schulpflichtigen Kindern nach § 3 Nr. 33 EStG (steuerfrei), Zuschüsse zum Internet oder zu den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 40 Abs. 2 EStG (pauschal besteuert mit 25 % oder 15 %) oder aber die Besteuerung von sog. Incentives nach § 37b EStG (pauschalbesteuert mit 30 %, vgl. BMF-Schreiben v. 19.05.2015).

Hierunter zählen auch Aufwendungen für Betreuungsaufwendungen, die der Arbeitgeber bis zu einem Betrag von 600 € übernehmen kann, wenn beim Arbeitnehmer eine dienstlich veranlasste Notsituation eintritt (§ 3 Nr. 34a EStG), die steuerfreie Überlassung von Jobtickets nach § 3 Nr. 15 EStG oder die steuerfreie Überlassung von Fahrrädern an Mitarbeiter nach § 3 Nr. 37 EStG.

Für alle Zuwendungen gilt, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an den Arbeitnehmer fließen müssen.

Es ist in § 8 Abs. 4 EStG eine gesetzliche Regelung geschaffen worden, wonach eine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistung vorliegt, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird, die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird. Ist eine der Kriterien nicht erfüllt, so liegt keine zusätzliche Leistung vor. Die Steuerfreiheit ist demzufolge nicht gegeben.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

8. ÜBERSICHT

Mit der abschließenden Übersicht soll ein Überblick über den Begriff „Arbeitslohn" gegeben werden.

Daniela Karbe-Geßler, Rechtsanwältin

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin