

§ 37a

Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte

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) ¹Das Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass das Unternehmen, das Sachprämien im Sinne des § 3 Nummer 38 gewährt, die Einkommensteuer für den Teil der Prämien, der nicht steuerfrei ist, pauschal erhebt. ²Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer ist der gesamte Wert der Prämien, die den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließen. ³Der Pauschsteuersatz beträgt 2,25 Prozent.
- (2) ¹Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 40 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden. ²Das Unternehmen hat die Prämienempfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten.
- (3) ¹Über den Antrag entscheidet das Betriebsstättenfinanzamt des Unternehmens (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1). ²Hat das Unternehmen mehrere Betriebsstättenfinanzämter, so ist das Finanzamt der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Prämien ermittelt werden. ³Die Genehmigung zur Pauschalierung wird mit Wirkung für die Zukunft erteilt und kann zeitlich befristet werden; sie erstreckt sich auf alle im Geltungszeitraum ausgeschütteten Prämien.
- (4) Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem Unternehmen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte im Sinne des Absatzes 3 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

Autor: Dr. Sascha **Bleschick**, Richter am FG, Münster
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37a	1
--------------------------------------	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 37a	1		
II. Rechtsentwicklung des § 37a	2		
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 37a mit höherrangigem Recht	3		
1. Bedeutung des § 37a	3		
2. Verfassungsmäßigkeit des § 37a	4		
		3. Vereinbarkeit des § 37a mit Unionsrecht	5
		IV. Geltungsbereich des § 37a	6
		V. Verhältnis des § 37a zu anderen Vorschriften	7
		1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	7
		2. Verhältnis zur AO	8

Anm.	Anm.
3. Verhältnis zum UStG 10	5. Verhältnis zum Strafrecht . . . 12
4. Verhältnis zur InsO 11	

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Pauschalierung der auf Sachprämien
entfallenden Einkommensteuer 15**

Anm.	Anm.
<p>I. Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachprämien auf Antrag (Abs. 1 Satz 1) 15</p> <p>1. Die Einkommensteuer-Pauschalierung zulassendes Finanzamt 15</p> <p>2. Antrag des prämiengewährenden Unternehmens 16</p> <p>3. Zulassung als Ermessensentscheidung 17</p> <p>4. Pauschalierungsgegenstand: Sachprämie iSd. § 3 Nr. 38 . . 18</p> <p>5. Keine Gewährung an inländische Steuerpflichtige erforderlich 19</p>	<p>6. Rechtsfolge pauschaler Einkommensteuererhebung 20</p> <p>II. Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2) 25</p> <p>1. Gesamter Wert der Prämien . . 25</p> <p>2. An im Inland ansässige Steuerpflichtige gewährte Sachprämien 26</p> <p>3. Zufluss der Prämien 27</p> <p>III. Höhe der pauschalen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3) 28</p>

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Steuerschuldner und Unterrichtungspflicht 31**

Anm.	Anm.
<p>I. Sinngemäße Anwendung des § 40 Abs. 3 (Abs. 2 Satz 1) 31</p>	<p>II. Unterrichtungspflicht (Abs. 2 Satz 2) 32</p>

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Zuständiges Finanzamt 35**

Anm.	Anm.
<p>I. Örtlich zuständige Finanzbehörde (Abs. 3 Sätze 1 und 2) 35</p>	<p>II. Wirkung der Genehmigung (Abs. 3 Satz 3) 36</p>

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer als Lohnsteuer . . . 40

	Anm.		Anm.
I. Geltung der pauschalen Einkommensteuer als Lohnsteuer	40		
1. Kreis grundsätzlich anwendbarer Vorschriften	40	2. Spezifische Anwendung bestimmter lohnsteuerlicher Vorschriften	41
		II. Anmeldung und Abführung der pauschalen Steuer	44

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37a

Schrifttum: VON BORNHAUPT, Freiflüge von Arbeitnehmern nach dem Miles & More-Programm der Lufthansa als Arbeitslohn?, FR 1993, 326; STRÖMER, Der Vielflieger – Bonuspunkte fürs Finanzamt?, BB 1993, 705; DRENSECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer, DB 1996, Beilage 19 zu Heft 51/52; SEIBEL, Miles & More via Brussels, FR 1997, 889; THOMAS, Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen, eine gesetzgeberische Glanzleistung?, DStR 1997, 305; GILOY, Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen, BB 1998, 717; ALBERT/STROHNER, Plädoyer für eine Vereinfachung und mehr Systematik im Lohnsteuerrecht, DB 2002, 2504; JARZYK-DEHNE, Pauschalierung im Steuerrecht, Diss. Berlin 2003; GERSCH, Neues zum Arbeitslohn von Dritten, EStB 2004, 938; LÜHN, Bonuspunkte aus Kundenbindungsprogrammen – Zuordnung und Versteuerung, BB 2007, 2713; BACH, Kundenbindungsprogramme und Bestechung im geschäftlichen Verkehr nach § 299 II StGB, wistra 2008, 47; FEIL/SCHABERICH, EuGH-Urteil Loyalty Management UK Ltd. (C-53/09) und Baxi Group Ltd. (C-55/09) zu bestehenden Kundenbindungsprogrammen, BB 2011, 791; ROBISCH, Das EuGH-Urteil vom 7.10.2010 zu Kundenbindungsprogrammen und seine praktischen Auswirkungen, DStR 2011, 9; KANZLER, Die Finanzverwaltung als Gesetzgeber: Pauschalisierte Einkommen- und Lohnsteuer als neue Betriebssteuer und Steuerbefreiungen extra legem, FR 2014, 343.

I. Grundinformation zu § 37a

1

Seit der Einführung des § 37a durch das JStG 1997 (s. Anm. 2) besteht ein Sonderrecht für die Besteuerung von Vorteilen aus Kundenbindungsprogrammen in Form von Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38 (s. Anm. 18). Anlass für diese Regelung war die Verhinderung von Wettbewerbsnachteilen deutscher Unternehmen im internationalen Dienstleistungsbereich, da die meisten Industriestaaten solche Vorteile nicht besteuern (BTDrucks. 13/5952, 32; s. Anm. 3). Das prämiengewährende Unternehmen kann beim zuständigen BSFA (s. Anm. 35) beantragen (s. Anm. 16), die für den Prämienzufluss beim Empfänger grds. von diesem geschuldete ESt mit abgeltender Wirkung (s. Anm. 31) zu einem niedrigen Pauschsteuersatz (s. Anm. 28) zu übernehmen. Durch die Genehmigung zur Pauschalierung (s. Anm. 17, 36) hat das Unternehmen das Recht, die als LSt geltende Pauschalsteuer (s. Anm. 40) in der LStAnmeldung anzumelden und an das zuständige BSFA (s. Anm. 35) abzuführen. Nimmt es dieses Recht wahr, hat es den Prämienempfänger von der Übernahme zu unterrichten (s. Anm. 32), damit

dieser Kenntnis von der Pauschalversteuerung erlangt und den Vorteil der Prämienvergütung nicht mehr zu erklären hat. Ob dagegen der Vorteil der Prämienvergütung im Rahmen der Regelbesteuerung vom Prämienempfänger stets deklariert worden wäre, erscheint fraglich. Daher dient diese Norm neben der eingangs genannten Förderung nationaler Unternehmen der verbesserten stl. Erfassung sonst ggf. nicht versteuerten Zuflüsse in Form von Sachprämien und der daraus folgenden Verwaltungsvereinfachung bei der Besteuerung sowie der Minderung des Dokumentationsaufwands für die Prämienempfänger (= Stpfl.) und ggf. deren ArbG hinsichtlich IStpfl. Arbeitslohns.

2 II. Rechtsentwicklung des § 37a

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049, 2067; BStBl. I 1996, 1523, 1541): Die Vorschrift wurde das JStG 1997 in das EStG eingefügt und gilt grds. ab dem VZ 1997 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997). Nach § 52 Abs. 2g Satz 2 idF des JStG 1997 war bei Antragstellung bis zum 30.6.1997 eine Pauschalierung auch für zurückliegende Zeiträume möglich.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der StStz wird von 2 % auf 2,25 % erhöht (s. Anm. 28).

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 1 Satz 3 idF des HBeglG 2004 v. 29.12.2003 wird erneut erlassen (s. Anm. 28).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 37a mit höherrangigem Recht

3 1. Bedeutung des § 37a

Zweck der pauschalen Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen ist insbes. die Vermeidung erheblicher Wettbewerbsnachteile deutscher Unternehmen im internationalen Dienstleistungsgeschäft, da in den meisten Industriestaaten wegen Erfassungsschwierigkeiten ggf. zu versteuernder Sachprämien auf eine Besteuerung verzichtet wird (BTDrucks. 13/5952, 32). Zudem zielt die Norm auf die Minderung von Verwaltungsaufwand und auf die Erleichterung der Besteuerung (BTDrucks. 13/5952, 32 und 48). Zu einer völligen Freistellung sah sich der Gesetzgeber wegen der (damals noch) begrenzten StFreiheit von Trinkgeldern (s. § 3 Nr. 51 Anm. 1) und der nach wie vor begrenzten StFreiheit von Belegschaftsrabatten (s. § 8 Anm. 156 ff.) nicht in der Lage (BTDrucks. 13/5952, 32).

Praktisch hohe Signifikanz und Förderungswirkung des § 37a: Kundenbindungsprogramme sind Marketinginstrumente zur Stärkung der Verbundenheit zwischen Unternehmen und ihren Kunden. Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen des Unternehmens führt zur Ansammlung eines Bonusguthabens. Daraus kann der Kunde verschiedene Prämien wählen (zB verbilligte Flüge). Der Vorschrift unterfallen Dienstleistungsunternehmen, wie etwa Fluggesellschaften (zB „Miles & More“ der Lufthansa AG), die Deutsche Bahn AG („bahn.bonus“), Hotelketten oder Kreditkartenunternehmen. Da die Lufthansa AG im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens beteiligt war, wird § 37a als „lex Lufthansa“ bezeichnet (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 32 und A 53 [06/2018]; SEIBEL, FR 1997, 889 [891]; THOMAS, DStR 1997, 305 [309] Fn. 40). Dieser

Norm kommt eine hohe praktische Bedeutung zu, denn Kundenbindungsprogramme werden weltweit eingesetzt und durch § 37a kann jedes Unternehmen mit einer im Inland belegenen BS (s. Anm. 35) hierfür von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch machen. Der Empfänger der Sachprämie braucht die hierauf nach der Regelbesteuerung ggf. anfallende ESt (s. Anm. 7) nicht zu tragen, was über die Gewährung der Sachprämie hinaus der Kundenbindung dient und die Werbewirksamkeit von Kundenbindungsprogrammen erhöht.

Steuersystematische Bedeutung: Die Vorschrift ist steuersystematisch nicht eindeutig zuzuordnen. Sie trägt Züge einer Subventions- und Steuerbefreiungsnorm, eines materiellen Besteuerungstatbestands, einer Abgeltungs- und Tarifnorm und einer steuerverfahrensrechtl. Norm:

► *Subventionsnorm:* Die im Rahmen des HBeglG (s. Anm. 2) erfolgte Erhöhung des Pauschsteuersatzes zum Subventionsabbau (s. Anm. 28) zeigt ebenso wie die Entstehungsgeschichte und die beabsichtigte Förderungswirkung der Norm (s.o. „lex Lufthansa“), dass § 37a als Subventionsnorm einzustufen ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]; BTDrucks. 18/13456, 358: Subvention „für private Haushalte, die mittelbar Betriebe und Wirtschaftszweige begünstigt[“]).

► *Steuerbefreiung:* Zusammen mit dem ebenfalls durch das JStG 1997 eingefügten § 3 Nr. 38 wird die Inanspruchnahme von Sachprämien bis 1 080 € steuerfrei gestellt. Dies ist, soweit der Freibetrag überschritten wird, Folge der Abgeltung der ESt auf einen Sachprämienzufluss beim Stpfl. gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. § 40 Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 31).

► *Besteuerungstatbestand:* Da die Steuer letztlich auch nach dem Wert nicht stbarer und nicht stpfl. Sachprämien bemessen wird (s. Anm. 25), stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber hier einen neuen StTatbestand außerhalb der Einkunftsarten geschaffen hat, also eine Unternehmenssteuer eigener Art (so HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 20, A 50 und C 3 [06/2018]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 8; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 10; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 25 [06/2018]; ETTLICH in BLÜMICH, § 37a Rz. 3 [03/2018]). Dies ist uE zu verneinen, so dass dem Gesetzgeber nicht die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 3 GG fehlt (vgl. hinsichtlich der Folgen BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 9 [05/2018]: Streit praktisch ohne Belang). Denn so wie die pauschale LSt in der ESt des ArbN wurzelt (s. § 40 Anm. 52), ist die pauschale ESt nach der Vorstellung des Gesetzgebers eine Form der ESt, die sich aus der Gewährung von Sachprämien als ein bei der Regelbesteuerung stbarer und stpfl. Zufluss (s. Anm. 7) herleitet und rechtfertigt (BTDrucks. 13/5952, 32). Der Prämienanbieter ist nicht Schuldner einer ihn originär treffenden Steuerlast, sondern verfahrensrechtl. Träger der ESt des Prämienempfängers (URBAN in LStR-krit, 2. Aufl. 1998, § 37a Rz. 2).

► *Abgeltungs- und Tarifnorm:* Die Abgeltungswirkung (s. Anm. 31) bedingt eine Korrektur der Einkünfte, die im Rahmen der Regelbesteuerung ggf. unter Berücksichtigung des Prämienwerts hätten ermittelt werden müssen (s. Anm. 7). Der dabei geltende einheitliche Pauschsteuersatz (s. Anm. 28) wirkt als Tarifnorm.

► *Steuerverfahrensrechtliche Norm:* § 37a verweist auf die Regelungen zur LSt, so dass die Einordnung der Norm zwischen der EStVorauszahlung (§ 37) und den LStVorschriften (§§ 38 ff.) systemgerecht ist. Dabei hätte die Fiktion der pauschalen ESt als LSt in Abs. 4 Halbs. 1 jede das LStRecht wiederholende Regelung in dieser Norm selbst (zB Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Sätze 1 und 2, Abs. 4 Halbs. 2 und 3) entbehrlich gemacht.

Rechtspolitische Bewertung: Die Vorschrift schafft ein stark pauschalierendes (s. Anm. 25 f. und 28), nicht an den Grundprinzipien des StRechts (s. Anm. 7) ausgerichtetes und europarechtswidriges (s. Anm. 4) Sonderrecht für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen. Die Norm ist deshalb steuer-systematisch verfehlt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 53 [06/2018]; s. auch BTDrucks. 13/5952, 32: „steuersystematisch nicht unproblematisch“).

4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 37a

§ 37a ist verfassungsmäßig, da die in ihm enthaltenen Regelungen weder gegen die grundgesetzlich geschützte Gewerbefreiheit noch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit der Besteuerung verstoßen.

Gewerbefreiheit: § 37a ist weder eine Strafsteuer für Kundenbindungsprogramme noch ein bedenklicher Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Gewerbefreiheit der Prämienanbieter (so aber DRENECK, DB 1996, Beilage 19, 1 [3]), denn § 37a ist als Subvention (s. Anm. 3) das Gegenteil einer Strafsteuer und wird in verfassungsrechtl. unbedenklicher Weise ohne Zwang, da auf Antrag (s. Anm. 16), angewendet (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 41 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 15 [06/2018]; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 18 [05/2018]).

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Folgerichtigkeit der Besteuerung: Überdies ist zwar das Prinzip einer folgerichtigen, an der Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung berührt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]), denn ggf. erfolgt ein Zugriff auf nicht stbare bzw. eigentlich teilweise stfreie Vorteile (s. Anm. 25). Auch beruht die Bestimmung des Pauschalsteuersatzes auf fiktiven, rein willkürlichen und gedanklich fehlerhaften Annahmen (s. Anm. 28), wobei sich insbes. die Frage nach einer verfassungskonformen realitätsgerechten Typisierung stellt (zB BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]). Der deshalb verfassungsrechtl. relevante Besteuerungszugriff ist jedoch gerechtfertigt: Ob Sachprämien im Rahmen der Regelbesteuerung einen Einkunftstatbestand verwirklichen, hängt auch von der Abgrenzung der Privat- und Berufssphäre hinsichtlich Ursache und Verwendung der Sachprämie ab (s. Anm. 7). Zur Vereinfachung (JARZYK-DEHNE, Pauschalierung im Steuerrecht, 2003, 74) und zur Minderung des daraus folgenden Ermittlungs- und Abgrenzungsaufwands für die FinBeh. sowie des Dokumentationsaufwands für die Stpfl. und ggf. deren ArbG (LSt) schafft § 37a eine vereinfachte Form der Steuererhebung (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 7 [05/2018]), ohne die ein verfassungswidriges Vollzugsdefizit drohte (vgl. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94). Überdies wird dem Unternehmen die Pauschalbesteuerung vom Gesetzgeber nicht aufgezwungen – ggf. aber vom internationalen Wettbewerb –, sondern hängt von seinem Zulassungsantrag (s. Anm. 16) und damit von seinem freien Willen ab („volenti non fit iniuria“; vgl. auch BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 343/74, HFR 1977, 295; BVerfG v. 20.6.1984 – 1 BvR 689/84, HFR 1984, 435, jeweils zur Erhebung pauschaler LSt- und LohnKiSt; ebenso für Verfassungsmäßigkeit: SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 15 [06/2018]; gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum gewährt; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 18 [05/2018]; Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers decke niedrigen StSatz; aA HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]; gleichheitswidrige Typisierung, da zu niedriger, nicht realitätsgerechter StSatz). Soweit in die Bemessungsgrundlage des § 37a auch nicht

stbare und stfreie Vorteile einbezogen werden (s. Anm. 25) ist dies ebenso verfassungsmäßig, denn der Gesetzgeber ist dazu befugt, aus Gründen der Verfahrensvereinfachung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu verwenden (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018], unter zutreffendem Hinweis auf BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268). Zudem greift auch hier der Gedanke, dass § 37a den prämiengewährenden Unternehmen nur eine Pauschalierungsbefugnis einräumt und keine Pauschalierungsverpflichtung auferlegt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018]).

3. Vereinbarkeit des § 37a mit Unionsrecht

5

Ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) liegt vor (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 43 [06/2018]; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 2; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 16 [06/2018]; aA früher hier bis zur Voraufgabe – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; SEIBEL, FR 1997, 889 [893]: ohne obligatorische Steuerlast keine Schlechterstellung von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten); § 37a hat eine versteckte Diskriminierung von Dienstleistungsunternehmen ohne Inlandsbezug zur Folge (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 43 [06/2018]). Dass das prämiengewährende Unternehmen einer inländ. BS bedarf (s. Anm. 35), wirkt diskriminierend, denn die Marktchancen eines von § 37a ausgeschlossenen Unternehmens werden durch die Exklusion vom sehr niedrigen, nicht realitätsgerechten Pauschsteuersatz (s. Anm. 28) und mithin durch die Vorenthaltung eines durch die Übernahmefähigkeit bedingten weiteren Werbeeinflusses (s. Anm. 3) ohne rechtfertigenden Grund erheblich beschränkt.

Keine Diskriminierung ausländischer Prämienempfänger: Von der Abgeltungswirkung umfasst sind auch nicht im Inland ansässige Stpfl. (s. Anm. 26), so dass eine nach Art. 45 ff. bzw. 49 ff. AEUV verbotene Diskriminierung ausländ. Prämienempfänger nicht gegeben ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 44 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 16 [06/2018]; im Erg. ebenso SEIBEL, FR 1997, 889 [895 f.]; aA GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 5, unter Hinweis auf § 37a Abs. 1 Satz 2).

Keine nach (Art. 107 f. AEUV) verbotene Beihilfe wird durch § 37a gewährt, denn eine Beihilfe setzt entweder die Gewährung einer positiven Leistung oder die Verminderung einer normalerweise vom Unternehmen zu tragenden Belastung voraus (EuGH v. 24.1.2013 – C-73/11 P, HFR 2013, 369). Da das Unternehmen erst aufgrund der Wirkungen des § 37a die sonst von ihm nicht zu tragende ESt übernimmt (s. Anm. 31), wird aber weder eine Leistung gewährt noch eine sonst übliche Unternehmensbelastung gemindert.

IV. Geltungsbereich des § 37a

6

Sachlich gilt die Vorschrift für Sachprämien ohne Beschränkung auf bestimmte Einkunftsarten (s. Anm. 7).

Persönlich findet § 37a nur für Unternehmen Anwendung, die Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38 (s. Anm. 18) gewähren (Prämienanbieter). Die durch die Norm begünstigten Prämienempfänger müssen nicht im Inland ansässig sein (s. Anm. 26).

Örtlich betrifft § 37a Unternehmen, die ihren Betrieb, eine BS oder den Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung im Inland haben (s. Anm. 35).

V. Verhältnis des § 37a zu anderen Vorschriften

7 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

Verhältnis zu § 2 Abs. 1 (Regelbesteuerung): Pauschal versteuerte Sachprämien sind bei Anwendung des § 37a wegen dessen Abgeltungswirkung (s. Anm. 31) vom Empfänger nicht mehr bei dessen Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 1) zu berücksichtigen. Im Rahmen der Regelbesteuerung sind Sachprämien nicht stbar, wenn sie aus einer privat veranlassten Inanspruchnahme von Dienstleistungen resultieren (BTDrucks. 13/5952, 45; HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 13 [06/2018]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 6). Dagegen können diese Vorteile zu den Einkünften gehören, wenn sie auf einer einkunftsrelevanten Inanspruchnahme von Dienstleistungen beruhen. Hierbei ist wie folgt zu differenzieren:

▶ **Gewinneinkünfte:** Bei den Gewinneinkünften sind Prämienguthaben, die anlässlich einer betrieblich veranlassten Reise gutgeschrieben werden, als BE zu erfassen (LOSCHLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3).

▶ **Überschusseinkünfte:** Bei den Überschusseinkünften müssen die spezifischen Voraussetzungen der Einkunftstatbestände vorliegen. Hieran dürfte es grds. fehlen (s. § 3 Nr. 38 Anm. 1; LINDBERG in FROTSCHER/GEURTS, § 37a Rz. 5 [02/2018]; THOMAS, DStR 1997, 305 [309]):

▷ *Kein Arbeitslohn bei beruflich veranlassten Aufwendungen des Arbeitnehmers und anschließendem Einsatz für berufliche Zwecke (§ 19)/Werbungskosten (§ 9):* Trägt der ArbN die Aufwendungen für die berufliche Inanspruchnahme der selbst und setzt er die deshalb erhaltene Sachprämie anschließend für berufliche oder private Zwecke ein, soll dies im Fall der privaten Verwendung zu Einnahmen und im Fall der beruflichen Verwendung zu fiktiven Einnahmen führen, denen bei beruflicher Verwendung der Prämie WK in derselben Höhe gegenüberstehen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 15 [06/2018]; LOSCHLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 4; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 20, 20a [06/2018]; SEIBEL, FR 1997, 889 [894]; LÜHN, BB 2007, 2713; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 24 [05/2018]; LINDBERG in FROTSCHER/GEURTS, § 37a Rz. 5 [02/2018]). Das überzeugt uE nicht (aA hier die Vorkommentierung – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt nicht vor, da – was erforderlich wäre (s. § 19 Anm. 154) – dem ArbN schon kein Vorteil „für“ seine Arbeitsleistung zugewendet wurde (SCHIFFERS in KORN, § 37a Rz. 7 [06/2018]; STRÖMER, BB 1993, 705; VON BORNHAUPT, FR 1993, 326 [327]; THOMAS, DStR 1997, 305 [309]; GERSCH, EStB 2004, 938 [939]; auch kein Arbeitslohn Dritter; GILOY, BB 1998, 717 [718]; ALBERT/STROHNER, DB 2002, 2504 [2508]). Vielmehr besteht zugunsten des ArbN eine Forderung aus eigenem Rechtsverhältnis zum prämiengewährenden Unternehmen. Setzt der ArbN diese für berufliche Zwecke ein, sind dies einzig WK (s. „Verhältnis zu §§ 3c, 4 Abs. 4, 9“) und er begründet hierdurch keine – auch keine fiktiven – Einnahmen.

▷ *Kein Arbeitslohn bei privat veranlassten Aufwendungen des Arbeitnehmers und anschließendem Einsatz für private Zwecke (§ 19)/Werbungskosten (§ 9):* Ebenfalls keine Entlohnung für seine Arbeitsleistung, sondern den beruflichen Einsatz privat begründeter Forderungen (= WK) stellt es dar, wenn der ArbN die Forderung auf die Sachprämie aufgrund privater Inanspruchnahme von Dienstleistungen einsetzt.

- ▷ *Arbeitslohn bei privatem Einsatz der vom Arbeitgeber finanzierten Dienstleistungen (§ 19)*: Übernimmt der ArbG dagegen die Aufwendungen für die ursprüngliche Inanspruchnahme der Dienstleistungen selbst, ist bei der Verwendung von Sachprämien zu privaten Zwecken Arbeitslohn gegeben, denn in diesen Fällen stehen die Bonuspunkte dem ArbG arbeitsrechtl. zu (BAG v. 11.4.2006 – 9 AZR 500/05, BAGE 118, 16), so dass deren spätere, mit Blick auf das Arbeitsverhältnis erfolgende Überlassung an den ArbN zu dessen privaten Zwecken Arbeitslohn ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 16 [06/2018]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 5; GILOY, BB 1998, 717 [718]).
- ▷ *Keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)*: Überdies erfüllt die Gewährung von Sachprämien auch nicht den Einkunftstatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Fliegt etwa der Stpfl. zum Belegenheitsort des Mietobjektes, hat er zwar in Höhe der Aufwendungen für den Flug WK; das aufgrund dieses Flugs erlangte Bonusguthaben und die mit Rücksicht hierauf später gewährten Sachprämien sind indes keine Einnahmen aus VuV, da sie nicht aus der Überlassung des Mietobjektes fließen (LINDBERG in FROTSCHER/GEURTS, § 37a Rz. 5 [02/2018]; THOMAS, DStR 1997, 305 [309]).
- ▶ *Zeitpunkt der Einkünfterfassung bei Geltung des Realisationsprinzips*: Im Rahmen der Regelbesteuerung sind die Vorteile bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 aufgrund des Realisationsprinzips erst dann als Forderung zu bilanzieren, wenn das nach dem jeweiligen Kundenbindungsprogramm erforderliche Mindestguthaben erreicht ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 14 [06/2018]; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3: sofortige gewinnerhöhende Buchung der Forderung; aA FinSen. Berlin v. 13.3.1995, DB 1995, 1310: erfolgswirksame Buchung, wenn Prämienanbieter Zertifikat über die gewährten Prämien erteilt). Fallen das Wj. der Forderungseinbuchung und dasjenige der Prämien-gewährung auseinander, ist eine Gewinnkorrektur zur Herstellung der Steuerneutralität des Prämienzuflusses erforderlich. Sie erfolgt im Wj. des Prämienzuflusses durch Abzug der für die Prämie verwendeten Forderung vom Gewinn außerhalb der Bilanz. Dies kann zwar zu einer Gewinnverschiebung zwischen den Wj. führen, ist aber systembedingte Folge der in § 37a angelegten Abgeltungswirkung (s. Anm. 31). Verfällt das Prämien-guthaben beim Bilanzierenden ungenutzt, ist die Forderung erfolgswirksam abzuschreiben; es ergibt sich ein außerordentlicher Verlust (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3).
- ▶ *Zeitpunkt der Einkünfterfassung bei Geltung des Zuflussprinzips*: Im Rahmen der Regelbesteuerung sind die Vorteile bei den Überschusseinkünften bzw. bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie zufließen, dh. mit Inanspruchnahme der Prämien (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 14 f. [06/2018]; LINDBERG in FROTSCHER/GEURTS, § 37a Rz. 6 [02/2018]).

Verhältnis zu § 3 Nr. 38 (Steuerfreiheit von Sachprämien): Die StFreiheit nach § 3 Nr. 38 hängt nicht davon ab, dass die Zulassung der Pauschalierung nach § 37a beantragt wird (zu den Voraussetzungen der StFreiheit s. § 3 Nr. 38 Anm. 2). Im Übrigen s. Anm. 18.

Verhältnis zu §§ 3c, 4 Abs. 4, 9 (Erwerbsaufwand): Werden Prämien im Rahmen der Einkünfte eingesetzt, liegen in Höhe des Werts der verwendeten Prämien BA/WK vor (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 13 [06/2018]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3 f.). § 3c steht dem steuermindernden Abzug nicht entgegen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 23 [06/2018]; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 30 [05/2018]), denn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zu-

sammenhang iSd. § 3c Abs. 1, der nur bei Veranlassung von Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis vorliegt (s. § 3c Anm. 37), fehlt, da der Einsatz der Prämien dem Ereignis der zur Prämienentstehung führenden Inanspruchnahme von Dienstleistungen nachfolgt. Bei Bilanzierenden ist mit der Prämiengewährung die zuvor eingebuchte Forderung (s. „Verhältnis zu § 2 Abs. 1 (Regelbesteuerung)“) auszubuchen.

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 8 (Entnahme und Einlage): Wird die Sachprämie für private Zwecke eines Bilanzierenden eingesetzt, liegt eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 vor (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3; FinSen. Berlin v. 13.3.1995, FR 1995, 482; BTDrucks. 13/5952, 32); soweit in diesen Fällen für eine betrieblich veranlasste Prämieninanspruchnahme auch privat angesammelte Gutschriften eingesetzt werden, handelt es sich um eine Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 8.

Verhältnis zu § 37b (Pauschalierung von Einkommensteuer bei Sachzuwendungen): § 37a ist gegenüber § 37b vorrangig (§ 37b Abs. 2 Satz 3; s. § 37b Anm. 28).

Verhältnis zu §§ 38 ff. (Lohnsteuer): Mit dem System des formellen LStRechts besteht eine enge Verzahnung, teilweise aufgrund von Verweisungen (Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Halbs. 1), teilweise durch sinngemäße Übernahme von Istrechtl. Regelungen (s. Anm. 31, 40 ff.).

Verhältnis zu § 41c (Korrektur): Siehe Anm. 44.

Verhältnis zu § 42d (Haftung): Siehe Anm. 41.

Verhältnis zu § 51a (Zuschlagsteuern): Da die pauschale ESt als pauschale LSt gilt (s. Anm. 31), greift § 51a Abs. 3, so dass neben der pauschalen ESt die Zuschlagsteuern (KiSt und SolZ) anzumelden und abzuführen sind. Um die möglichst zutreffende Berechnung der LohnKiSt ohne Belastung von Nichtmitgliedern einer Kirche zu erreichen, gelten die Regelungen zur pauschalen LSt entsprechend (s. § 40 Anm. 65). Bei der Erhebung der KiSt kann das prämiengewährende Unternehmen jeweils zwischen einem vereinfachten Verfahren und einem Nachweisverfahren wählen. Die Wahl zwischen diesen Verfahren kann der Pauschalierende sowohl für jeden LStAnmeldungszeitraum als auch für die jeweils angewandte Pauschalierungsvorschrift und darüber hinaus für die in den einzelnen Rechtsvorschriften aufgeführten Pauschalierungstatbestände unterschiedlich treffen (Oberste FinBeh. der Länder v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773, mit weiteren Einzelheiten zu den jeweiligen Verfahren).

8 2. Verhältnis zur AO

Verhältnis zu §§ 85, 88 AO (Ermittlungsgrundsatz): Aufgrund der Abgeltungswirkung der pauschalen ESt (s. Anm. 31) ist die FinBeh. bei Inanspruchnahme des § 37a durch das prämiengewährende Unternehmen insoweit von ihrer Amtsermittlungspflicht (§§ 85, 88 AO) entbunden, als sie bei den einzelnen Prämienempfängern den Wert der stpfl. Sachprämien nicht mehr zu ermitteln hat (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 31 [06/2018]).

Verhältnis zu §§ 90, 140 ff., 149, 150 und 153 AO (Erklärungspflicht und Korrektur): Die Pauschalierung der ESt entbindet den Prämienempfänger wegen der Abgeltungswirkung (s. Anm. 31) von der Erklärungspflicht (§§ 90, 149 f. AO) bezüglich der Sachprämien (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 31 [06/2018]), nicht aber von ihrer ordnungsgemäßen Erfassung in der Buchführung nach §§ 140 ff. AO, da die Abgeltungswirkung nur die persönliche StSchuld des Emp-

fängers betrifft. Die unrichtige Anmeldung der pauschalen ESt ist vom Unternehmen zu berichtigen, sobald dort die Unrichtigkeit erkannt wird (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]).

Verhältnis zu § 152 AO (Verspätungszuschlag): Für Anmeldezeiträume, in denen das prämiengewährende Unternehmen von der Pauschalierung keinen Gebrauch macht, scheidet die Festsetzung eines Verspätungszuschlags mangels Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung iSd. § 152 Abs. 1 Satz 1 AO aus. Dagegen ist ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 8 AO festzusetzen, wenn sich das Unternehmen für einen Anmeldezeitraum zwar für eine Pauschalierung nach § 37a entscheidet (s. Anm. 36), insoweit allerdings keine StAnmeldung einreicht (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]).

Verhältnis zu § 162 AO (Schätzung): Da das prämiengewährende Unternehmen für jeden einzelnen Anmeldezeitraum entscheiden kann, ob es von der Genehmigung zur Pauschalierung Gebrauch machen möchte (s. Anm. 36), scheidet im Falle fehlender Anmeldung der pauschalen ESt eine Schätzung dem Grunde nach aus (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]). Das BSFA kann jedoch die pauschale ESt grds. nach § 162 AO im Rahmen einer Schätzung festsetzen, wenn die Anmeldung verspätet oder hinsichtlich der in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Sachprämien unvollständig abgegeben wird (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]). Trotz einer Zulassung der Pauschalierung nach Abs. 1 bedarf es vor der Schätzung einer näheren Ermittlung des BSFA (§ 88 AO), da die Entstehung der pauschalen ESt von der Ausschüttung einer Sachprämie abhängt (s. Anm. 27) und das Unternehmen von der Genehmigung keinen Gebrauch machen muss (s. Anm. 36). Die Entstehung pauschaler ESt ist daher nicht zwangsläufig (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]), auch wenn dies das Bestehen eines Kundenbindungsprogramms nahelegen kann.

Verhältnis zu §§ 163, 222 und 227 AO (Billigkeitsmaßnahmen): Auf die Erhebung der pauschalen ESt sind Billigkeitsmaßnahmen anwendbar. Dass der Prämienanbieter StSchuldner und nicht nur Entrichtungspflichtiger ist, steht einer Stundung nach § 222 Satz 3 AO nicht entgegen (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 102 [06/2018]).

Verhältnis zu §§ 164, 168 AO (Korrektur der Anmeldung): Siehe Anm. 44.

Verhältnis zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis): Siehe Anm. 16.

Verhältnis zu § 191 AO (Haftungsbescheid): Siehe Anm. 41.

Verhältnis zu §§ 328 ff. AO (Zwangsmittel): Zwangsmittel können allein für diejenigen Anmeldezeiträume festgesetzt werden, für die sich das prämiengewährende Unternehmen jeweils (s. Anm. 36) entscheidet (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 5 [06/2018]).

Einstweilen frei.

9

3. Verhältnis zum UStG

10

Vom Lieferer gegen gesammelte Werbegutscheine gewährte Sachprämien sind unentgeltliche Wertabgaben iSd. § 3 Abs. 1b UStG (EuGH v. 27.4.1999 – C-48/97 – Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323; s. auch ROBISCH, DStR 2011, 9; FEIL/SCHABERICH, BB 2011, 791; OFD Düss. v. 27.4.2004 – S 7109 A - St 442, DB 2004, 1072). Werden einem ArbG aufgrund der Dienstreise eines ArbN Bo-

numeilen gutgeschrieben und verzichtet der ArbG gegenüber dem ArbN auf diese ihm zustehenden Bonusmeilen, liegt keine Leistung des ArbG im ustrechtl. Sinne vor, weshalb ein nicht ustbarer Vorgang gegeben ist (OFD Düss. v. 27.4.2004 – S 7109 A - St 442, DB 2004, 1072).

11 4. Verhältnis zur InsO

Die Grundsätze zur pauschalen LSt in der Insolvenz gelten entsprechend (s. § 40 Anm. 57). Daher reicht weder die Entstehung des Anspruchs auf die Sachprämie oder die Antragstellung durch das prämiengewährende Unternehmen noch die bloße Genehmigung durch das BSFA für eine Begründung iSd. § 38 InsO aus. Das Unternehmen muss vielmehr gegenüber dem BSFA zu erkennen gegeben haben, dass es die Pauschalierung tatsächlich in Anspruch nehmen möchte.

12 5. Verhältnis zum Strafrecht

Verhältnis zu §§ 370 ff. AO: Da die Genehmigung der EStPauschalierung keine entsprechende Pflicht nach sich zieht (s. Anm. 36), ist das Unterlassen der Anmeldung keine Steuerhinterziehung. Entschließt sich das prämiengewährende Unternehmen jedoch zur Pauschalierung, hat es sämtliche Prämien anzugeben (s. Anm. 25). Unterlässt es dies, ist der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 117 [06/2018]). Je nach subjektivem Tatbestand können die Voraussetzungen des § 370 AO (Steuerhinterziehung) oder diejenigen des § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) vorliegen. Die verspätete oder unvollständige Abführung der pauschalen ESt stellt dagegen keine Gefährdung von Abzugssteuern (§ 380 AO) dar, da die pauschale ESt wie die pauschalierte LSt keine Abzugssteuer ist (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 82 [05/2018]; LÜHN, BB 2007, 2713 [2716]).

Verhältnis zu § 299 StGB: Entgegen aA (BACH, wistra 2008, 47 [50]) verwirklichen Kundenbindungsprogramme nicht den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 81 [05/2018]). Jedenfalls hat § 37a auf den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB keine Auswirkungen (GOSCH in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 3).

13–14 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschalierung der auf Sachprämien entfallenden Einkommensteuer

I. Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachprämien auf Antrag (Abs. 1 Satz 1)

15 1. Die Einkommensteuer-Pauschalierung zulassendes Finanzamt

Das die Pauschalierung zulassende FA ist das in Abs. 3 Sätze 1 und 2 genannte BSFA (s. Anm. 35).

2. Antrag des prämiengewährenden Unternehmens

16

Die Pauschalierung erfolgt auf Antrag des prämiengewährenden Unternehmens. Das Kundenbindungsprogramm muss im Namen und auf Rechnung der inländ. BS des Prämienanbieters durchgeführt werden, da er nur dann eine Sachprämie „gewährt“.

Antragsberechtigt ist das die Sachprämien gewährende Unternehmen. Es muss seinen Betrieb, eine (Istl.) BS oder den Mittelpunkt seiner geschäftlichen Oberleitung im Inland haben. Dies ergibt sich aus der deutschen Steuerhoheit und aus den verfahrensrechtl. Regelungen zur Bestimmung des BSFA (s. Anm. 35). Zur daraus folgenden Unionsrechtswidrigkeit s. Anm. 5. Gegen die von BERGAN (in LADEMANN, § 37a Rz. 15 [05/2018]) vertretene analoge Anwendung des § 20a Abs. 1 Satz 2 AO zur Verlagerung der Zuständigkeit auf ein inländ. Unternehmen spricht der Wille des Gesetzgebers zur Schaffung eines nur inländ. Unternehmen begünstigenden Sonderrechts (s. Anm. 3), so dass es an der für eine Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke fehlt.

Bei einer Betriebsverlegung ins Ausland ohne inländ. Istl. BS werden die Voraussetzungen der EStPauschalierung nicht mehr erfüllt. Mithin kann die Zulassung ab diesem Zeitpunkt gem. § 131 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 130 Abs. 3 AO unter Beachtung der Jahresfrist auch rückwirkend aufgehoben werden. Für nach der Betriebsverlegung gleichwohl pauschaliert versteuerte Prämienbewilligungen gelten die Grundsätze über die fehlgeschlagene Pauschalierung (s. Anm. 44).

Form und Inhalt des Antrags: Mangels Formvorschrift ist der Antrag nicht formbedürftig; aus Nachweisgründen ist die Schriftform jedoch ratsam (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 41 [05/2018]). Als einleitende Verfahrenshandlung muss der Antrag klar und eindeutig den Willen zur Übernahme der pauschalen ESt erkennen lassen. Dabei muss der Antrag unbedingt gestellt werden (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 41 [05/2018]). Nicht zulässig ist Antragstellung nur für bestimmte Prämienempfänger oder Sachprämien (vgl. § 37a Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2: umfassende Erstreckung auf sämtliche zugeflossenen Sachprämien im Geltungszeitraum). Allerdings folgt aus der Befugnis der FinBeh. zur Befristung der Genehmigung nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1, dass der Zulassungsantrag von vornherein befristet gestellt werden darf (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 4 [06/2018]).

Rücknahme/Widerruf des Antrags bzw. Aufhebungsantrag: Der Antrag kann mangels entgegenstehender gesetzlicher Bestimmung bis zur Bestandskraft des Zulassungsbescheids mW für die Vergangenheit widerrufen werden, dh. ggf. auch im Einspruchsverfahren bzw. bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG (vgl. BFH v. 15.5.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010, zu § 37b; aA HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 5 [06/2018]: Rücknahme spätestens bis zum Ergehen der Einspruchsentscheidung). Im Widerruf liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und die Festsetzungsfrist beginnt nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO erst mit Ablauf des Kj., in dem dieses Ereignis eintritt (vgl. BFH v. 15.5.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010, zu § 37b). Der Widerruf als „actus contrarius“ der Wahlrechtsausübung ist aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit in nämlicher Form wie das Wahlrecht und damit und damit erfolgter Anmeldung durch Abgabe einer geänderten, uU auf „Null“ lautenden Pauschsteueranmeldung gegenüber dem BSFA auszuüben (vgl. BFH v. 15.5.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010, zu § 37b). Ferner kann der Prämienanbieter die Aufhebung der Zulassung mW für die Zukunft beantragen. Zwar wird dieser Fall von § 130 Abs. 2, § 131 Abs. 2 AO nicht

erfasst, wenn nicht ein Widerrufsvorbehalt ausdrücklich in die Zulassung aufgenommen wurde. Es besteht aber wegen des eigenen Antrags, der das Gegenstück zum Zulassungsantrag nach Abs. 1 Satz 1 ist, kein Bedürfnis für Vertrauensschutz (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 46 [06/2018]).

17 3. Zulassung als Ermessensentscheidung

Die Zulassung steht im Ermessen der FinBeh. („kann“), das grds. auf Null reduziert ist (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 37a Rz. 7). Dagegen kann die FinBeh. ihr freies Ermessen ausüben, wenn der Prämienanbieter im Rahmen einer früheren, befristeten Zulassung seinen Pflichten nicht oder nur unzureichend nachgekommen ist oder dieser keine ausreichende Bonität aufweist (GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 9; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 40a [06/2018]) oder eine zutreffende Pauschalierung nicht gewährleistet ist (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 40a [06/2018]).

Begünstigender Verwaltungsakt: Die Zulassung der Pauschalierung ist ein Verwaltungsakt iSd. § 118 Satz 1 AO (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 [06/2018]). Der Verwaltungsakt ist rechtsgestaltend. Er ist aufgrund des Erfordernisses der Antragstellung mitwirkungsbedürftig und entfaltet während des Geltungszeitraums (s. Anm. 36) Dauerwirkung. Er begünstigt den Antragsteller (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 46 [06/2018]), verpflichtet diesen jedoch nicht zur Pauschalierung (s. Anm. 36); ein Wechsel zur Regelbesteuerung ist jederzeit möglich. Zugleich entfaltet er eine begünstigende Drittwirkung, da er den Prämienempfänger von der StPflcht des Sachbezugs entbindet (s. Anm. 31).

► *Kein Grundlagenbescheid:* Die Zulassung ist weder ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO für die künftigen Anmeldungen der pauschalen ESt durch der Prämienanbieter noch für den EStBescheid des Prämienempfängers (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B [06/2018]; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 44 [05/2018]; aA hier die Vorkommentierung – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; aA GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 7; THOMAS, DStR 1997, 305 [307]; URBAN in LStR-krit, 2. Aufl. 1998, § 37a Rz. 4), denn da für die pauschale ESt die Grundsätze zur pauschalen LSt entsprechend gelten (s. Anm. 31) und dort die Zulassungsentscheidung des BSFA kein Grundlagenbescheid ist (s. § 40 Anm. 16), gilt Gleiches auch im Rahmen des § 37a.

► *Kein Steuerbescheid:* Mangels Festsetzung einer Steuer ist die Zulassung kein StBescheid iSd. § 155 Abs. 1 AO; daher gelten für eine Korrektur der Zulassungsentscheidung §§ 129, 130 und 131 AO (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 [06/2018]).

► *Eine Verbindung mit Nebenbestimmungen* ist zulässig, § 120 Abs. 2 AO (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 [06/2018]). Die Befristung (§ 120 Abs. 2 Nr. 1 AO) ist in Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich zugelassen, doch sind auch die übrigen Nebenbestimmungen möglich, wenn sie dem Zweck der Zulassung nicht zuwiderlaufen (§ 120 Abs. 3 AO). Dies gilt zB für den Widerrufsvorbehalt (§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO).

► *Form der Zulassung:* Mangels Formvorschrift gilt, da es sich um keinen StBescheid handelt, § 119 Abs. 2 bis 4 AO (auch mündliche Zulassung; Schriftform aus Beweisgründen indes vorzugswürdig).

Rechtsmittel: Als Adressat des § 37a kann nur der Prämienanbieter, nicht aber der Prämienempfänger hinsichtlich des § 37a Einspruch einlegen und den Finanzrechtsweg beschreiten:

II. Bemessungsgrundlage des pauschalen ESt (S. 2) Anm. 17–25 § 37a

► *Rechtsschutz für den Prämienanbieter*: Der Einspruch ist für den Prämienanbieter statthaft, wenn die Zulassung der Pauschalierung versagt oder abweichend vom Antrag kürzer befristet wird (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO), ggf. zulässig ist auch ein Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO). Bei Erlass der Genehmigung ist das Unternehmen mangels Pflicht zur Pauschalierung (s. Anm. 36) nicht beschwert, so dass in diesen Fällen ein Einspruch nicht zulässig ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 8 [06/2018]). Bei einer (teilweise) abweisenden Einspruchsentscheidung besteht die Möglichkeit der Klage.

► *Rechtsschutz für den Prämienempfänger*: Zum Einspruchs- bzw. Klageverfahren des Prämienanbieters ist der nicht in seinen stl. Interessen berührte Prämienempfänger weder notwendig noch einfach hinzuziehen (§ 360 AO) bzw. beizuladen (§ 60 FGO; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 9). Zu Streitigkeiten über die Erteilung einer Bescheinigung nach Abs. 2 Satz 2 oder über Auskünfte s. Anm. 32.

4. Pauschalierungsgegenstand: Sachprämie iSd. § 3 Nr. 38 18

Sachprämien sind nicht nur Prämien in Form von Sachen, sondern alle Leistungen, die nicht in Geld bestehen (s. § 3 Nr. 38 Anm. 2). Obschon in die Bemessungsgrundlage auch nicht der ESt unterliegende Sachprämien fallen (s. Anm. 25), ist der Steuergegenstand nur die stbare und stpfl. Sachprämie.

5. Keine Gewährung an inländische Steuerpflichtige erforderlich 19

Eine Erbringung an im Inland ansässige Stpfl. ist nicht erforderlich (aA hier bis zur Voraufgabe – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, s. Anm. 26).

6. Rechtsfolge pauschaler Einkommensteuererhebung 20

Das die Sachprämie gewährende Unternehmen erhebt die ESt pauschal, s. Anm. 31 f.

Einstweilen frei. 21–24

II. Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 2)

1. Gesamter Wert der Prämien 25

Die pauschale ESt bemisst sich nach dem gesamten Wert der Prämien (Anm. 25), die den im Inland ansässigen Stpfl. (Anm. 26) zufließen (Anm. 27).

Da der Gesamtwert der Prämien die Bemessungsgrundlage bildet, fließen hier sämtliche Sachprämien ein, solange nur der Freibetrag des § 3 Nr. 38 überschritten ist. Damit ist die Regelung des § 3 Nr. 38 letztlich – bezogen auf die Konsequenzen für die Pauschalierung – kein Freibetrag, sondern eine Freigrenze (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018]; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 4).

Trennung von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlage gilt unabhängig von Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit der Sachprämie, so dass von dem im Satz 1 enthaltenen Steuergegenstand, also der stpfl. Sachprämie, die Bemessungsgrundlage in Satz 2 zu trennen ist (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018]; JARZYK-DEHNE, Pauschalierung im Steuerrecht, 2003, 83; aA früher hier bis zur Voraufgabe – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; aA bezüglich der Steuerbarkeit URBAN in LStR-krit, 2. Aufl. 1998, § 37a Rz. 2). Dies ist weder widersprüchlich noch systematisch verfehlt, denn die Trennung von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage rechtfertigt sich zum einen daraus, dass das prämiengewährende Unternehmen idR nicht wissen kann, ob die einzelnen Prämienbezieher einen Einkunftstatbestand verwirklichen (s. Anm. 7), weil sie eine beruflich veranlasste Prämie privat verwenden (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018]; THOMAS, DStR 1997, 305 [307]; JARZYK-DEHNE, Pauschalierung im Steuerrecht, 2003, 83). Zum anderen entfällt zugunsten einer Vereinfachung die ansonsten zur Ermittlung des individuellen Freibetrags nach § 3 Nr. 38 notwendige Aufteilung der Prämien auf einzelne Stpfl. (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 21 [06/2018]). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den zu § 37b ergangenen Urteilen des BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BFH/NV 2014, 397 = FR 2014, 344; BFH v. 16.10.2013 – VI R 57/11, BFH/NV 2014, 399 = FR 2014, 341; BFH v. 16.10.2013 – VI R 78/12, BFH/NV 2014, 401 = FR 2014, 346 (krit. KANZLER, FR 2014, 343), denn im Gegensatz zur Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen iSd. § 37b mit einem Pauschsteuersatz von 30 % hat der Gesetzgeber bei § 37a den geringen Pauschsteuersatz (s. Anm. 28) gerade auch deshalb gewählt, um der Erfassung nicht stbarer bzw. nicht estpfl. Sachprämien Rechnung zu tragen (BTDrucks. 13/5952, 48). Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Auslegung s. Anm. 4.

Wertermittlung nach allgemeinen Grundsätzen: Es gelten die allgemeinen estrechtl. Grundsätze, so dass die Sachprämien gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabensort anzusetzen sind (GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 4). Zu den ortsüblichen Marktpreisen von Flügen vgl. Oberste FinBeh. der Länder v. 10.9.2015, BStBl. I 2015, 735. Die Bewertung zu nicht im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangten Sonderpreisen, insbes. für Mitarbeiter, ist unzulässig (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 22 [06/2018]; LÜHN, BB 2007, 2713 [2715]; aA FinMin. Hessen v. 4.7.1997, FR 1997, 744; FinSen. Berlin v. 5.9.1997, DStZ 1997, 872).

26 2. An im Inland ansässige Steuerpflichtige gewährte Sachprämien

In die Bemessungsgrundlage fließen nur die Sachprämien ein, die an im Inland ansässige Stpfl. gewährt werden.

Steuerpflichtiger: Denkbar wäre zwar auch ein Prämienanspruch zugunsten einer PersGes. oder einer juristischen Person, § 37a gilt jedoch nur für natürliche Personen (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 7 [06/2018]). Dies folgt aus der Überschrift und dem Wortlaut der Norm. Danach wird ESt, die nur von natürlichen Personen erhoben wird (§ 1 Abs. 1), ohne Änderung ihrer Natur lediglich durch Dritte pauschaliert. Gleiches ergibt sich aus der systematischen Stellung des § 37a im VI. Abschnitt des EStG (Steuererhebung), unter 1. (Erhebung der Einkommensteuer).

Ansässigkeit im Inland: Der Prämienempfänger muss im Inland ansässig sein. Da der Begriff der Ansässigkeit dem DBA-Recht, nämlich Art. 4 Abs. 1 Satz 1

II. Bemessungsgrundlage des pauschalen ESt (S. 2) Anm. 26–27 § 37a

OECD-MA, entstammt, ist unter Heranziehung der darin enthaltenen Definition im Inland ansässig, wer aufgrund seines Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftstätigkeit oder aufgrund eines ähnlichen Merkmals stpfl. ist (HOFFMANN in KSM, § 37a B 24 [06/2018]). Insoweit gilt also im Einzelnen:

► *Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1):* Im Inland ansässig sind Stpfl., die im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO) haben (s. § 1 Anm. 57 ff.). Unter Berücksichtigung des Zwecks der mit § 37a verfolgten Minderung von Verwaltungsaufwand und Erleichterung der Besteuerung (s. Anm. 3) ist der Begriff der Ansässigkeit im Inland so auszulegen, dass das prämiengewährende Unternehmen bei Anwendung des § 37a mit den eigenen Aufklärungsmitteln eine möglichst zutreffende Zuordnung vornehmen kann; vor diesem Hintergrund sind die natürlichen Personen als im Inland ansässig anzusehen, die gegenüber dem Unternehmen eine inländ. Adresse angegeben haben und bei denen dem Unternehmen keine abweichende Erkenntnisse vorliegen (vgl. HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 24 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 57 [06/2018]; SCHIFFERS in KORN, § 37a Rz. 6 [06/2018]).

► *Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, fiktive unbeschränkte Steuerpflicht und erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 und 3, § 1a EStG, § 2 AStG):* Keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben nicht gebietsansässige öffentlich-rechtl. Auslandsbedienstete, die nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt stpfl. oder gem. § 1 Abs. 3, § 1a fiktiv unbeschränkt stpfl. oder die gem. § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. sind. Auch diese Personen fallen in den Anwendungsbereich des § 37a (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 25 und C 6 [06/2018]; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 52 [05/2018]; aA früher hier bis zur Voraufgabe – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; SEIBEL, FR 1997, 889 [893 ff.]). In diesen Fällen scheidet zwar eine dahingehende unionsrechtskonforme Auslegung aus, wonach auch Angehörigen anderer Mitgliedstaaten gewährte Prämien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (ebenso HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 25 und C 6 [06/2018]; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 5; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 16 [06/2018]; aA SEIBEL, FR 1997, 889 [893 ff.]). Dies ergibt sich aus dem klaren Regelungswortlaut (GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 5) sowie daraus, dass eine solche Auslegung zu einem erhöhten Ermittlungsaufwand für das prämiengewährende Unternehmen führen würde, was mit der durch diese Norm bezweckten Steuervereinfachung (s. Anm. 3) nicht zu vereinbaren wäre (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 25 und C 6 [06/2018]). Allerdings besteht kein Grund, aus der Regelung zur Bemessungsgrundlage auf den Kreis der Begünstigten zu schließen (SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 16 [06/2018]). Gerade aus dem Steuervereinfachungszweck ergibt sich, dass zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die pauschale ESt das relativ einfach festzustellende Merkmal der Inlandsansässigkeit heranzuziehen ist, die Abgeltungswirkung jedoch auch für die nicht im Inland ansässigen Personen eintritt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 25 und C 6 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 16 [06/2018]; Gedanke der Trennung von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage, s. Anm. 25).

3. Zufluss der Prämien

27

Die Prämien müssen dem Stpfl. zufließen, um mit ihrem Wert in die Bemessungsgrundlage einzugehen.

Zeitpunkt des Zuflusses ist der Zeitpunkt, in dem nach den Bedingungen des Kundenbindungsprogramms die Sachprämie als in Anspruch genommen gilt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 26 [06/2018]). Dies kann bereits die Buchung einer Leistung unter Verwendung von Bonusguthaben, aber auch erst die tatsächliche Inanspruchnahme dieser Leistung sein.

Eine spätere Stornierung der Prämienbuchung löst stl. Korrekturbedarf aus, sofern Buchung und Stornierung in unterschiedlichen LStAnmeldungszeiträumen (s. Anm. 41) erfolgen und im Stornofall das eingesetzte Guthaben dem Prämienkonto wieder zugeschrieben wird. Die pauschale ESt auf den zuvor als zugeflossen behandelten Prämienwert ist in der für den Stornierungszeitpunkt maßgeblichen LStAnmeldung als Minderungsbetrag zu erfassen.

Bei einer Verwendung der Prämie für Dritte fließt die Prämie dem Prämienberechtigten ebenfalls zu (s. § 11 Anm. 27).

28 III. Höhe der pauschalen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 3)

Die pauschale ESt beträgt nach Abs. 1 Satz 3 2,25 % der Bemessungsgrundlage.

Zur Ermittlung des Pauschsteuersatzes ging der Gesetzgeber von folgenden Prämissen aus (BTDrucks. 13/5952, 48): 80 % der Sachprämien würden auf beruflich genutzten Dienstleistungen beruhen und zu 50 % privat genutzt, so dass der stbare Teil bei 40 % der insgesamt zugewendeten Sachprämie liege und wegen der Freibeträge nach § 3 Nr. 38 nur zu 10 % stpfl. sei, der stpfl. Teil mithin 4 % der Sachprämien betrage und sich bei einem Nettosteuersatz von 53,84 % ein StSatz von abgerundet 2 % ergebe. Diese durch statistische Erhebungen nicht belegbaren Prämissen sind fiktive, rein willkürliche Annahmen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]; SCHIFFERS in KORN, § 37a Rz. 12, Fn. 2 [06/2018]). Sie beruhen darüber hinaus auf einem gedanklichen Fehler, da bei der Regelbesteuerung für den Bereich der Gewinneinkünfte auch der beruflich eingesetzte Teil zu den stbaren und stpfl. Einnahmen gehören kann und sich somit ein Pauschsteuersatz von 4 % ergeben müsste (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. A 40 [06/2018]). Im Übrigen diese Annahmen bei den Einkünften nach § 19 von vornherein nicht zu, wenn der ArbN beruflich veranlasste Dienstleistungen selbst finanzierte oder privat veranlasste, selbst gezahlte Dienstleistungen beruflich oder privat einsetzt (s. Anm. 7). Gleiches gilt bei den Einkünften nach § 21 (s. Anm. 7).

Anhebung des Steuersatzes: Der ursprüngliche StSatz iHv. 2 % wurde durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 mit dem Ziel des pauschalen Subventionsabbaus um 12 % auf (gerundet) 2,25 % heraufgesetzt. Da der Vermittlungsausschuss die sog. Koch/Steinbrück-Liste außerhalb des Gesetzgebungsverfahrens übernommen hatte, hatte er seine verfassungsrechtl. Befugnisse überschritten (vgl. hierzu etwa WENDT, FR 2004, 209 [210 f.]). Nachdem das BVerfG deshalb entschieden hatte, dass das HBeglG 2004 formell verfassungswidrig ist, das Gesetz aber gleichwohl im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für weitgehend schon abgeschlossene Zeiträume bis zu einer Neuregelung vorläufig anwendbar ist (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104), hat der Gesetzgeber auch die Erhöhung der pauschalen ESt in § 37a durch das BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 bestätigend erlassen.

29–30 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Steuerschuldner und Unterrichtungspflicht**

I. Sinngemäße Anwendung des § 40 Abs. 3 (Abs. 2 Satz 1) 31

Auf die pauschale ESt ist § 40 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden. Das wird in Abs. 2 Satz 1 ausdrücklich klargestellt, obgleich sich dies bereits aus der Fiktion der pauschalen ESt als LSt in Abs. 4 ergibt. Aus der Fiktion folgt:

Übernahme der pauschalen Einkommensteuer (§ 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2): Der Prämienanbieter hat die pauschale ESt zu übernehmen. Darin liegt die Anordnung einer befreienden gesetzlichen Schuldübernahme der ESt (dazu näher § 40 Anm. 53).

Die Abgeltungswirkung der Pauschalierung (§ 40 Abs. 3 Satz 3) ist das Kernstück der Regelung (GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 7). Die vom Unternehmen ausgeschüttete Sachprämie bleibt in Ausnahme zu den Grundsätzen der Regelbesteuerung (s. Anm. 7) bei der individuellen Veranlagung des Kunden außer Ansatz.

Keine Anrechnung bei dem Prämienempfänger (§ 40 Abs. 3 Satz 4): Die vom Unternehmen gezahlte pauschale ESt, pauschale KiSt und den SolZ kann der Prämienempfänger bei seiner individuellen Steuerabrechnung nicht als bereits gezahlte Beträge anrechnen.

II. Unterrichtungspflicht (Abs. 2 Satz 2) 32

Der Prämienanbieter hat den Prämienempfänger von der Steuerübernahme nach Abs. 2 Satz 2 zu unterrichten. Dadurch soll der Prämienempfänger in die Lage versetzt werden, seine stl. Pflichten ordnungsgemäß zu erfüllen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. C 10 [06/2018]). Das Unterlassen der Unterrichtung ist stl. für den Prämienanbieter mangels Steuerverkürzung allerdings folgenlos (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. C 10 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 66 [06/2018]: „bloße Ordnungsvorschrift“; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 63 [05/2018]: „sanktionslose Ordnungsvorschrift mit Nachweischarakter“). Bei Streitigkeiten über die Erteilung einer Bescheinigung nach Abs. 2 Satz 2 oder – bei Nichtanwendung der Pauschalierung – über Auskünfte betreffend die vom Prämienempfänger selbst stl. zu erklärenden Prämien kann der Prämienempfänger den ordentlichen Rechtsweg beschreiten, da es um das zivilrechtl. Verhältnis zwischen Unternehmen und Kunden geht (§ 13 GVG).

Entsprechende Anwendung der Unterrichtungspflicht: Der Prämienanbieter hat den Prämienempfänger uE entsprechend Abs. 2 Satz 2 zu unterrichten, wenn er das Pauschalbesteuerungsverfahren wechselt (s. Anm. 17) oder die Pauschalierung fehlgeschlagen ist (s. Anm. 44; HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. C 10 [06/2018]). Nur so kann der Prämienempfänger seine stl. Pflichten ordnungsgemäß erfüllen.

Die Form der Unterrichtung ist nicht vorgeschrieben; die Schriftform erscheint aus Nachweisgründen sinnvoll.

Bei fehlender Unterrichtung oder fehlendem Nachweis der Pauschalierung bleibt es bei der Abgeltungswirkung, denn ein durch die Unterrichtung erbrachter Nachweis über die Pauschalierung ist nur ein Beweiszeichen dafür,

dass die Pauschalierung erfolgt ist. Für die Anwendbarkeit des § 37a entscheidend ist die Genehmigung durch das BSFA.

33–34 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Zuständiges Finanzamt

35 I. Örtlich zuständige Finanzbehörde (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

Örtlich zuständig ist nach Abs. 3 Satz 1 das BSFA des Prämienanbieters. Damit können nur im Inland belegene Betriebe, lsl. BS oder Mittelpunkte einer geschäftsleitenden Oberleitung gemeint sein, da ohne einen entsprechenden Inlandsbezug die Zuständigkeit eines inländ. BSFA nicht gegeben wäre (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 10 und D 1 [06/2018]).

Hat der Prämienanbieter mehrere Betriebsstättenfinanzämter, ist nach Abs. 3 Satz 2 dasjenige der BS zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Prämien ermittelt werden. Dies ist dort, wo die Gutschriften und die Prämieninanspruchnahme festgestellt werden, mag die Datenverarbeitung auch andernorts erfolgen. Ist die Prämienermittlung im Unternehmen auf mehrere BS aufgeteilt, folgt uE aus Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 die Zuständigkeit auch mehrerer BSFÄ (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 67 [05/2018]; aA HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. D 2 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 78 [06/2018]; das mit der Sache zuerst beschäftigte BSFA sei nach § 25 Satz 1 AO vorbehaltlich einer Einigung der beteiligten FÄ oder einer abweichenden Bestimmung durch die gemeinsame Aufsichtsbehörde zuständig). Damit hat jedes der FÄ die von der BS in seinem Zuständigkeitsbereich ermittelte pauschale ESt festzusetzen und zu erheben.

Erfolgt die Prämienermittlung im Ausland, wird der Mittelpunkt dessen geschäftlicher Oberleitung im Inland (vgl. § 10 AO) als die für die Bestimmung des örtlich zuständigen FA maßgebende BS fingiert (Abs. 3 iVm. §§ 41a Abs. 1 Nr. 1, 41 Abs. 2 Satz 2; vgl. näher § 41 Anm. 19).

36 II. Wirkung der Genehmigung (Abs. 3 Satz 3)

Die Genehmigung wird nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 mW für die Zukunft erteilt.

Zeitliche Wirkung der Genehmigung: Eine rückwirkende Genehmigung ist ausgeschlossen (Ausnahme: § 52 Abs. 2g Satz 1 idF des JStG 1997, s. Anm. 2). Der Begriff der Genehmigung entstammt dem allgemeinen Verwaltungsrecht und ist zutr. (BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 42 [05/2018]; aA hier die Vorkommentierung – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; aA THOMAS, DStR 1997, 305 [306] Fn. 12; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 40a [06/2018]; wegen § 183 BGB müsse es „Einwilligung“ heißen).

► *Eine Befristung* ist aber in das pflichtgemäße Ermessen der FinBeh. gestellt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 und D 3 [06/2018]). Dies kann zB sinnvoll sein, um durch eine LStAp. die Beachtung aller sich aus der Übernahme der Pauschalbesteuerung ergebenden Pflichten festzustellen und daraus Schlüsse für ei-

ne zukünftige Zulassung der Pauschalierung zu ziehen. Allgemein zu den Nebenbestimmungen s. Anm. 17.

► *Rücknahme, Widerruf und Berichtigung*: Die Wirkung einer Genehmigung kann darüber hinaus im Fall ihrer Rechtswidrigkeit durch Rücknahme nach § 130 Abs. 2 AO auch mW für die Vergangenheit, ansonsten durch Widerruf nach § 131 Abs. 2 AO mW für die Zukunft unter den dort jeweils genannten besonderen Voraussetzungen erlöschen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 [06/2018]). Überdies kommt eine rückwirkende Berichtigung nach § 129 AO in Betracht (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 7 [06/2018]).

► *Geltungszeitraum* ist der Zeitraum von der Bekanntgabe der Genehmigung bzw. einem ausdrücklich bestimmten späteren Wirksamkeitsbeginn bis zum Erlöschen der Genehmigung durch Befristung, Rücknahme, Widerruf bzw. Berichtigung der Zulassung.

Sachliche Wirkung der Genehmigung, keine Pflicht zur Pauschalierung:

Die Genehmigung löst für den gesamten Geltungszeitraum die Rechtsfolgen des § 37a aus. Eine daran anschließende Pflicht, die Pauschalbesteuerung durchzuführen, besteht allerdings nicht, so dass das prämiengewährende Unternehmen eine Pauschalierung gänzlich unterlassen oder aber zur Regelbesteuerung zurückkehren darf (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. B 2 und B 4 [06/2018]; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 10; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 46 [05/2018]; THOMAS, DStR 1997, 305 [307 f.]). Dem Gesetzeswortlaut lässt sich eine solche Pflicht nicht entnehmen, insbes. nicht Satz 3 Halbs. 2, ebenso wenig den Gesetzesmaterialien. Aus Abs. 1 Sätze 1 und 2 ergibt sich uE aber, dass der Prämienanbieter nicht für jede ausgeschüttete Sachprämie innerhalb eines Anmeldezeitraums willkürlich entscheiden darf, ob er die ESt pauschaliert (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. D 4 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 45 und 89 [06/2018]). Im Hinblick auf die verfahrensrechtl. Anknüpfung an die LSt ist uE der für die BS maßgebliche Anmeldezeitraum der kürzestmögliche Pauschalierungszeitraum (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. D 4 [06/2018]). In der Praxis werden aber längere zusammenhängende Zeiträume oder ein völliger Verzicht auf den Wechsel zwischen Pauschal- und Regelbesteuerverfahren vorherrschen. Dies bietet den Vorteil einer auf längere Zeit angelegten Kundenbindung sowie der Minimierung von Verwaltungskosten für das Unternehmen.

Von der Genehmigung erfasst sind nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 sämtliche im Geltungszeitraum der Zulassung ausgeschütteten Sachprämien (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. D 4 [06/2018]), unabhängig davon, ob die Prämienempfänger im Inland ansässig sind (s. Anm. 26).

Einstweilen frei.

37–39

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer als Lohnsteuer**

I. Geltung der pauschalen Einkommensteuer als Lohnsteuer

40 1. Kreis grundsätzlich anwendbarer Vorschriften

Das Gesetz fingiert in Abs. 4 Halbs. 1 die pauschale ESt als LSt. Damit wird grds. auf §§ 38 ff. verwiesen. Dies sorgt für ein einheitliches Anmeldeverfahren und vermeidet Verfahrensschwierigkeiten (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 1 [06/2018]; BERGAN in LADEMANN, § 37a Rz. 74 [05/2018]). Unter Berücksichtigung des Zwecks dieser Fiktion sind indes die allgemeinen Steuertatbestände (§§ 38, 40–40b) sowie die Normen, die an die Besonderheiten der Einbehaltung und Abführung der LSt anknüpfen (§§ 38a–39c, 41b und 42b; zu § 41c s. Anm. 44), von der Verweisung nicht berührt. Darüber hinaus gehen die besonderen Regelungen dieser Norm der Verweisung im Wege der Fiktion vor. Soweit §§ 38 ff. anzuwenden sind, sind die Begriffe „Arbeitgeber“ durch „Prämienanbieter“ und „Arbeitnehmer“ durch „Prämienempfänger“ zu ersetzen.

41 2. Spezifische Anwendung bestimmter lohnsteuerlicher Vorschriften

Im Folgenden werden nur die Besonderheiten dieser Regelungen für die pauschale ESt dargestellt. Im Übrigen wird auf die Kommentierung zu den jeweiligen Vorschriften verwiesen.

Pauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a): Nach § 37a besteuerte Sachprämien sind nicht in die Berechnung der Pauschalierungsgrenzen des § 40a einzubeziehen (s. § 40a Anm. 9).

Aufzeichnungspflichten, Kontoführung (§ 41 EStG, § 4 LStDV): Nach § 41 hat der Prämienanbieter für jeden Prämienempfänger jährlich ein Prämienkonto zu führen. Solche Konten sind ohnehin betriebsintern notwendig, um die Bonusguthaben und Prämienausschüttungen abrechnen zu können.

▶ *Die Art der Kontoführung* bestimmt der Prämienanbieter. Hierbei ist besonders dem Zweck der Kontoführung, nämlich der leichten Nachprüfbarkeit, und den Regelungen der §§ 145 ff. AO Rechnung zu tragen (s. § 41 Anm. 8).

▶ *Beginn und Ende der Kontoführungspflicht:* Das Prämienkonto ist mit dem Beginn der Teilnahme des Prämienempfängers am Kundenbindungsprogramm im Laufe eines Kj., ansonsten mit Beginn eines jeden Kj. zu eröffnen. Die Pflicht zur Kontoführung endet mit Wegfall der Teilnahme des Kunden am Prämiensystem.

▶ *In das Prämienkonto einzutragende Daten* sind alle den Prämienempfänger eindeutig identifizierenden persönlichen Informationen. Gleiches gilt hinsichtlich der für die Berechnung der pauschalen ESt notwendigen Angaben zu den ausgeschütteten Prämien. Danach muss das Konto im Einzelnen folgende Mindestangaben enthalten:

– Vorname, Familienname, Geburtstag und Wohnort des Prämienempfängers (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV),

- Datum der Inanspruchnahme einer Sachprämie durch den Prämienempfänger (§ 4 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 3 Sätze 1 und 2 LStDV),
 - Art und Wert der Sachprämie (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV),
 - nach § 3 Nr. 38 stfreie Sachprämien (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 LStDV) und
 - auf die Sachprämien entfallende pauschale ESt (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 LStDV).
- ▷ *Grundsätzliche Möglichkeit der Inanspruchnahme von Aufzeichnungserleichterungen:* Grundsätzlich bestehen keine Bedenken, nach § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV für die LSt bestehende Aufzeichnungserleichterungen auch im Geltungsbereich dieser Vorschrift anzuwenden. Ausnahmsweise nicht anwendbare Aufzeichnungserleichterungen sind
- § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV (Fälle geringer Bedeutung), da es für die Bemessung der pauschalen ESt auf den gesamten Wert der Prämien ankommt (Abs. 1 Satz 3);
 - § 4 Abs. 2 Nr. 8 Sätze 2 ff. LStDV (Sammelkonto), da hier keine nach §§ 40 bis 40b pauschal besteuerten Bezüge vorliegen und die auf den einzelnen Prämienempfänger entfallenden Beträge regelmäßig gesondert ermittelt werden (können);
 - § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV (keine Aufzeichnung bei Überwachungserleichterungen), da für die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 kein Raum ist (Abs. 1 Satz 3: Gesamtwert maßgeblich) und keine Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 3 (vom Prämienanbieter an den Prämienempfänger gewährte Sachbezüge) vorliegen.
- ▷ *Keine Aufzeichnungspflicht* besteht für die Dienstleistungen, die der Prämienempfänger zunächst in Anspruch nimmt, um die Berechtigung zum Prämienwerb zu erlangen. Allerdings wird der Prämienanbieter die Daten für die Abrechnung mit dem Prämienempfänger ohnehin vorhalten.
- *Ort der Kontoführung:* Das Prämienkonto ist am Ort der BS zu führen, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachprämien ermittelt werden (§ 41 Abs. 1 Satz 1; zur BS s. Anm. 35). Gegen eine Unterstützung der Kontoführung durch eine auswärtige Datenverarbeitung bestehen keine Bedenken, wenn eine jederzeitige Überprüfbarkeit des Prämienkontos in der maßgeblichen (inländ.) BS gewährleistet ist.
- *Aufbewahrungsfrist:* Das Prämienkonto ist bis zum Ablauf des sechsten KJ, das auf die im jeweiligen KJ. zuletzt eingetragene Inanspruchnahme einer Sachprämie folgt, aufzubewahren (§ 41 Abs. 1 Satz 9).

Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer (§ 41a):

Aufgrund der Fiktion als LSt gelten für die pauschale ESt grds. auch die aus § 41a resultierenden Pflichten des Prämienanbieters zur Anmeldung und Abführung sowie die Bestimmungen zur hierbei zu beachtenden Form (§ 41a Abs. 1 Satz 2) und zum LStAnmeldungszeitraum (§ 41a Abs. 2). Allerdings hat der Gesetzgeber zur Anmeldung und Abführung in § 37a selbst entsprechende Bestimmungen getroffen, die der Anwendung des § 41a vorgehen. Daher wird dieser Regelungsbereich gesondert dargestellt (s. Anm. 44).

Haftung des Prämienanbieters, Nachforderung der Steuer (§ 42d): Die Haftungsregelungen des § 42d sind für die pauschale ESt ohne Bedeutung (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. C 5 und E 2 [06/2018]), denn eine Haftung setzt voraus, dass der Haftende für eine fremde Schuld eintreten muss (s. § 42d Anm. 20). Der Prämienanbieter muss aber die nach § 37a erhobene Steuer nicht

als fremde Schuld einbehalten und abführen, sondern schuldet sie selbst (s. Anm. 31). Deshalb kann hier nur § 42d Abs. 4 Bedeutung gewinnen (s. § 42d Anm. 90), da die ESt auch in der Fiktion als LSt weiterhin als pauschale Steuer iSd. § 42d Abs. 4 Satz 2 zu charakterisieren ist. Mithin kann nach § 42d Abs. 4 Satz 1 bei Vorliegen dessen Voraussetzungen ein Leistungsgebot entbehrlich sein.

Anrufungsauskunft (§ 42e): Das nach Abs. 3 zuständige BSFA (s. Anm. 35) hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die LSt anzuwenden sind (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 2 [06/2018]).

► *Auskunftsberechtigt* ist sowohl der Prämienanbieter als auch der Prämienempfänger (s. § 42e Anm. 16; aA hier die Vorkommentierung – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► *Gegenstand der Anrufungsauskunft* können nur Fragen im Zusammenhang mit der pauschalen ESt in formeller wie in materiell-rechtl. Hinsicht sein.

Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f): Das BSFA ist für die Ap. zu § 37a zuständig (§ 42f Abs. 1). Der Ap. unterliegt jedes Unternehmen, das mit Genehmigung des FA die ESt auf Sachprämien iSd. Abs. 1 pauschal erhebt. Die Prämienempfänger sind mitwirkungspflichtig, auch wenn sie zur Zeit der Ap. nicht mehr am Kundenbindungsprogramm teilnehmen oder die StPflcht nach Abs. 1 streitig ist, zB im Hinblick auf die Ansässigkeit im Inland (§ 42f Abs. 2 Sätze 2 und 3).

Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g): Die ordnungsgemäße Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt kann überdies im Rahmen einer LStNachschau überprüft werden. Zwar dient diese Norm in erster Linie der Bekämpfung der Schwarzarbeit (BRDrucks. 302/12 [Beschluss], 40), so dass eine einzig zu § 37a durchgeführte LStNachschau praktisch nicht relevant werden dürfte. Da jedoch nach § 42g Abs. 4 Satz 1 der Übergang von einer Nachschau zu einer Ap. nach § 42f möglich ist (s. § 42g Anm. 50 ff.), deren Gegenstand auch die pauschale ESt sein kann, ist kein Grund dafür ersichtlich, dass im Rahmen einer Nachschau nicht zusätzlich die für § 37a maßgeblichen Verhältnisse (kursorisch) überprüft werden dürfen.

42–43 Einstweilen frei.

44 II. Anmeldung und Abführung der pauschalen Steuer

Nach Abs. 4 ist die pauschale ESt vom Unternehmen in der LStAnmeldung der BS iSd. Abs. 3 anzumelden und spätestens am 10. Tag nach Ablauf des für diese BS maßgebenden LStAnmeldungszeitraums an das BSFA abzuführen. Die Vorschrift konkretisiert den BSBegriff des § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 41 Abs. 2. Zum örtlich zuständigen BSFA s. Anm. 35.

Der Zeitpunkt der Entstehung der pauschalen ESt ist in § 37a nicht geregelt. Mangels Pauschalierungspflicht (s. Anm. 36) entsteht sie erst mit der Inanspruchnahme der Pauschalierungsbefugnis durch die Anmeldung gegenüber dem BSFA (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. C 4 [06/2018]; SCHMIESZEK in B/B, § 37a Rz. 50 [06/2018]; ähnlich BAREIN in LADEMANN, § 37a Rz. 12 [05/2018]: Zeitpunkt der Durchführung der Pauschalierung vor der Anmeldung; aA hier die Vorkommentierung – Stand 10/1997 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Verfahrensgrundsätze: Für die Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt gelten die Verfahrensgrundsätze der pauschalen LSt.

► *Anmeldung der pauschalen Einkommensteuer:* Die im Anmeldezeitraum zu erhebende pauschale ESt ist mit der LSt der BS anzumelden (Abs. 3 Satz 2). Dabei sind sämtliche der im Anmeldezeitraum ausgeschütteten Sachprämien zu erfassen (s. Anm. 26). Der Anmeldezeitraum bestimmt sich nach den für die maßgebende BS geltenden Kriterien des § 41a Abs. 2. Da die pauschale ESt als LSt gilt, ist diese in die Berechnung, ob die Grenzen des § 41a Abs. 2 Satz 2 für den jeweils kürzeren Anmeldezeitraum überschritten sind, einzubeziehen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 4 [06/2018]).

► *Änderung der Anmeldung:* Bei unrichtiger Anmeldung der pauschalen ESt kann das prämiengewährende Unternehmen Einspruch einlegen, eine geänderte LStAnmeldung abgeben oder die Änderung der StFestsetzung gem. §§ 168, 164 Abs. 2 AO beantragen (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 6 [06/2018]). Die für die pauschale LSt in entsprechender Anwendung des § 41c gegebene Korrekturmöglichkeit besteht auch für die pauschale ESt (HOFFMANN in KSM, § 37a Rz. E 6 [06/2018]).

Das BSFA kann bei unvollständiger Anmeldung die entsprechende pauschale ESt durch Pauschalierungsbescheid erheben.

Fehlgeschlagene Pauschalierung: Ist die EStPauschalierung fehlgeschlagen, zB bei nichtiger Zulassung, bei rückwirkend aufgehobener Zulassung oder bei Rücknahme des Pauschalierungsantrags, greift die Regelbesteuerung (GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 37a Rz. 8). Zur entsprechenden Anwendung des § 37a Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 32. Ansonsten gelten die Grundsätze zur fehlgeschlagenen LStPauschalierung entsprechend: Zu den Folgen für den Prämienanbieter s. § 40 Anm. 57, zu denjenigen für den Prämienempfänger s. § 40 Anm. 58.

§ 37a