

## § 37b Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

1. betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und

2. Geschenke im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1,

die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben. <sup>2</sup>Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer; bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen ist Bemessungsgrundlage mindestens der sich nach § 8 Absatz 3 Satz 1 ergebende Wert. <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist ausgeschlossen,

1. soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder

2. wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung

den Betrag von 10000 Euro übersteigen.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. <sup>2</sup>In den Fällen des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 10, Absatz 3, § 40 Absatz 2 sowie in Fällen, in denen Vermögensbeteiligungen überlassen werden, ist Absatz 1 nicht anzuwenden; Entsprechendes gilt, soweit die Zuwendungen nach § 40 Absatz 1 pauschaliert worden sind. <sup>3</sup>§ 37a Absatz 1 bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz. <sup>2</sup>Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 40 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige hat den Empfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten.

(4) <sup>1</sup>Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte nach § 41 Absatz 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. <sup>2</sup>Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebsstätten im Sinne des Satzes 1, so ist das Finanzamt der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachbezüge ermittelt werden.

Autor: Dr. Wolfgang *Lingemann*, Rechtsanwalt, Köln

Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Michael *Wendt*, Rechtsanwalt/Steuerberater,  
Vors. Richter am BFH aD, Köln

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37b**

I. Grundinformation zu § 37b . . . . .	1	2. Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	5
II. Rechtentwicklung des § 37b . . . . .	2	3. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	6
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 37b . . . . .	3	4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	7
IV. Geltungsbereich des § 37b		V. Verhältnis des § 37b zu anderen Vorschriften . . . . .	8
1. Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	4		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:**

**Pauschalierungswahlrecht bei Nicht-Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen**

I. Wahlrecht zur einheitlichen Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teils. 1) . . . . .	9	V. Pauschalversteuerung mit 30 % (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3) . . . . .	17
II. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 1)		VI. Bemessungsgrundlage (Abs. 1 Satz 2)	
1. Betriebliche Veranlassung . . . . .	10	1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen inklusive Umsatzsteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1) . . . . .	18
2. Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung . . . . .	11	2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	19
3. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen . . . . .	12	VII. Pauschalierungshöchstbeträge (Abs. 1 Satz 3)	
4. Leistung „erbracht“ . . . . .	13	1. Aufwendungen größer als 10 000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr, Frei- bzw. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) . . . . .	23
III. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 2) . . . . .	14	2. Aufwendungen für einzelne Zuwendung größer als 10 000 €, Freigrenze (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) . . . . .	24
IV. Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3) . . . . .	15		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:**

**Pauschalierungswahlrecht bei Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen**

I. Trennung der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts zwischen Nicht-Arbeitnehmern und Arbeitnehmern (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	27	II. Vorrang anderer (Pauschalierungs-)Regelungen (Abs. 2 Sätze 2 und 3) . . . . .	28
---	----	---	----

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:**

**Rechtsfolgen der Inanspruchnahme des Pauschalierungswahlrechts**

I. Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Zuwendungsempfänger auf den zuwendenden Steuerpflichtigen (Abs. 3 Sätze 1 und 2) . . . . .	30	II. Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer beim Zuwendenden . . . . .	31
		III. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger (Abs. 3 Satz 3) . . . . .	32

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

<p><b>I. Anmeldung und Abführung durch eine einzige Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1)</b></p> <p>1. Geltung „als“ Lohnsteuer . . . . . 33</p> <p>2. Anmeldung und Abführung durch die lohnsteuerliche Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 spätestens am zehnten Tag nach deren maßge-</p>	<p>bendem Lohnsteuer-Anmeldezeitraum . . . . . 34</p> <p><b>II. Anmeldung und Abführung bei mehreren Betriebsstätten (Abs. 4 Satz 2) . . . . . 35</b></p> <p><b>III. Anmeldung und Abführung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag . . . . . 36</b></p>
--	--

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 37b**

**Schrifttum:** *Albert*, Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachbezügen für die Lohn- und Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, FR 2006, 913; *Niermann*, Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007, DB 2006, 2307; *Drenseck*, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – Lohnsteuer-Merkblatt 2007, DB 2007, Beilage 2; *van Dülmen*, Der neue § 37b EStG: Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen, DStR 2007, 9; *Fuhrmann*, Steuerliche Hinweise rund um den Arbeitslohn – Pauschalierung, Sachzuwendung, Sachbezug, Internationales und Weiteres, KÖSDI 2007, 15550; *Preisling/Kiesel*, Pauschalbesteuerung von nützlichen Aufwendungen? – Zum Verhältnis von § 37b EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2007, 1108; *Seifert*, Neue Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen, DStZ 2007, 102; *Urban*, Der Steuerpflichtige erhebt die Einkommensteuer – kritische Betrachtung des § 37b EStG, DStZ 2007, 299; *Werner*, Pauschalierung von Sachzuwendungen – Einführung des § 37b durch das JStG 2007, NWB Nr. 6/2007, 447 = Fach 6, 4783; *Hartmann*, BMF-Einführungsschreiben zur neuen Pauschalsteuer bei Sachzuwendungen, DStR 2008, 1418; *J. Schulz*, § 37b EStG – Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen – BMF-Schreiben v. 29.4.2008 beantwortet offene Fragen, NWB Nr. 21 2008, 1963 = Fach 6, 4937; *Warnke*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen gem. § 37b EStG – Regelungen des BMF-Schreibens vom 29.4.2008, EStB 2008, 247; *Werner*, Bonuspunkte zur Kundenbindung – Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht bei pauschalierter Zuwendungen von Dritter Seite?, NWB Fach 6, 4951; *Demuth*, Brennpunkte zur Arbeitnehmerbesteuerung, KÖSDI 2009, 16485; *Seifert*, Vergünstigte Arbeitgeberdarlehen: Zinsvorteile als „Geschenk“ für gute Mitarbeiter, GStB 2009, 81; *Albert*, Zur Besteuerung sog. gemischter Reisen als Arbeitslohn, FR 2010, 1032; *Strohner/Sladek*, Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG bei Zuwendungen außerhalb einer Einkunftsart und bei Steuerausländern, DStR 2010, 1966; *Voßmerbäumer*, Pauschalierung der Einkommensteuer – Neue Anreize betrieblicher Entgeltpolitik, ZfbF 2010, 203; *Liess*, Geschenke und Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und Kunden – Gestaltungen nutzen, Fehler vermeiden, NWB 2011, 913; *Riegler/Riegler*, Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen an ausländische Empfänger, IStR 2011, 903; *Kuhardt-Junghans*, Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen – Der Anwendungsbereich des § 37b EStG, EStB 2012, 34; *Kohlhaas*, Übermäßige Besteuerung durch § 37b EStG bei nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben?, FR 2012, 950; *Strohner*, Zweifelsfragen zur Pauschalierung der Einkommensteuer, SteuK 2012, 287; *Kohlhaas*, Nichtabzugsfähige Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG?, Stbg 2013, 113; *Strohner*, Neujustierung von § 37b EStG durch den BFH, DB 2014, 387; *KK (Klaus Korn)*, Report, KÖSDI 2014, 18714; *Niermann*, Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen nach § 37b, NWB 2014, 352; *Schneider*, Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG nur in den Grenzen einkommensteuerbarer Einkünfte, NWB 2014, 340; *Schneider*, Keine Einkommensteuerpauschalierung für Zuwendungen Privater, NWB 2014, 588; *Bechthold*, Pauschalierung der Einkommensteuer für Sachzuwendungen nach

§ 37b EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 19.5.2015 (BStBl. I 2015, 468), BB 2015, 2266; *Esskandari*, ESt-Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, EStB 2015, 204; *C. Fuhrmann/Potsch*, Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, Geschäftsfreunde und Dritte – Pauschalversteuerung nach § 37b EStG – Grundlagen und Voraussetzungen, KÖSDI 2015, 19527; *C. Fuhrmann/Potsch*, Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, Geschäftsfreunde und Dritte – Pauschalversteuerung nach § 37b EStG – Verfahren und Rechtsfolgen, KÖSDI 2015, 19619; *von Wolfersdorff/Hey*, Rechtsanwendungsfragen zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen, DB 2015, 153; *Geserich*, Pauschalversteuerung von Zuwendungen nach § 37b EStG – Ausübung und Widerruf des Wahlrechts, jurisPR-SteuerR 50/2016, Anm. 4; *Hartmann*, Schenkungsteuer bei vGA an Nichtgesellschafter?, ErbStB 2016, 360; *Riegler/Riegler*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Steuerausländer im Lichte der neueren Rechtsprechung, IStR 2016, 291; *Haupt*, Der überschätzte § 37b EStG – ein Geschenk zum runden Geburtstag, DStR 2017, 2526; *Hilbert*, Gibt es sie noch, die wahre (Geschäfts-)Freundschaft?, BB 2017, 1895; *Niermann*, Pauschalierung der ESt nach § 37b EStG, DB 2017, 868; *Strohmer*, Impulse und Grenzen der steuerlichen Gestaltung im Arbeitsverhältnis, DSTJG 40 (2017), 501; *Albert*, Wann sind Reisen gemischt und wie werden sie aufgeteilt?, FR 2018, 257; *Violet*, Gebühren für Prepaid-Kreditkarten als gesonderte Sachzuwendung? – Schlussfolgerungen aus dem BFH-Urteil VI R 32/16, NWB 2018, 3810; *von Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge, ifst-Schrift 522 (2018); *Herrler/Herrler*, Mehr Netto vom Brutto – Bausteine und Grenzen der Nettolohnoptimierung, NWB 2019, 350; *Kanzler*, Das Prepaid-Karten-Modell läuft weiter: Steuergesetzgebung unter Druck, FR 2019, 957; *Sprang*, Steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen, StBp. 2019, 65; *Hey*, Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, FR 2020, 1; *Plesdonat/Kempny*, (Autoren-)Freiexemplare – steuerbar und steuerpflichtig?, FR 2020, 799; *Pieske-Kontny*, Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Geschenken, StBp. 2021, 190; *Heinel/Trinks*, Besteuerung von Beauty- und Fashion-Influencern, beck.digitax 2022, 78.

## 1 I. Grundinformation zu § 37b

§ 37b dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei Sachzuwendungen. Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an ArbN sowie an Personen, die zum Stpfl. nicht in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, sind praktisch vielfältig und häufig für den Empfänger nur schwer zu bewerten. Auch für den Zuwendenden bestehen zahlreiche tatsächliche Schwierigkeiten, die stl. Verhältnisse des Empfängers zu ermitteln und richtig zu beurteilen. Gleichwohl ermöglicht § 37b es dem Zuwendenden, die grds. vom Empfänger geschuldete ESt für diesen mit abgeltender Wirkung zu einem Pauschalsteuersatz zu übernehmen und für diesen abzuführen (krit. *Urban*, DStZ 2007, 299). Außerdem soll § 37b die vollständige Erfassung von Sachzuwendungen aus gesellschaftlichem Anlass sicherstellen.

## 2 II. Rechtsentwicklung des § 37b

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 37b ist durch das JStG 2007 neu in das EStG aufgenommen worden. Die Regelung überlagert die bereits früher zu ganz bestimmten Sachzuwendungen ergangenen BMF-Schreiben und erfasst zum ersten Mal Parallelsachverhalte, für die sich sonst die Frage der entsprechenden Anwendung dieser Verwaltungsanweisungen gestellt hätte (s. zu deren Fortgeltung Anm. 3). Ab 2007 ergingen erste Ausführungsschreiben der Fin-Verw., zB OFD Rheinland v. 14.12.2007 – S 2334 - 1011 – St 211, nv.; BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 – b/07/0001, BStBl. I 2008, 566. Dieses erste BMF-Schreiben

wurde durch BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, ersetzt und die Rz. 9c, 9e, 38 zuletzt durch BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, 2018/0500573, BStBl. I 2018, 814, geändert.

**Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 7.3.2009** (BGBl. I 2009, 451; BStBl. I 2009, 436): Die Verweisung in Abs. 2 Satz 2 auf vorrangig anzuwendende andere Regelungen wurde an die mit demselben Gesetz erfolgte Aufhebung von § 19a, die Neuregelung der StFreiheit bestimmter Vorteile aus Vermögensüberlassung an ArbN in § 3 Nr. 39 und weitere neue Vorschriften zur Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen angepasst.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Die Verweisung in Abs. 2 Satz 2 auf vorrangig anzuwendende andere Regelungen wird an die mit demselben Gesetz vorgenommene Einfügung neuer Sätze 8 und 9 in § 8 Abs. 2 zur Bewertung von bestimmten Mahlzeiten, die ein ArbN während seiner beruflichen Auswärtstätigkeit erhält, angepasst. Die Änderung ist gem. § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2014 anzuwenden bzw. für laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, oder für Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zugeflossen sind.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 37b

3

**Keine Änderung der materiellen Steuerpflicht:** Aus der Position des § 37b im Erhebungsverfahren der ESt folgt zunächst, dass die Vorschrift die materiellen Regelungen zur StPflcht und zur Bewertung von Sachzuwendungen nicht beeinflusst (BFH v. 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457; BFH v. 16.10.2013 – VI R 78/12, BStBl. II 2015, 495; BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455). § 37b kommt einem schon lange bestehenden Bedarf der Praxis nach, der auch den Erwartungen von Zuwendungsempfängern entspricht, dass ihnen aus häufig repräsentativ mitbestimmten Zuwendungen keine stl. Lasten entstehen mögen. Außerdem macht § 37b die komplexen tatsächlichen Sachverhalte von Zuwendungsbündeln erstmals einigermaßen administrativ handhabbar. Deshalb schon „von einem großen Wurf“ zu sprechen (unverändert *Steiner* in *Lademann*, § 37b Rz. 1 [3/2020]), erscheint jedoch euphemistisch (ausführl. krit. *von Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 9, 40, 123f.). Zudem steht die Anzeigepflicht über die Pauschalversteuerung gegenüber dem Zuwendungsempfänger in einem gewissen Widerspruch zu gesellschaftlichen Konventionen, nach denen der Zuwendungsempfänger wohl eher nicht mit unbeliebten Fragen des Aufwands bei ihm oder dem Geber zu befehlen ist.

**Buchhalterischer und Softwareaufwand:** Für die zuwendenden Unternehmen bringt die Vorschrift ganz erheblichen buchhalterischen Aufwand mit sich, um die pauschale Abführung datenverwaltungstechnisch umzusetzen und die Höchstgrenzen zu überwachen. Nach Auskunft des Steuerberater-Verbands Köln sind Steuerberater vor allem mit Steuerrechtsfragen und Fragen des Sozialversicherungsrechts befasst, weniger mit Softwarelösungen.

- ▶ **Eigene Softwareprogrammierung:** Nach unserer Kenntnis betrug im Fall einer privaten Großbank der Softwareprogrammieraufwand zur Verwaltung der Anwendung von § 37b und der Überwachung von Geschenkempfängerkonten weit mehr als 1 Mio. €.

- ▶ **Steuerberatungssoftwarelösungen:** Die Datev bietet derzeit noch keine eigene unterstützende Software zur Bewältigung von § 37b-Fällen an.
  - ▷ *CITAX Software* bietet nach eigenen Angaben eine SAP-basierte, IDW PS 880 zertifizierte Software zur betrieblichen Erfassung von geldwerten Vorteilen, insbes. der Abwicklung von § 37b-Zuwendungen, Betriebsveranstaltungen, Zuwendungen aus besonderem persönlichem Anlass, Jubilarfeste, Zuwendungen aus dem unternehmenseigenen Verkaufsprogramm, Bewertungen, Sachbezügen unter der Freigrenze, betrieblichen Gesundheitsmaßnahmen auch mit deren umsatzsteuerlicher Behandlung und einer Schnittstelle für die Gehaltsabrechnung sowie den Zugriff durch Betriebsprüfer nach GoBD (Z1 und Z3). Die Software wird von bekannten Großunternehmen genutzt.
  - ▷ *Entscheidungsbaum-Software von Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungunternehmern* ermöglicht Sachbearbeitern in den Unternehmen eine Abwicklung von § 37b-Fällen ohne eigene Rechtskenntnisse. Für solche Lizenzen werden Jahresbeträge im mittleren vierstelligen Bereich gezahlt.
  - ▷ *Microsoft Excel-Tabellen* können einfache Berechnungsübersichten jeweils nach Zuwendungsempfängern enthalten. Diese Hilfsmittel sind für Büroangestellte nutzbar, die sich mit dem Programm auskennen. Hierbei bedarf es jedoch der Rechts- und Sachkenntnis zu § 37b.

Die mangelnde Abstimmung des EStRechts mit dem Sozialversicherungsrecht (s. unten sowie Anm. 8) rächt sich auch hier bei der Schaffung von Softwarelösungen.

**Auslegung und Anwendung des § 37b mithilfe der Ausführungsschreiben des**

**BMF:** Durch BMF (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 9c, 9e und 38, nur redaktionell geändert durch BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 – b/14/20001, BStBl. I 2018, 814) sind nach Ergehen von Grundsatzentscheidungen des BFH einige Detailfragen inzwischen geklärt, das erste BMF-Schreiben 2008 aufgehoben und zuvor ergangene OFD-Verfügungen überholt worden. Versteckt in einer Änderung des AEAO zu § 175 AO (BMF v. 12.1.2017 – IV A 3 - S 0062/16/10005, BStBl. I 2017, 51, Rz. 29 Buchst. d) ist die Fin-Verw. inzwischen von der Ansicht im Ausführungsschreiben abgerückt, die Inanspruchnahme von § 37b sei unwiderruflich. Allerdings bleiben verschiedene Probleme nach wie vor ungelöst (s. Anm. 9, 12, 13, 14, 18, 31, 32), was zu Ergänzungen der Verwaltungsansicht in bestimmten Zweifelsfragen geführt hat (zB OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, Kurzinformation Lohnsteuer-Außendienst Nr. 02/2012, DStR 2012, 1085). Wegen der hohen Belastung und des mitunter komplizierten Verwaltungsverfahrens mit bisweilen grotesken Nachforschungserfordernissen für den Zuwendenden, zB über die Zugehörigkeit des Zuwendungsempfängers zu einer Religionsgemeinschaft (s. Anm. 36), ist zu befürchten, dass nicht wenige von § 37b gerade keinen Gebrauch machen und sich für die Alt. entscheiden werden, anstelle von § 37b den Aufwand für die Zuwendung als nach § 160 AO nicht abziehbare BA zu behandeln. Der Zuwendungsempfänger bleibt damit in der (oftmals nicht befolgten) Versteuerungspflicht. In diesem Fall verfehlt § 37b sein Ziel, die Grauzone von Sachzuwendungen stl. in den Griff zu bekommen. Die Tendenz der Unternehmen zur Anwendung des § 37b steigt allerdings nach unseren Erkenntnissen (so auch *Niermann*, DB 2017, 868).

**Fortgeltung bisheriger Verwaltungsanweisungen:** Die bisherigen Verwaltungsanweisungen betrafen bisher schon spezielle Fallgruppen der gesetzlichen Regelung. Im Einzelnen sind dies folgende BMF-Schreiben:



- zu Incentive-Reisen (BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 – 23/96, BStBl. I 1996, 1192), teilweise aufgehoben durch einzelne Landesregelungen,
- zum Sponsoring-Erlass (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 – 40/98, BStBl. I 1998, 212), teilweise aufgehoben durch einzelne Landesregelungen, und
- zu Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten (BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845, mehrfach geändert durch BMF v. 30.3.2006 – IV B 2 - S 2144 – 26/06, BStBl. I 2006, 307; BMF v. 11.7.2006 – IV B 2 - S 2144 – 53/06, BStBl. I 2006, 447; BMF v. 29.4. 2008 – IV B 2 - S 2297 – b/07/0001, BStBl. I 2008, 566).

Diese Verwaltungsanweisungen bleiben weiter anwendbar, soweit in ihnen Aufteilungs-Pauschalregelungen enthalten sind (so auch ausdrücklich BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 15 [danach sind ab 1.1.2007 nicht mehr anzuwenden BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845, Rz. 16, 18; BMF v. 11.7.2006 – IV B 2 - S 2144 – 53/06, BStBl. I 2006, 447, vorletzter Absatz; ab 1.1.2012 BMF v. 30.3.2006 – IV B 2 - S 2144 – 26/06, BStBl. I 2006, 307]; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2308]; *van Dülmen*, DStR 2007, 9 [14]), denn § 37b schafft nur eine weitere Wahlmöglichkeit, aber keine verdrängende Regelung für die bisher in Verwaltungsanweisungen geregelten Spezi­alsachverhalte.

**Rechtspolitische Bewertung:** Nach 16 Jahren Existenz der Vorschrift ist bei den Unternehmen – auch aufgrund gestiegener Compliance-Anforderungen – die Großzügigkeit nicht gerade gestiegen. Die COVID-19-Pandemie, die im März 2020 begann, hat den Bereich der Veranstaltungen, auch den der Betriebsveranstaltungen, sehr stark verringert, so dass eine Spielart von Zuwendungen tatbestandsmäßig eine Zeitlang ausgefallen ist. Gleichwohl gibt es zahlreiche Unternehmen, nicht zuletzt in vertriebsorientierten Wirtschaftszweigen, in denen Zuwendungen nach wie vor zum guten Umgang gehören. Seitens der Empfänger herrscht allerdings Verunsicherung. In der Praxis geben „Beschenkte“ sogar geringwertige Zuwendungen, wie etwa eine Weihnachts-CD, wegen des bösen Scheins der Vorteilsannahme dem Absender wieder zurück und erklären, dass sie wegen des Ärgers, den Geschenke verursachen können, in Zukunft lieber keine Zuwendungen erhalten möchten. Zum verwaltungstechnischen Aufwand für den Zuwendenden s. Anm. 18. Beim Steuerberater-Verband Köln wird die praktische Bedeutsamkeit von Sachzuwendungen für qualifizierte Mitarbeiter zur Bindung an den ArbG als wachsend eingeschätzt.

Nach diesen 16 Jahren ist die Unklarheit der Zweifelsfragen zu § 37b nicht vollständig gewichen. Gegenwärtig sind beim BFH noch Verfahren zum Aufteilungsmaßstab bei Aufwendungen für die Nutzung einer VIP-Loge durch ArbN und Geschäftsfreunde, des Abzugs von Aufwendungen für Leerplätze und dienstverpflichtete ArbN zur Betreuung von Geschäftspartnern (Az. VI R 15/21), zur Einbeziehung von Aufwendungen für eine Weinprobe und ein Golfturnier für private Bankkunden bei fehlendem Bezug zu einer konkreten Kapitalanlage (Az. VI R 10/21), zum bemessungsgrundlagenerhöhenden Zufluss eines geldwerten Vorteils beim ArbN, wenn der ArbG ArbN-Anteile zur Sozialversicherung über pauschale sozialversicherungsrechtl. Summenbescheide nach § 28f Abs. 2 SGB IV nachentrichtet und buchungstechnisch beim ArbG keine Zuordnung zu einem Mitarbeiterkonto erfolgt (VI R 27/20), anhängig.

Die nach wie vor fehlende Abstimmung mit dem Sozialversicherungsrecht ist uneingeschränkt krit. zu beurteilen, wie hier *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. A 19 (6/2014).

**Reformvorschläge** hat von *Wolfersdorff* (ifst-Schrift 522 [2018], 116 ff.) formuliert. Sie plädiert für eine gesetzlich in § 37b vorgenommene Typisierung der Bemessungsgrundlage in Form der Ausnahme bestimmter Sachzuwendungen und/oder ausgleichende Minderungen beim StSatz für letztlich nicht stpfl., aber tatbestandsmäßig erfasste Vorgänge. Die Aufmerksamkeitsgrenze iHv. 60 € sollte nach ihrem Vorschlag in eine weitere StBefreiung in § 3 EStG münden. Der Pauschalsteuersatz solle zum Ausgleich überzogener jetziger Besteuerung auf 17,5 % gesenkt werden. Diesen und weiteren ihrer Vorschläge ist zuzustimmen.

**Verfassungsverstoß wegen Überbesteuerung aufgrund der Bruttobesteuerung und der Erfassung nicht steuerwürdiger Sachverhalte:** von *Wolfersdorff* (ifst-Schrift 522 [2018], 74 f., 126) hält den StSatz von 30 % für signifikant überhöht und moniert einen Verstoß gegen das Nettoprinzip bei der ESt. Sie führt auch zahlreiche Berechnungsfehler im Gesetzgebungsverfahren an. Ein Abschlag vom Pauschalsteuersatz aus diesem Grund erscheint angezeigt, fehlt aber. Ob daraus schon die Verfassungswidrigkeit gerichtlich durchsetzbar wird, erscheint nach der jüngsten Sprechpraxis des BVerfG zB bei der GewSt und beim SolZ fraglich. Der Einwand der durch § 37b geschaffenen Typisierung und Vereinfachung, sogar mit einer verwaltungsseitigen Vereinfachungsregelung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 13a), wird sich hier wahrscheinlich durchsetzen, obwohl dies nichts an der sachlichen Berechtigung der Kritik ändert (so im Erg. auch *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 5).

Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von Geschenken gegenüber der Bewirtung bei Steuerpflichtigen und Zuwendungsempfängern: *Kohlhaas* (FR 2012, 950 [956 f.]) wirft die Frage auf, ob es nicht einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellt, dass einerseits Bewirtungsaufwand beim Zuwendenden bis zu 70 % abziehbar und beim Empfänger stfrei (s. § 19 Anm. 600 „Bewirtung“), dagegen Geschenkaufwendungen, deren Wert mehr als 35 € pro Jahr beträgt, beim Zuwendenden nichtabziehbar und beim Empfänger außerdem noch stpfl. und unter § 37b zu erfassen sind. Dies ist aber nicht anzunehmen, da wegen der Unabhängigkeit von BA-Abziehbarkeit gegenüber der StPfl. einer anderen Person dieser nachteilige Effekt im System der ESt begründet liegt und deshalb gerechtfertigt ist. Die StPfl. von Geschenken beim Empfänger als BE oder Einnahme ist uE grds. unbedenklich. Deren Erfassung bei § 37b ist dann ein notwendiger Reflex. *Kanzler* (in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 5) hält die Einbeziehung der Besteuerung des Empfängers beim Zuwendenden nicht für relevant.

## IV. Geltungsbereich des § 37b

### 4 1. Sachlicher Anwendungsbereich

Die pauschale Steuerübernahme gem. § 37b bezieht sich auf Sachzuwendungen und Geschenke, die nicht in Geld bestehen und die der Stpfl. an Nicht-ArbN und ArbN austeilt, die im Inland oder Ausland ansässig sind.

### 5 2. Persönlicher Anwendungsbereich

**Weit gefasster Anwendungsbereich:** Die Vorschrift ist mangels besonderer Regelung nicht nur auf primär stpfl. natürliche Personen, Personenvereinigungen und



Körperschaften, sondern als Verfahrensvorschrift auch auf ausländ. Unternehmen und – an sich nicht stpfl. – Anstalten des öffentlichen Rechts anwendbar. Diese werden zu „Steuerpflichtigen“ iSv. § 37b (so auch BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 1; *Niermann*, DB 2006, 2307; *Urban*, DStZ 2007, 299 [302]), genauer gesagt zu „Abführungspflichtigen“. Sofern eine Zuwendung durch mehrere Konzernunternehmen gewährt wird, zB bei gemeinsam ausgerichteten Incentive-Maßnahmen, ist jedes einzelne Unternehmen „Zuwendender“. Ein angestellter Vorstandsvorsitzender mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt als Zuwendender aber mangels eines eigenen Betriebs nicht in Betracht (BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490).

**Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind nach früherer VerwAuff. grds. nur außerhalb ihrer „hoheitlichen Tätigkeit“ zur Anwendung von § 37b berechtigt gewesen (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1085). Mit BMF-Schreiben v. 19.5.2015 (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 1) hat die Verwaltungsauffassung den Anwendungsbereich uE zu Recht sowohl auf den hoheitlichen Bereich als auch auf den der Vermögensverwaltung ausgedehnt und konkretisiert, dass es darauf ankommt, dass die Zuwendung „zusätzlich“ zur vereinbarten Gegenleistung oder zum Arbeitslohn erfolgt. Außerhalb hoheitlicher Tätigkeit liegen Zuwendungen an Personen, mit denen die KdöR (nur) in Geschäftsbeziehung steht, etwa Auftragnehmer. Hier kommt § 37b zur Anwendung, so auch inzwischen die Verw. (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 1). Betriebe gewerblicher Art von KdöR sind zwar rechtl. deren Bestandteile, sie werden jedoch für § 37b als eigenständige Stpfl. behandelt, deren Inanspruchnahme des Wahlrechts nach § 37b für die verschiedenen Bereiche eigenständig ausgeübt werden kann und – so die VerwAuff. – keine weitere Ausstrahlung auf die Verhältnisse der Körperschaft entwickelt.

### 3. Zeitlicher Geltungsbereich

6

Die Vorschrift in ihrer Erstfassung ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 37b gem. § 52 Abs. 1 in der bei Inkrafttreten des JStG 2007 geltenden Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem Kj. 2007 anzuwenden.

Das inzwischen durch BMF-Schreiben v. 19.5.2015 (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468) ersetzte Ausführungsschreiben des BMF (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 – b/07/0001, BStBl. I 2008, 566, Rz. 38) stellte fest, dass § 37b erstmals auf Zuwendungen anzuwenden sei, die nach dem 31.12.2006 gewährt worden sind. Diese ältere Verwaltungsauffassung ist durch Streichung der Bestimmung in Rz. 38 und Anwendung des letzten BMF-Schreibens in allen offenen Fällen ersatzlos entfallen, zur nicht überzeugenden Verwaltungsansicht nach dem Vorgängerschreiben s. die Voraufgabe Anm. 6 – Stand 10/2019 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

In der Besteuerungspraxis hätte eine starre Geltung der Jahresgrenze im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj., das vor dem 1.1.2007 beginnt, zu fragwürdigen Aufteilungen in Bezug auf die betragsmäßigen Grenzen und die Pauschalierungsmöglichkeiten für nur einen Teil der Zuwendungen geführt, die nach dem 31.12.2007 gewährt worden sind. Das kann so nicht überzeugen und beruht offenbar auf einer Sichtweise, die nur kalenderjahrgleiche Wj. im Blick hat (so nach wie vor BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 4, das zumindest

für die Mitarbeiter des Unternehmens des Stpfl. eine kalenderjahrbezogene Betrachtungsweise festschreiben will). Richtigerweise wird § 37b auch auf sämtliche volle Wj. anzuwenden sein, die vor dem 31.12.2006 begonnen haben.

#### 7 4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

**Sachzuwendungen durch einen ausländischen Zuwendenden:** Zur Anwendbarkeit des § 37b bei einem ausländ. Zuwendenden an einen beschränkt ESt- oder KStpfl. s. Anm. 27.

**Sachzuwendungen durch ausländische Betriebsstätten:** Wendet eine ausländ. BS eines inländ. Stpfl. etwas an Steuerinländer zu, so kommt § 37b nicht zur Anwendung (glA *Eisgruber in Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 37b Rz. 13), denn die Geschäftsbeziehungen sind ganz überwiegend der ausländ. BS zuzuordnen und werden auch von dieser getragen, so dass der Stpfl. die Sachzuwendung insoweit nicht selbst ausführt. Daraus folgt die Gestaltungsüberlegung für multinationale Unternehmen (s. auch Anm. 24), ihre gesamten Sachzuwendungen nur oder auch vom Ausland aus zu gewähren, wenn dies „steuergünstiger“ ist.

**Verfahrensrechtliche Durchsetzung:** Wendet ein Steuerausländer einem Inländer etwas zu und wählt er die Pauschalierung (dazu ist er berechtigt, vgl. Anm. 5, 27; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 6), fragt sich, wie die deutsche FinVerw. den Steueranspruch gegenüber dem ausländ. Stpfl. durchsetzt. Hierzu schweigt das Ausführungsschreiben des BMF, abgesehen von der alleinigen Regelung der örtlichen Zuständigkeit (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 35). Der faktische Druck auf den Zuwendenden, seinen Zuwendungsempfänger vor dem Zugriff der FinBeh. zu bewahren, lässt erwarten, dass eine Durchsetzung des Steueranspruchs durch die FÄ nicht oft nötig sein wird. Im Einzelfall bleibt den FinBeh. lediglich das verfahrensrechtl. Mittel des Auskunftsaustauschs, der internationalen Beitreibungsregelungen nach den nationalen Beitreibungsgesetzen bzw. DBA-Vollstreckungsklauseln und der zwischenstaatlichen Amtshilfe (einen aktuellen Überblick gibt zB *Seer in Tipke/Kruse*, § 117 AO Rz. 8 ff. [7/2016]).

Zu Zuwendungen an im Ausland ansässigen Personen s. Anm. 13.

#### 8 V. Verhältnis des § 37b zu anderen Vorschriften

**Ausdrückliche Konkurrenzregelungen in § 37b:** Da das Verhältnis zu anderen Vorschriften ausdrücklich in Abs. 2 Sätze 2 und 3 angesprochen wird, s. zunächst Anm. 28.

**Bewertung von Sachbezügen der Arbeitnehmer gem. § 8 Abs. 2 Satz 11:** Bei der Prüfung der Freigrenze (sog. 50 €-Freigrenze, bis einschließlich 2021 nur 44 €) von stfreien Sachbezügen für ArbN bleiben Vorteile, die vom Zuwendenden nach § 37b versteuert worden sind, außer Ansatz, R 8.1 (3) LStR 2015.

**Bestehenbleiben der Steuerpflicht des Empfängers bei der Einkommensteuer im Falle der Steuerpflicht bei der Schenkungsteuer:** Es kommt uE nicht zu einem Zurücktreten der EStPfl. beim gleichzeitigen Bestehen einer Schenkungs-StPfl., sondern grds. zu einer Mehrfachbelastung mit ESt und SchenkungsSt. Allein schon die Anrechenbarkeit der ErbSt aus demselben Lebenssachverhalt bei der ESt gem. § 35b (wenn auch nicht im Fall der Schenkung) spricht für diese Annahme des Gesetzgebers.

**Unsicherheit über die Behandlung des Konkurrenzverhältnisses zwischen SchenkungStPflcht des Geschenkeempfängers** gem. § 7 Abs. 1 ErbStG und einer EStPflcht (grds. dazu Einf. ESt. Anm. 842 ff.) kommt durch den AdV-Beschluss des BFH und ein Urt. auf (BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229; BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, Rz. 22; so auch *Kohlhaas*, FR 2012, 950 [956]; *Hartmann*, ErbStB 2016, 360), in dem das Gericht ausdrücklich ausgesprochen hat, dass bei gleichzeitiger Erfassung eines Lebenssachverhalts sowohl als Schenkung als auch als estpfl. Einnahme die EStPflcht zurücktrete und es kein Konkurrenzverhältnis gäbe (vorgehend bereits BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; zust. *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, B. Einl. Rz. 24 [1/2017]; *Keß*, ZEV 2012, 119). Ein genauer Blick auf die beiden Begr. (BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rz. 19; BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, Rz. 22) verdeutlicht allerdings, dass der BFH sich allein darauf stützt, dass das Verhalten des Schenkers (und nicht des Beschenkten) keine Erwerbshandlung begründe. Hierauf kommt es aber für die Beurteilung beim Zuwendungsempfänger nicht an. Die Entsch. wird von der FinVerw. mangels einer Veröffentlichung im BStBl. nicht für vergleichbare Fälle verbindlich gehalten. Gegen die Ansicht des BFH spricht: Das Konkurrenzverhältnis zwischen ESt und SchenkungSt ist immer noch nicht abschließend geklärt (so *Pezzer*, BFH/PR 2012, 87; *Hartmann*, FR 2000, 1014; *Hartmann*, ErbStB 2012, 32, auch nicht nach BFH v. 6.2.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324, wo der BFH eine stpfl. BE aus einer Erbschaft trotz ErbStPflcht angenommen hat, weil eine GmbH keine Privatsphäre haben könne, dagegen *P. Fischer*, FR 2017, 534). *Schneider* (NWB 2014, 588 [590]) meint, § 37b und SchenkungStPflcht schlossen einander aus.

**Sozialversicherungsbeiträge:** Soweit es sich um ArbN des Stpfl. handelt, bleibt es grds. bei der Sozialversicherungspflicht von Zuwendungen, die unter § 37b fallen, und eine Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch den Zuwendenden ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Sozialversicherungspflichtigkeit von Zuwendungen gem. § 37b wurde ab 1.1.2009 durch Einfügung einer neuen Nr. 14 in § 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung lediglich für nicht beim Stpfl. oder einem mit ihm verbundenen Unternehmen beschäftigte ArbN ausgenommen (Art. 1 Nr. 1 Buchst. b der VO v. 18.11.2008, BGBl. I 2008, 2220, zuletzt geändert durch VO v. 6.12.2021, BGBl. I 2021, 5187, iVm. § 14 SGB IV; *Endel/Beyer-Petz*, DStR 2010, 2334). Alle lsfreien geringfügigen Leistungen, wie zB Streuwerbeartikel, Aufmerksamkeiten und unter die 50 €-Grenze (bis einschließlich 2021: 44 €) fallende Zuwendungen an eigene ArbN sind wegen § 3 Abs. 1 Satz 4 Sozialversicherungsentgeltverordnung beitragsfrei. Daraus folgt, dass Zuwendungen nach § 37b in allen übrigen Fällen sozialversicherungspflichtig waren bzw. sind und der Zuwendungsempfänger beitragspflichtig sein kann (FG Köln v. 24.1.2020 – 1 K 1041/17, EFG 2020, 729, Az. BFH VI R 27/20; *Beyer-Petz*, DStR 2008, 2489, Fn. 18). Diese sozialversicherungsrechtl. Ungleichbehandlung eigener ArbN des Stpfl. (sozialversicherungspflichtig aus Sicht des Stpfl.) gegenüber ArbN von Dritten (sozialversicherungsfrei aus Sicht des Stpfl.), weil nur für Erstere durch ihn ArbG-Anteile zur Sozialversicherung abzuführen sind, überzeugt nicht zuletzt wegen des Verwaltungsaufwands nicht (so auch *Hey*, FR 2020, 1, 4; *Werner*, NWB Nr. 6/2007, 447 = F. 6, 4951 [4955]: „praktischer Irrsinn“; *Strohner*, SteuK 2012, 287 [291]). ArbN von Dritten sind gegenüber dem Dritten anzeigepflichtig, weil diesen die Pflicht zur Abführung der Sozialversicherungsbeiträge trifft (*Michael Schulz*, Themen A–Z, Haufe Steuer Office Excellence [1/2022]). An der praktischen Durchführung sind Zweifel angebracht.

**Wertungswiderspruch zu den Korruptions- und Untreuestraftatbeständen im weitesten Sinne:** Die Vorschrift steht im Wertungswiderspruch zur Ächtung der Einflussnahme auf Entsch. von Amtsträgern und Nicht-Amtsträgern, die als Unternehmensangehörige uU gegen betriebliche Compliance-Richtlinien verstoßen (§§ 266, 331 ff. StGB), weil durch § 37b StVorteile aus der Pauschalierung gegenüber der Regelversteuerung entstehen können und diese zum Vorteil der Zuwendenden selbst ergeben sich uU Reduzierungen seiner Lohnkosten und Produktivitätssteigerungen. *Vofßerbäumer* (ZfbF 2010, 203 [210 ff.]) stellte hierzu Berechnungen an, vgl. Anm. 17.

## **B. Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschalierungswahlrecht bei Nicht-Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen**

### **9 I. Wahlrecht zur einheitlichen Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teils. 1)**

**Wahlmöglichkeit:** Der Stpfl. kann wählen, ob er die StPflcht des Zuwendungsempfängers pauschal übernimmt oder nicht. Das Wahlrecht wird ausgeübt durch LStAnmeldung gem. Abs. 4 (s. Anm. 34), aber auch zB durch konkludenten mündlichen Antrag während einer Lohnsteueraußenprüfung (FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2019 – 7 K 7250/15, EFG 2019, 1565, rkr., Rz. 50). Ganz frei in dieser Wahl ist der Stpfl. indes nicht, wenn er bei seiner Entsch. mit bedenkt, dass ein Zuwendungsempfänger womöglich erst durch Kontrollmitteilungen an sein FA aufgrund einer Ap. beim Stpfl. daran erinnert wird, dass er auf die Sachzuwendung hätte ESt entrichten müssen. Zudem soll es für den ArbG nicht möglich sein, die Pauschalierung für Zuwendungen eines Dritten zu wählen, wenn dies der Dritte unterlässt (so BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 11). Das entspricht zwar dem Gesetz, ist jedoch nicht sachgerecht (so auch die Stellungnahme des DIHT, BDI, ZDH, BDA, BDB, GDV, BDGA, HDE v. 25.2.2008 zum Entwurf des BMF-Ausführungsschreibens 2008).

**Einheitlichkeit der Wahl für die jeweilige Empfängergruppe:** Der Stpfl. kann das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalbesteuerung bezogen auf die jeweilige Empfängergruppe nur einheitlich ausüben (zum Streit über die einheitliche Ausübung in Bezug auf ArbN und Nicht-ArbN s. Anm. 27). Im Fall der Gewährung von Zuwendungen an ArbN von Konzernunternehmen ist aber hiervon eine Ausnahme zu machen, weil idR bei diesen eine Versteuerung über das individuelle Lohnkonto beim Konzernunternehmen selbst erfolgen muss und in der Praxis vielfach auch schon durchgeführt wird (so die Anfrage mehrerer Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA an das BMF v. 14.2.2007, nv.).

Die Regelung ist recht fern von der Unternehmenswirklichkeit und nicht zuletzt durch die Unwägbarkeiten aufgrund der COVID-19-Pandemie werden Veranstaltungen durch andere Sachzuwendungen aus Sicht der Unternehmen ersetzt werden. Aus betrieblicher Sicht steht zB zu Anfang eines Jahres noch gar nicht fest, ob, wann und an wen genau Sachzuwendungen gewährt werden sollen. Gleichwohl soll über die Versteuerung uU im Voraus für ein Wj. lang entschieden werden, sobald die erste Zuwendung erfolgt (*Albert*, FR 2006, 913 [919]). In großen Unternehmen tritt das Problem auf, welche von mehreren Abteilungen über die

Pauschalbesteuerung entscheidet, wenn nicht die Geschäftsleitung. Irrtümer und Unstimmigkeiten sind vorprogrammiert (so auch *Drenseck*, DB 2007, Beilage 2, 5). Praktisch schwer zu handhaben sind wiederkehrende Zuwendungen wie zB monatlich fällig werdende vergünstigte Nutzungsmöglichkeiten von Fitnessanlagen, die das Nds. FG richtigerweise nicht als einmalige kumulierte Zuwendung bei Übergabe des Mitgliedsausweises, sondern zeitlich über das Jahr erstreckte Sachleistung angesehen hat (FG Nds. v. 13.3.2018 – 14 K 2014/16, EFG 2018, 942, bestätigt durch BFH v. 7.7.2020 – VI R 14/18, BStBl. II 2021, 232, weil unter der damaligen 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 gelegen). Die FinVerw. (BMF v. 15.3.2022 – IV C 5 S 2334/19/10007:007, BStBl. I 2022, 242 Rz. 13) fasst Gutscheine für Fitnessleistungen auch nach Änderung von § 8 Abs. 1 Satz 2 nach wie vor als Sachleistung auf (aA *Kanzler*, FR 2021, 338). Streit wird naheliegen, wenn ein ArbN sportunfähig oder -müde wird und deshalb einen Vorteil bestreitet.

## II. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 1)

### 1. Betriebliche Veranlassung

10

Voraussetzung ist die betriebliche Veranlassung der Zuwendung, nicht aber eine gesellschaftsrechtl. oder private.

**Abgrenzung von gesellschaftsrechtlicher und privater Veranlassung:** Da vGA gesellschaftsrechtl. veranlasst sind, sind sie von der Anwendung der Pauschalierung ausgeschlossen (FG Nürnberg v. 13.10.2020 – 1 K 1065/19, GmbHR 2021, 564, NZB I B 80/20 als unbegründet zurückgewiesen; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 9; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2308]; *Werner*, NWB Nr. 6/2007, 447 = F. 6, 4783 [4784]). Auch rein privat veranlasste Zuwendungen unter dem Deckmantel einer betrieblichen Veranlassung gehören als Geschenke nicht in den Anwendungsbereich von § 37b, da sie beim Empfänger nicht (einkommen-)stbar sind. Eine solche Situation lag im Fall des BFH (BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490) vor, in dem die Zuwendungen nicht durch den ArbG als Zuwendenden, sondern von dessen Vorstandsvorsitzenden über seine Privatkonten finanziell getragen worden waren. Dies ist zB auch denkbar, wenn statt ursprünglich zu einer Veranstaltung eingeladenen Geschäftsfreunde andere Personen in den Genuss der Zuwendung gelangen, weil der Empfänger die Zuwendung wider Erwarten tatsächlich nicht beansprucht oder sie nicht ausnutzt. Solche Fälle sind zahlreich, zB das Auffüllen von sportlichen, musikalischen oder anderen kulturellen Veranstaltungen mit ursprünglich nicht beteiligten Personen. *Kohlhaas* (FR 2012, 950 [958]) weist auf die Verlagerung der Feststellungs- und Beweislast auf die FinVerw. hin, wenn der Zuwendende die Zuwendung als Privatentnahme behandelt, das FA jedoch § 37b anwenden möchte. Dann verfehlt § 37b seinen Vereinfachungszweck.

**Aufwendungen zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses:** Nach BFH (BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, Rz. 21; FG Sachsen v. 9.3.2017 – 6 K 1201/16, BB 2017, 1891, dazu insbes. *Hilbert*, BB 2017, 1895; *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. B 6 [6/2014]) sollen Aufwendungen zur Anbahnung von Vertragsverhältnissen nicht in den Anwendungsbereich von § 37b fallen, was unter Hinweis auf den Wortlaut des Gesetzes „zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegen-



leistung“ begründet wird. Die FinVerw. verlangt inzwischen sogar ausdrücklich ein abgeschlossenes Vertragsverhältnis als sog. Grundgeschäft (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 – S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 9a). Das Gegenteil erscheint richtig, denn dieser Betrachtungsweise liegt eine Verengung des Blicks auf schon bestehende Vertragsverhältnisse zugrunde, obwohl das Zivilrecht das schon lange anders beurteilt und vorvertragliche Schuldverhältnisse anerkennt (§ 311 Abs. 2 BGB). „Betrieblich“ iSd. § 37b kann ebenso gut auf einem vorvertraglichen Verhältnis beruhen, das zB in der Kunden-Werbeveranstaltung einer Großbank für die Vermögensanlage bei ihr besteht, welches zivilrechtl. bereits als Schuldverhältnis gilt. Dass dies dann im Erg. zu einer Eröffnung von § 37b führt, scheidet in vielen Fällen – so auch in der zitierten Entsch. des BFH – am Fehlen der StPflcht der Zuwendung im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart, *Kanzler* (in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 29) führt dazu in einem Beispiel von Zuwendungen einer Bank an einen Bankkunden an, dass es sich nicht um Entgelte iSv. § 20 Abs. 3 handele. In einem ähnlichen Fall hat das FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 19.4.2021 – 10 K 577/21, EFG 2021, 1505 = FR 2021, 1187, mit zustimmender Anm. *Kanzler*, Az. BFH VI R 10/21) eine StPflcht aus § 20 Abs. 1-3 ebenfalls abgelehnt und die Einbeziehung von Ausgaben für eine Weinprobe und ein Golfturnier in die Bemessungsgrundlage von § 37b verneint.

**Schmiergeld-Zuwendungen, Bestechungszuwendungen:** § 37b findet auch für Sachzuwendungen zu Bestechungszwecken Anwendung und in den Fällen des § 160 AO, weil die Zuwendungen ungeachtet ihrer Nichtabziehbarkeit betrieblich veranlasst sind (s. § 4 Anm. 793; für letztere Fälle die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2712, 55), so auch *Niermann*, DB 2006, 2307 (2308). Dabei dürfte der Pauschalierungssatz uU zu steuergünstigeren Ergebnissen führen als eine reguläre Versteuerung (sofern es zu ihr kommt). Nach *Eisgruber* (in *Kirchhoff/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 37b Rz. 6) kann jedoch die Hinzurechnung der BA zum Gewinn gem. § 160 AO unterbleiben, weil die Besteuerung beim Empfänger durch § 37b gerade sichergestellt ist. *Kohlhaas* (FR 2012, 950 [956]) sieht in der Anwendung eines BA-Abzugsverbots und des § 37b eine unzulässige Doppelverlagerung der StPflcht auf den Zuwendungsgeber (glA *Stahl* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 10 [8/2021]: es liege ein Ermessensverstoß der FinVerw. vor, wenn sie trotz der Anwendung des § 37b auch noch § 160 AO anwende). Dies ist uE aber durchaus gewollte Konsequenz der beiden Normimpulse Abzugsverbot und Übernahme fremder EStPflcht. Daher ist seiner These II (*Kohlhaas*, FR 2012, 950 [956]) nicht zu folgen.

**Rechtswidrige Bestechungsgeschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10:** Pauschalierungsfähig sind sogar Sachbezüge, auf die § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Anwendung findet. Die pauschale Steuerübernahme wegen der StSchuld des Empfängers ist unabhängig vom BA-Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 beim Zuwendenden (s. Anm. 8 aE).

**Belegexemplare von Verlagen an Autoren:** Die Austeilung von nicht im Hauptleistungsverhältnis von Verlagsverträgen liegenden Autorenfreiexemplaren ist auch ein Anwendungsfall für § 37b; *Plesdonat/Kempny* (FR 2020, 799 [803]) weisen hierauf zu Recht hin. Ob hiervon in der Praxis Gebrauch gemacht wird, ist schwer zu sagen. Hierzu zählt aber auch, dass Fachverlage ihren Autoren weitere Buchexemplare oder Datenbankzugänge kostenlos zuwenden, die für die Berücksichtigung in zu erstellenden Manuskripten vorgesehen sind. Nicht dazu zählt folglich die Zuwendung eines kostenlosen gedruckten Rezensionsexemplars (oder zukünftig: eines Datenbank-Testzugangs), weil diese im Gegenseitigkeitsverhältnis zur Erstellung einer Rezension steht.



**Schmink- oder Stylingprodukte an Beauty- und Fashion-Influencer:** Produktproben und andere Sachzuwendungen, die von Influencern präsentiert oder empfohlen und sodann von diesen außerhalb der Vertragsbeziehungen zum Auftraggeber verwertet oder verbraucht werden, können von diesem gem. § 37b versteuert werden, *Heine/Trinks*, beck.digitax 2022, 78.

## 2. Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung

11

Die Voraussetzung, dass es sich um eine zusätzliche Leistung des Stpfl. handeln muss, die über die vereinbarte Leistung oder Gegenleistung hinausgeht, beschreibt ihren Belohnungs- bzw. Geschenkcharakter. Hieraus ergibt sich die Anwendung des § 37b auf Incentives jeder Art zur Steigerung der Intensität der (Geschäfts-)beziehung, insbes. Reisen und Veranstaltungen.

**Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn:** Durch die Änderung von § 8 Abs. 4 Satz 1 seit VZ 2020 (BGBl. I 2020, 3096) liegt die Erbringung einer Leistung nur dann „zusätzlich“ vor, wenn 1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und 4. bei Wegfall der Leistung Arbeitslohn nicht erhöht wird. Das hierzu ergangene fast gleich lautende BMF-Schreiben v. 5.2.2020 (BMF v. 5.2.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10017:002, BStBl. I 2020, 222) stellt klar, dass diese Voraussetzungen auch für § 37b gelten.

**Gemischte Veranlassung:** Abgrenzungsschwierigkeiten treten bei gemischt veranlassten Leistungen auf, wie zB Fachveranstaltungen mit Incentive-Teilen. Es ist uE aufzuteilen, welche Teil-Leistung überhaupt über die vom Stpfl. geschuldete Leistung hinausgeht. So wird zB dem Empfänger der Fachprogrammanteil einer Incentive-Reise nicht als „Zuwendung“ zuzurechnen sein, sondern als Leistung im ganz überwiegenden Interesse des zuwendenden Stpfl. (so auch BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; *Albert*, FR 2018, 257). Dann fehlt es schon an einer Zuwendung (*Klaus Korn*, KÖSDI 2014, 18720). Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 gilt auf der Einnahmenseite nicht (*Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37b Rz. 11; *Krüger* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 19 Rz. 51). Verwaltungsregelungen zur Aufteilung gemischt veranlasster Leistungen seit dem Beschl. des GrS des BFH zu Reisekosten (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) erkennen die hier vertretene Ansicht an (zB BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614 = StEK EStG § 12 Nr. 198).

**Ausschluss von Rabatten aus Rahmenverträgen:** Der Gesetzeswortlaut schließt aber zB Rabatte auf der Grundlage von Rahmenverträgen zwischen dem Stpfl. und ArbN von Konzernunternehmen aus, wenn diese einen Anspruch auf den Preisvorteil aus dem Rahmenvertrag erhalten haben. Eine entsprechende Anwendung von § 37b entfällt, weil auch hier wieder die Grundregel gelten muss, dass § 37b auf ArbN konzernangehöriger Unternehmen nicht anzuwenden ist (vgl. Anm. 13).

**Ausschluss von Sachzuwendungen als Gegenleistung für erbrachte Leistungen:** Der Ausschluss von solchen Sachzuwendungen, die zumindest auch für erbrachte Leistungen gewährt werden, wird im Schrifttum als zu eng gefasst kritisiert, so *Albert* (FR 2006, 913 [918]), denn dadurch würden zB Auslobungen und die Gewährung von Reisen durch einen Autohersteller an seine erfolgreichsten Händler und deren Verkäufer von der Pauschalierung ausgeschlossen, weil die Pflicht, mög-

lichst viele Waren oder Dienstleistungen abzusetzen, als Hauptvertragspflicht bestehe (so auch BFH v. 21.2.2018 – VI R 25/16, BStBl. II 2018, 389, für Verkaufsprämien an angestellte und nicht angestellte Fachverkäufer mit einer konkreten Auslobung des Stpfl.). Hier lässt sich uE aber einwenden, dass Sachzuwendungen aufgrund von Wettbewerben über das hinausgehen, was an normalen Leistungspflichten des Händlers oder Verkäufers gegenüber dem Anbieter oder Hersteller besteht. Generell lässt sich argumentieren, dass nur Sachzuwendungen für Hauptleistungspflichten als „für erbrachte Leistungen“ gewährt werden und deshalb von § 37b ausgeschlossen sind. Was dagegen nicht für erbrachte Hauptleistungen gewährt wird, lässt Raum für die Anwendung von § 37b.

**Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen:**

Nach der Neufassung der Rz. 9e des BMF-Anwendungsschreibens sollen diese Gewinne dann nicht in den Anwendungsbereich von § 37b fallen, wenn sie beim Empfänger wie im Regelfall nicht zu stpfl. Einnahmen führen (BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, 2018/0500573, BStBl. I 2018, 814, Rz. 9e, mit Übergangswahlrecht für erstmals stpfl. Sachverhalte vor dem 1.7.2018 unter Rz. 38). Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass estpfl. Gewinne die Anwendung zulassen, wenn § 37b nicht aus anderen Gründen ausscheidet. Im Einzelfall zu entscheiden ist demnach zunächst, wann überhaupt EStPfl. besteht. Richtig erscheint es – auch nachdem der IX. Senat des BFH in der Projektgewinnrechtsprechung für § 22 Nr. 3, s. unten, auf andere Kriterien abgestellt hat –, sich für die Anwendung von § 37b bei Losgewinnen auf die Wahrscheinlichkeit der Sachzuwendung zu konzentrieren: Kann der Zuwendungsempfänger kaum mit dem Zufallen eines Gewinns rechnen, ist das aleatorische Moment beachtlich und dieser nicht mehr zur Hauptleistungsbeziehung gehörig; die Anwendung des § 37b ist eröffnet.

- ▶ *Losgewinnrechtsprechung:* Nach BFH (BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550, bestätigt durch BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 134) soll der Gewinn aus einer Wettbewerbsauslosung deshalb stpfl. Einnahme eines Einnahmen-Überschussermittlers gewesen sein, weil dieser für einen erreichten Mindestumsatz ohne besondere Zahlung oder Losgebühr eine Gewinnchance erhalten hat, die zum Betrieb gehörig sei. Das aleatorische Moment unterbricht nach Ansicht des BFH diesen Zusammenhang nicht. Anders entscheidet der BFH hingegen, wenn eine Gewinnchance in der Form entgeltlich gewährt wird, dass von einer bereits verdienten Provision des Gewinners eine (minimale) Losgebühr einbehalten wird und damit der Erwerb der Gewinnchance auf der privaten Einkommensverwendung beruht. Dies begründe eine neue Ursachenkette, die einen stl. relevanten Sachzusammenhang des Gewinns mit der Einnahmenerzielung ausschließe, mit der Folge der StFreiheit des Gewinns (BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, BStBl. II 2010, 548; Förster, DStR 2009, 249).

Diese Unterscheidung mutet etwas gekünstelt an (vgl. *Wendt*, FR 2009, 391: „sehr sophistisch“; „Erbsenzählerei“, so in seiner satirischen Anm. *Hoffmann*, GmbH-StB 2009, 315). Das Abstellen auf ein minimales Vermögensoffer aus verdienten stpfl. Einnahmen als Ausschlussgrund der Stpfl. birgt Gestaltungsmotivationen und „Dummensteuereffekte“, denen es an Überzeugungskraft mangelt.

- ▶ *Im Fall der „Projektgewinne“ aus einer Fernsehshow* hat der IX. Senat des BFH für eine Steuerbarkeit des (hohen) Projektgewinns gem. § 22 Nr. 3 ausreichen lassen, dass der Empfänger diesen „für sein (aktives wie passives) Verhalten während seines Aufenthaltes im Big-Brother-Haus“ erhält (BFH v. 24.4.2012 –

IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 24.4.2015 – 2 BvR 1503/12, nicht zur Entsch. angenommen; bestätigt durch BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, BStBl. II 2018, 531 und BFH v. 11.12.2020 – IX R 22/18, BStBl. II 2021, 488). Auf die Größe der Gewinnchance komme es nicht an, und der Veranlassungszusammenhang zwischen „Leistung“ des Gewinners und der Auszahlung an ihn werde durch die zwischenzeitlichen und finalen Schlussvoten des Publikums, die über den Gewinn entscheiden, nicht entscheidend unterbrochen.

**Die Anwendung des § 37b als Pauschalisierungsnorm für Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit auch bei den sonstigen Einkünften iSv. § 22 scheidet uE schon aus steuersystematischen Gründen aus, so dass es auf die Folgefragen, die der IX. Senat mit seiner Entsch. v. 13.3.2018 aufgeworfen hat, hier nicht mehr ankommt. Weiter wäre in Konsequenz der Argumentation des IX. Senats auch eine für § 37b schädliche „Gegenleistung“ des Preisgewinners gegeben, nämlich sein für relevant erklärtes „Verhalten“, so dass § 37b ausscheidet.

**Prämien aus (Neu-)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuausschlüssen:** Nach der neu gefassten Ansicht der FinVerw. (BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, 2018/0500573, BStBl. I 2018, 814, Rz. 9e) fallen Prämien aus der Werbung von Neukunden und neuen Vertragsabschlüssen im Regelfall mangels stpfl. Einnahmen nicht in den Anwendungsbereich von § 37b. Im Fall von Verkaufsprämien an angestellte und nicht angestellte Fachverkäufer hat der BFH (BFH v. 21.2.2018 – VI R 25/16, BStBl. II 2018, 389) die Anwendung von § 37b mit einer konkreten Auslobung des Stpfl. mangels Zusätzlichkeit zu einem Hauptleistungsverhältnis verneint.

### 3. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen

12

**Nicht-Arbeitnehmer im Inland:** Die Zuwendung muss an solche natürlichen Personen gewährt werden, die nicht ArbN des Stpfl. sind; zu ArbN s. Abs. 2 und Anm. 27 ff. Nicht dazu gehören Leih-ArbN, da zu ihnen überhaupt keine Leistungsbeziehung besteht (*Ziesecke/Tützel*, SteuK 2011, 491 [494]). In diesem Sinne kann es sich zB um Kunden, Geschäftsfreunde, deren ArbN und Ehe- oder Lebenspartner und Familienangehörige handeln. Ferner kommen Organe von KapGes. wie Vorstände und Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder und sonstige Organmitglieder von Vereinen, Verbänden und anderen Körperschaften in Betracht. Dieser weit gezogene Empfängerkreis hat zur Folge, dass auch Akquisitioskunden und zukünftige Geschäftsfreunde je für sich mit umfasst werden. Hieraus resultiert ein für den Stpfl. erheblicher Aufzeichnungsbedarf, der ihn an die Grenzen seiner praktischen Ermittlungsmöglichkeiten führen kann. Wie im Einzelfall zB die Personalien und Wohnorte aller Teilnehmer einer Veranstaltung ohne das befremdliche Auftreten von Kontrollpersonal zuverlässig ermittelt werden sollen, bleibt nach dem BMF-Ausführungsschreiben eine Herausforderung für den Stpfl., mit der ihn die FinVerw. ausdrücklich überzieht (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 13), sowohl mit der Anforderung nach Aufzeichnungen für den BA-Abzug als auch mit zusätzlichen Aufzeichnungen, dass Zuwendungen beim Empfänger nicht stbar und nicht stpfl. sind. Diese nicht weiter konkretisierte Anforderung führt zur Beweislastumkehr und ist deshalb uE nicht rechtmäßig (ebenso *Bechthold*, BB 2015, 2266 [2267]).

- ▶ *Personengruppen*: Zuwendungsempfänger kann uE nur die einzelne Person sein, nicht aber eine Person, der auch Zuwendungen an andere zugerechnet werden (glA *Urban*, DStZ 2007, 299 [307]; *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. B 25, B 36 [6/2014]; aA *Werner*, NWB Nr. 6/2007, 447 = F. 6, 4784, Beispiel 1: dort werden einem Geschäftsfreund auch die Reiseleistungen an seine Ehefrau zugerechnet). Die wohl noch hM (zB BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 2 und Rz. 21 letzter Satz; *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37b Rz. 13; *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 3; *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 37b Rz. 61 [11/2019]) dürfte aber unter Missachtung dieses strengen Subjektprinzips wie im LStRecht zu einer Zurechnung aller Vorteile zu einem einzigen Hauptbegünstigten kommen. BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BFH/NV 2007, 542: Zuwendung einer Reise an eine ArbN-Ehefrau als Arbeitslohn des ArbN; FG Düss. v. 5.5.1999 – 9 K 3412/97 H (L), EFG 2003, 312, in einem Parallellfall, zurückverwiesen durch BFH v. 11.1.2007 – VI R 69/02, BFH/NV 2007, 708; Zahlungen an Dritte werden dem ArbN zugerechnet: § 19 Anm. 123; *Vogel* in *Lademann*, § 19 Rz. 135 (8/2021); *Geserich* in *Brandis/Heuermann*, § 19 Rz. 228 (12/2021). Das führt bei der Grenzbetragsberechnung zu „steuerlicher Sippenhaft“ und Zufallsergebnissen, je nachdem, ob jemand allein oder mit Angehörigen begünstigt wird. Das ist uE unrichtig und widerspricht auch dem Grundsatz der Individualbesteuerung (vgl. nur § 1 Anm. 5, 52; *Vogel/Lehner* in *KSM*, § 1 Rz. A 66 [12/2018]; *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 1 Rz. 5). Auch wenn vielleicht in einer Gruppe nur eine Person vorrangig geschäftlich bedeutsam ist, spricht das Gesetz in Abs. 1 Satz 3 bei den Höchstbeträgen von Grenzen „je Empfänger“ und lässt uE entgegen der hM keine Zusammenfassung von mehreren zu einem Empfänger zu.
- ▶ *Durchgangserwerb*: Gibt ein Zuwendungsempfänger die Zuwendung, die er schon mit Anwendung der Pauschalbesteuerung des § 37b erhalten hat, unmittelbar weiter, so soll nach Auffassung der FinVerw. nicht noch einmal nach § 37b versteuert werden müssen, wenn der Abzug als BA unterbleibt (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 12).

**Zuwendungen an im Ausland ansässige Personen** sind von § 37b erfasst, wenn das Besteuerungsrecht nach der Abkommenslage nicht dem Auslandsstaat, sondern der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen ist (*Stahl* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 11 [8/2021]). Das kann insbes. bei Sachzuwendungen im Zusammenhang mit beschränkt stpfl. Einkünften der Fall sein (*Riegler/Riegler*, DStR 2011, 903; *Riegler/Riegler*, IStR 2016, 291). Anders ist es aber, wenn ausländ. Zuwendungsempfänger gar nicht im Inland estpfl. sind (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 3, 13; *Riegler/Riegler*, IStR 2016, 291 [293]). Hier dürften erhebliche praktische und rechtl. Probleme auf die gewährenden Unternehmen zukommen. Zum einen ist schon die Klärung der tatsächlichen Ansässigkeit von Zuwendungsempfängern schwierig und verlangt nach (weiteren) Erklärungsformularen; zum anderen dürften die Buchhaltungs- und Personalabteilungen mit der Beurteilung der internationalen Steuerrechtslage stark gefordert werden. *Seifert* (DStZ 2007, 102 [103]) rät den Unternehmen, genaue Aufzeichnungen auch darüber zu führen, für wen wegen seiner Auslandsansässigkeit keine Versteuerung nach § 37b zu erfolgen hat (ebenso *Bechthold*, BB 2015, 2266). Der BFH (BFH v. 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457) hat § 37b für ArbN ausländ. Tochtergesellschaften der Stpfl. zutr. verneint (glA *Strohner*, DB 2014, 387;

zur Entsch. der Vorinstanz *Riegler/Riegler*, DStR 2011, 903 [906 ff.]; *Strohner/Sladek*, DStR 2010, 1966, die darauf hinweisen, dass eine Erfassung von Zuwendungen an Ausländer zudem in zahlreichen Fällen zu einer weiteren Versteuerung derselben Zuwendung im Ausland führen dürfte. Es stellt sich hier die Frage, inwieweit die (irrtümliche) Pauschalversteuerung mit Abgeltungscharakter noch korrigierbar ist; s. Anm. 31.

**Arbeitnehmer von Konzernunternehmen** (das sind verbundene Unternehmen iSd. §§ 15 ff. AktG, § 271 HGB) gehören grds. auch zum Anwendungsbereich des Abs. 1. Sie sind aber von Abs. 1 auszunehmen, denn hier entsteht das Problem, dass bisher schon in der Praxis bei der Gewährung von Rabatten auf Waren und Dienstleistungen (sog. Belegschaftsrabatte und Haustarife) eine Abrechnung der Vorteile über das individuelle Lohnkonto des ArbN beim Konzernunternehmen vorgenommen wurde. Darauf haben die Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA in einer nicht veröffentlichten Anfrage an das BMF v. 14.2.2007 und in ihrer Stellungnahme v. 25.2.2008 zum Entwurf des BMF-Ausführungsschreibens frühzeitig hingewiesen. Die dort vorgeschlagene Lösung, im Interesse der Gleichbehandlung nicht nur ArbN des zuwendenden Stpfl. bzw. seines Unternehmens von § 37b auszunehmen, sondern ebenso solche Zuwendungen an ArbN von Konzernunternehmen, ist sachgerecht. Dies deckt sich auch mit der Schaffung einer gesetzlichen Sonderregelung bei der Mindestbemessungsgrundlage für ArbN verbundener Unternehmen gem. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 (s. Anm. 19). Die FinVerw. hält dagegen die Anwendung des § 37b im Wege einer Nichtbeanstandungslösung für zulässig, wenn nur die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind und der Zuwendende mit dem Konzernunternehmen einen Rahmenvertrag geschlossen hat (BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 11). Diese Voraussetzung wird in der Literatur zu Recht als überzogen angesehen (*von Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 78).

#### 4. Leistung „erbracht“

13

**Zeitpunkt der Zuwendung:** Klarstellend und zutr. bestimmt das BMF (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 20), dass die Zuwendung erst dann ausgeführt ist, wenn bei Gegenständen die tatsächliche Verfügungsmacht erlangt wird und bei Nutzungen erst der Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme eine Zuwendung bewirkt. Daher führt nicht schon die Überlassung von Eintrittskarten oder die erlangte Berechtigung, an einer Veranstaltung teilzunehmen, zu einer tatbestandsmäßigen „Zuwendung“ (iSd auch Nds. FG v. 13.3.2018 – 14 K 204/16, EFG 2018, 942, bestätigt durch BFH v. 7.7.2020 – VI R 14/18, BStBl. II 2021, 232, weil unter der 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 gelegen, für einen monatlichen Zufluss beim ArbN, dem sein ArbG längerfristige vergünstigte Möglichkeiten verschafft hat, ein Fitnessstudio zu nutzen).

### III. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 2)

14

**Geschenke:** Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sollen nach dem Gesetzeswortlaut, der Entsch. des BFH v. 16.10.2013 (BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455) und der Meinung der FinVerw. (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 -



§ 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 1) in die Bemessungsgrundlage für § 37b mit einbezogen werden (glA *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 37b Rz. 51 [12/2021]; *Stahl* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 14f. [8/2021]; *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. B 19 [6/2014]; *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 22).

**Geschenke mit einem Wert bis 35 €:** Das überzeugt jedenfalls für Geschenke mit einem Wert bis 35 € nicht (glA von *Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 124, sie schlägt eine Freigrenze von 60 € vor; *Kuhardt-Junghans*, EStB 2012, 34; *Hartmann*, DStR 2008, 1418 [1429]; anders BFH v. 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455, nach dem alle Geschenke wertunabhängig unter § 37b fallen (so auch *Schneider*, NWB 2014, 340 [346], Nichtanwendung der Entsch. durch die FinVerw., BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 10 Fn. 1), denn auch für Aufmerksamkeiten an ArbN (R 19.6 Abs. 1 LStR 2015, bis 60 €) soll es nach der FinVerw. nicht zu einer Pauschalbesteuerung kommen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 19), so dass eine Ungleichbehandlung von ArbN und Nicht-ArbN entstünde (s. Anm. 28). *Kuhardt-Junghans* (EStB 2012, 34) führt aus, es werde in § 37b mit dem Verweis auf den gesamten § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und nicht nur auf dessen Satz 1 schon von vornherein nur auf solche Geschenke Bezug genommen, bei denen in ihrem Wert die Grenze von 35 € überschritten wird. Zudem seien Geschenke unterhalb dieser Wertgrenze keiner Einkunftsart zuzuordnen, was § 37b nicht hinwegpauschalisieren könne. Anders als bei § 37a sei zudem nicht jeder Vorteil – unabhängig von dessen EStpflicht – in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und danach ein wesentlich geringerer Pauschal-StSatz anzuwenden, sondern eben nur ein dem Grunde nach stpfl. Vorteil, der dann mit dem wesentlich höheren StSatz des § 37b belastet wird. Dem ist zuzustimmen.

**Kein Überschreiten der Grenze von 35 € durch Zusammenfassung mehrerer Geschenke:** Zu lebensfernen StBelastungen würde es uE führen, wenn eine Vielzahl von geringwertigen Geschenken an Geschäftsfreunde, zB Blumensträuße zum Geburtstag, deshalb für den Zuwendenden stpfl. werden, weil er die Pauschalbesteuerung nach § 37b aus Gründen einer anderen, wertvolleren Zuwendung wählt und diese dann die Vielzahl kleinerer Geschenke wegen des Zwangs zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts „infiziert“ (so zu Recht der Hinweis des Deutschen Steuerberater-Vereins an das BMF v. 30.1.2008 – 21 – 00 – 026 – 01/01 – S 04/07).

**Geschenke mit einem Wert über 35 €:** § 37b greift dagegen für Geschenke mit einem Wert von mehr als 35 € grds. ein. Für die Frage, ob diese Wertgrenze überschritten wird, will die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen allein auf den Wert der eigentlichen Zuwendung ohne die nach § 37b übernommene Steuer abstellen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 25).

- ▶ **Aufmerksamkeiten** iSv. R 19.6 LStR 2015 bis zu einem Wert von 60 € bilden hierzu dann wieder eine inzwischen auch durch die FinVerw. gebilligte Rückausnahme (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1085 [1088]). Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen von geringem materiellen Wert, die nicht marktgängig und kein Instrument der Belohnung sind (s. § 19 Anm. 135).
- ▶ **Sachaufklärung:** Im Fall einer nichtabziehbaren BA trifft den Zuwendenden keine Aufzeichnungspflicht; die FinVerw. kann ihn nicht zur Benennung der Empfänger zwingen (*Kohlhaas*, FR 2012, 950 [958]). Die Ermittlung der Emp-



fänger und Festsetzung einer Steuer ihnen gegenüber dürfte deshalb für die FinVerw. tatsächlich kaum möglich sein.

- ▶ **Betriebsausgabenabzug der Pauschsteuer:** Die auf nichtabziehbare Geschenkaufwendungen entfallende Pauschsteuer ist nach neuer, zutreffender Auffassung als BA beim Zuwendenden abziehbar (bestätigt durch BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892), s. Anm. 31.

#### IV. Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3)

15

Anwendbar ist die Pauschalregelung nur in Fällen der Sachzuwendung, nicht aber bei der Gewährung von Geldbeträgen. Der Begriff der Sachzuwendung entspricht dem in § 8 Abs. 2 (s. § 8 Anm. 23 und § 19 Anm. 110).

**Warengutscheine:** Ist die Austeilung eines Warengutscheins stl. nicht als Sachbezug, sondern als Barlohn anzusehen, scheidet § 37b aus. Zur Abgrenzung zwischen Sachbezug und Barlohn s. BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52; BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530; BMF v. 15.3.2022 – IV C 5 - S 2334/19/10007:007, BStBl. I 2022, 242. Nach Änderung von § 8 Abs. 1 und 2 mit Anwendung ab VZ 2020 durch das JStG 2019 (v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451) sind gegenüber der früheren Rechtslage für § 8 sowohl Verengungen als auch Erweiterungen im Anwendungsbereich von Sachzuwendungen erfolgt, die im neuen BMF-Ausführungsschreiben behandelt werden. Die gesetzessystematisch vorgelagerten Grundsätze zu § 8 sind auch für § 37b anwendbar.

**Prepaid-Kreditkarten-Guthaben:** Die Zuwendung von mit geldwerten Beträgen aufgeladenen Prepaid-Kreditkarten ohne eine Geldauszahlungsmöglichkeit ist nach richtiger Auffassung nicht als Sachzuwendung, sondern als eine Geldleistung zu verstehen, die als Ausnutzung des Pauschalsteuersatzes für Arbeitgeberleistungen an leitende Angestellte praktiziert wird, die erheblich höheren Einkommensteuerbelastungen unterliegen (s. zu diesem als angebrachtes Steuerparmodell propagierten „Prepaid-Karten-Modell“ Anm. 27). Eine solche Zuwendung könnte auch an Nichtarbeitnehmer erfolgen. Beide Alternativen sind durch die Änderung von § 8 Abs. 1 Sätze 2 und 3 mW vom VZ 2020 durch das JStG 2019 (v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451) inzwischen versperrt.

**Bewirtung** ist eine Form der Sachzuwendung. Zu einer Anwendung der Pauschalregelung kommt es aber nur, soweit nicht die Sonderregelungen der FinVerw. zum Vorteil aus einer Bewirtung ganz oder teilweise dazu führen, dass beim Empfänger keine Einnahme erfasst wird (R 4.7 Abs. 3 EStR; R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2015; *Niermann*, NWB 2014, 352 [357]; bis zu 1 000 € (!) pro Teilnehmer je Veranstaltung sind angemessen und daher noch stfrei, erst höhere Aufwendungen führen zu stpfl. Einnahmen). Die Verwaltungsregelungen gehen insoweit der Anwendung von § 37b vor, weil § 37b als Verfahrensvorschrift jedenfalls keine neuen Einnahmetatbestände für den Empfänger schaffen soll (glA *Warnke*, EStB 2008, 247 [249]; *Seifert*, DStZ 2007, 102 [104]; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2308]). Die Aufteilungsregelungen des VIP-Logen-Schreibens (BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845, Rz. 14, 19) gelten auch hier: 40 % für Werbung (dh. keine Zuwendung, bestätigt durch FG Brandenb. v. 22.6.2021 – 8 K 8232/18, EFG 2021, 1636, im Übrigen eigene gerichtliche Schätzung nach § 162 AO, Az. BFH VI R 15/21), 30 % für Bewirtung (dh. keine Zuwendung), 30 % für Geschenk (dh. stpfl. Zuwendung für § 37b). Die VerwAuff. möchte seit BMF v. 19.5.2015

(BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 10) für solche Bewirtungen, die als Teil einer nach § 37b stpfl. Gesamtleistung zB einer Incentive-Reise zu betrachten oder Teil einer Repräsentationsveranstaltung iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 sind, auch eine Einbeziehung und keine Herausrechnung dieser Bewirtungsaufwendungen vornehmen (zust. *Bechthold*, BB 2015, 2266 [2268]). Hierdurch wird der Besteuerungsunterschied zwischen bei § 37b nicht erfassten Bewirtungskosten von Incentive-Maßnahmen und hiervon zu unterscheidenden, durch BMF-Schreiben v. 14.10.1996 (BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 – 23/96, BStBl. I 1996, 1192) behandelten, mindestens eine Übernachtung enthaltenden Incentive-Reisen vertieft (so BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 10). Richtig scheint es hingegen, nach wie vor nach Anlass und Ausgestaltung der Veranstaltung zu unterscheiden und dies nicht allein wie die FinVerw. an einer enthaltenen Übernachtung festmachen zu wollen (glA *Bechthold*, BB 2015, 2266 [2269]). Zu einem möglichen Gleichheitssatzverstoß zwischen StFreiheit von Bewirtung (*Sprang*, StBp. 2019, 65 [67]) und StPflicht von Geschenken s. Anm. 15.

**Steuwerbeartikel, geringwertige Warenproben** werden ebenfalls stl. wie bisher auch bei § 37b nicht erfasst (Eingabe mehrerer Verbände DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE BFH an das BMF v. 1.12.2012, nv., 3). Zur Vereinfachung hat sich die FinVerw. dazu entschlossen, Fälle der Anwendung von § 37b bis zu einem Wert von 10 € nicht aufzugreifen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 10). Dies genügt dem Vereinfachungszweck von § 37b noch nicht, weil in der LSt-Außenprüfungspraxis mitunter jede geringfügige Überschreitung der 10 €-Grenze zur analogen Anwendung des § 37b herangezogen wird und eine weitere Nachforschung, ob ein ArbN nicht monatlich mehr als einen geringwertigen Art. erhalten hat, mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden ist (*Demuth*, KÖSDI 2009, 16485 [16488]). Daher wird mit Recht vorgeschlagen, die Nichtaufgriffsgrenze auf 60 € (35 € die Eingabe mehrerer Verbände DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE BFH an das BMF v. 1.12.2012, nv., 4; 60 € Freigrenzen-Vorschlag von *von Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 125) zu erhöhen. Aus der Ableitung der Wertgrenze aus dem Begriff der AHK und § 9b Abs. 1 folgt, dass sie den Nettobetrag ohne USt meint (*Pieske-Kontny*, StBp. 2021, 190; *Ortmann-Babel/Gageur*, BB 2008, 1318 [1319]).

16 Einstweilen frei.

## 17 V. Pauschalversteuerung mit 30 % (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3)

**Höhe des gesamten Aufwands des Steuerpflichtigen:** Trotz der Absenkung des ursprünglich vorgesehenen StSatzes von 45 % im Gesetzgebungsverfahren auf nur noch 30 % ist der Mehraufwand des Stpfl. aufgrund der pauschalen Steuerübernahme nach § 37b beachtlich (so auch *von Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 74 f., 126); SolZ und KiSt kommen noch hinzu, s. Anm. 36. Das kann die Großzügigkeit der Praxis hemmen und sogar dazu führen, dass sich ein Stpfl. nach besserer Erkenntnis über die Höhe der StBelastung dafür entscheidet, die pauschale Steuerübernahme wieder rückgängig zu machen, sofern eine Mitteilung an den Zuwendungsempfänger bisher unterblieben ist (s. Anm. 32).

**Beispiel**

einer Sachzuwendung durch eine KapGes. für ein Geschenk ohne Abzug als BA:

Kosten einer Zuwendung mit 19 % UStBelastung	
Kosten für die Zuwendung	100,00 €
19 % USt	19,00 €
stpfl. Wert der Zuwendung	119,00 €
30 % Pauschalsteuer auf 119,00 €	35,70 €
5,5 % SolZ	1,96 €
8 % KiSt	2,86 €
Aufwand Zuwendung	140,52 €
GewSt (Hebesatz 450 %)	22,13 €
KSt (15 %)	21,08 €
5,5 % SolZ	1,16 €
Gesamtaufwand	184,89 €
Die StBelastung für eine Zuwendung im Wert von 100 € beträgt	84,89 €

Berechnung nach *Albert*, FR 2006, 913 (919).

**Steuerwirkungen:** *Vofßmerbäumer* (ZfB 2010, 203 [209, 220]) errechnet, dass sich die Entgeltumwandlung ab einem ArbN-Grenzsteuersatz von 23,08 % in 2009 für diesen bereits positiv auswirkt und dass für den ArbG die Umwandlung von Bruttolöhnen in nach § 37b EStG versteuerte Kombinationen aus Geld- und Sachleistungen schon ab ArbN mit einem Bruttolohn von 3 128 € monatlich zu einer deutlichen Nettoersparnis bei ESt und Sozialabgaben führt.

**VI. Bemessungsgrundlage (Abs. 1 Satz 2)****1. Aufwendungen des Steuerpflichtigen inklusive Umsatzsteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)**

18

**Wert des Aufwands für die Sachzuwendung:** Die Bemessungsgrundlage ist der Wert, den der Stpfl. als Aufwand in seinen eigenen Büchern für die Sachzuwendung ansetzt, inkl. USt. Dabei wird wohl überwiegend zutreffend unterstellt, dass Zuwendungsempfänger ein tatsächlich mit der USt belasteter Endverbraucher und kein Unternehmer iSd. UStG ist. Zuzahlungen des Empfängers mindern die Bemessungsgrundlage, Zuzahlungen Dritter hingegen nicht (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 9c idF des Änderungsschreibens des BMF v. 28.6.2018 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, 2018/0500573, BStBl. I 2018, 814). Für die Absicht der FinVerw., bei Hingabe eines WG aus dem BV, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung usw. mit nur geringen Aufwendungen des Zuwendenden den gemeinen Wert annehmen zu wollen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 16), fehlt eine Rechtsgrundlage (so auch *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. B 47 [6/2014]). Es bleibt deshalb bei den beim Stpfl. uU geringeren, evtl. zB um Abschreibungen geminderten Werten. Für gemischt veranlasste Zuwendungen gilt Aufteilung und Schätzung des Werts der Sachzuwendung nach den Grundsätzen der Rspr. im Anschluss an den Beschl. des GrS des BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

**Eigenherstellung:** Stellt der Stpfl. die zugewendeten Sachen selbst her, fällt die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung gegenüber dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort, der allg. nach § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab anzunehmen ist, stark zurück. Eine derartige Bevorzugung von Produktions- und Dienstleistungsunternehmen gegenüber anderen

Unternehmen verstößt zunächst einmal gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie ist uE aber vor Art. 3 GG durch Praktikabilitätsanforderungen gerechtfertigt. Die FinVerw. will in diesen Fällen den gemeinen Wert der Zuwendung ansetzen (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1087). Dieses Verständnis widerspricht aber dem Gesetz, das nicht vom gemeinen Wert der Zuwendung ausgeht, und ist abzulehnen.

**Betriebsveranstaltungen: Unmittelbar einem Empfänger zuzuordnender Aufwand.**

- ▶ *Herrschende Ansicht:* Sowohl der direkt zuzuordnende Aufwand als auch nach hM (aus überwiegend fiskalischen Gründen) seit 1.1.2015 die Aufwendungen an ArbN für den äußeren Rahmen von Betriebsveranstaltungen der Sachzuwendung kann zur Bemessungsgrundlage für den Vorteil des Empfängers erfasst werden (so nach Einf. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a die FinVerw., BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 14; FG Münster v. 27.11.2018 – 15 K 3383, EFG 2019, 281, bestätigt durch BFH v. 7.7.2020 – VI R 4/19, BFH/NV 2021, 302, für eine „marktgängige“ Veranstaltung). Hierdurch kommt es zu Weiterungen, die eine Kette ohne Ende erzeugen können, wenn zB die Arbeitszeit für den Postversand von Geschenken, die Kosten für die Beschäftigung eines „Event-Managers“ zur Organisation von Kundenveranstaltungen (was zB bei Großbanken vorkommen kann), dessen Vorbereitungsreisekosten, GEMA-Gebühren für Musik, Arbeits- und Hotelkosten von Crew und Künstlern, Werbemittelkosten, Kosten des Energie- und Wasserverbrauchs, der Entsorgung, des Winterwetterräumdienstes, von Streusalz oder etwa die Buchhaltungs- und Softwareprogrammierungs- oder -erwerbskosten zur Überwachung der Einhaltung des § 37b (zum Fall beachtlicher Programmierkosten einer privaten Großbank sowie EDV-Kosten s. Anm. 3), interne und externe (Personal-)Kosten zur Umsetzung von § 37b im Unternehmen usw. hier zu Buche schlagen können. Aus der Betriebsprüfung ist dem Verfasser bekannt geworden, dass sie versucht hat, den Aufwand für Zeitarbeitskräfte bei der Durchführung von Events mit einzurechnen. Dem steht die kurz zuvor ergangene Rspr. des BFH entgegen (zB BFH v. 16.5.2013 – VI R 93/10, BFH/NV 2014, 14, dort wurden nur solche Leistungen als lsl. bedeutsam angesehen, die der ArbN unmittelbar selbst konsumieren kann; Aufwendungen für den äußeren Rahmen einer Betriebsveranstaltung und einen „Eventmanager“ hat der BFH in dieser Entsch. unter Aufgabe seiner früheren Rspr. als keinen geldwerten Vorteil mehr angesehen, um die Gesamtkostenermittlung für die Umlage auf die ArbN nicht ins Unermessliche steigen zu lassen), was jedoch im Fall der Zuwendungen an ArbN offenbar nicht allg. anerkannt wird. Das FG Köln hat dies für die Jahre 2008 bis 2010 in Bezug auf ArbN und Geschäftspartner weit gesehen und erhebliche jährliche Event-Agenturleistungen in die Bemessungsgrundlage mit eingerechnet, da eine „professionelle Ausrichtung der Veranstaltung“ zu einer objektiven Bereicherung aller Teilnehmer geführt hätte (FG Köln v. 22.2.2018 – 1 K 3154/15, EFG 2018, 1133, bestätigt durch BFH v. 13.5.2020 – VI R 13/18, BStBl. II 2021, 395; *Kanzler*, FR 2021, 79, sieht in der Ablehnung von Aufwand für die LStPauschalierung gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 und dazu gegenteilig einer Unterwerfung unter § 37b zu Recht Verwirrung).
- ▶ *Dagegen Kontrollüberlegung, nur was der Begünstigte selbst konsumieren kann:* Im Umkehrschluss bleibt es uE aber dabei, dass mittelbarer Aufwand nicht zur Bemessungsgrundlage zählt. Die oben erwähnten weiteren Kosten erscheinen

nur mittelbarer Aufwand zu sein und sollten uE nicht mit eingerechnet werden. Um die unendliche Aufwands- und Kostenkette einzugrenzen, scheint es – abw. von der höchstrichterlichen Rspr. – zielführend und richtig, allein den Aufwand für konsumierbare Leistungen an den Empfänger in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. *Krüger* (HFR 2021, 26) hält die hier vertretene Gegenansicht zu BFH v. 13.5.2020 (BFH v. 13.5.2020 – VI R 13/18, BStBl. II 2021, 395) für gut vertretbar. Nicht an der Veranstaltung Teilnehmende, sondern nur angemeldete Teilnehmer sind für die Ermittlung des Aufwands nicht einzubeziehen. Das hat der BFH (BFH v. 29.4.2021 – VI R 31/18, BStBl. II 2021, 606, Az. BVerfG 2 BvR 1443/21) für den geldwerten Vorteil nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a bestätigt. Gegen die Entsch. schwebt noch eine Verfassungsbeschwerde.

**Liegt keine Betriebsveranstaltung vor** (krit. zur gesetzlichen Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a *Albert*, FR 2017, 329), fehlt es für mittelbare Aufwendungen an einer zurechenbaren objektiven Bereicherung des Empfängers, weshalb die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage von § 37b scheitert (so auch *Bechthold*, BB 2015, 2266 [2269]). Jedoch kann eine Veranstaltung mit Zuwendungen an einen ausgewählten Teilnehmerkreis, zB nur für Führungskräfte, zu einem nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stpfl. Vorteil führen, auf den nicht der günstige StSatz iHv. 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, sondern derjenige von § 37b angewandt wird (so FG Münster v. 20.2.2020 – 8 K 32/19 E,P,L, EFG 2020, 682, rkr).

**Die Pauschalsteuer nach § 37b** ist nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (BTDrucks. 16/2612, 55/56; *Eisgruber* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 37b Rz. 20; *Urban*, DStZ 2007, 299 [306]). Anders der BFH (BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 Rz. 32): Die Pauschalsteuer erhöhe für § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 den Wert des Geschenks. Die FinVerw. wendet die Entsch. für § 37b nicht an (BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892, Fn. 1). Zu dieser Form einer Regelung für die FinVerw. o.V., FR 2017, 956. Die Begr. des IV. Senats des BFH ist konsequent. Ihr folgt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen nicht, was noch vertretbar erscheint.

**Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung:** Der Stpfl. kann einen bestimmten Prozentsatz aller an Dritte gewährten Zuwendungen anhand unternehmensspezifischer Gegebenheiten ohne konkrete Ermittlung der StPflcht beim Empfänger als Vereinfachungsregel anwenden, nachdem anhand geeigneter Unterlagen oder Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum von mindestens drei Monaten die Annahme des Prozentsatzes glaubhaft gemacht worden ist (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 13a). Ob hiervon nennenswert Gebrauch gemacht wird, ist nicht bekannt.

## 2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

19

Für Sachzuwendungen an ArbN von verbundenen Unternehmen soll die Mindestbemessungsgrundlage der um 4 % geminderte Endpreis der Sachzuwendung sein, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Sachzuwendung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (§ 8 Abs. 3 Satz 1, so BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 5). Dadurch soll sichergestellt werden, dass ArbN verbundener Unternehmen nicht bessergestellt werden als andere Zuwendungsempfänger, insbes. ArbN des zuwendenden Herstellerunternehmens, weil dessen eigene ArbN auch

nach dieser Regel besteuert werden. Dieser Begr. ist uE nicht zu folgen (ebenso *Ortmann-Babel/Gageur*, BB 2008, 1318 [1319f.]). Sie lässt außer Acht, dass eigene ArbN eines zuwendenden Herstellerunternehmens in den Genuss des Rabattnfreibetrags gem. § 8 Abs. 3 kommen, solche von nur verbundenen Unternehmen aber nicht (so auch *Hildesheim* in *LBP*, § 37b Rz. 36 [4/2021]). Gleichwohl wendet die herrschende Ansicht die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 1 an (zB *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 43).

20–22 Einstweilen frei.

## VII. Pauschalierungshöchstbeträge (Abs. 1 Satz 3)

### 23 1. Aufwendungen größer als 10000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr, Frei- bzw. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)

Beträgt der Aufwand des Stpfl. je Empfänger und Wj. für mehrere Zuwendungen mehr als 10000 €, so entscheidet der Gesetzgeber, dass nicht mehr insgesamt pauschal nach § 37b, sondern für den 10000 € übersteigenden Betrag nach dem individuellen StStz des Zuwendungsempfängers von diesem selbst versteuert wird. Aus der Gesetzesformulierung „soweit“ ergibt sich ein Frei- bzw. Höchstbetrag, der bei Überschreiten der Wertgrenze immer noch für die ersten 10000 € zur Anwendung kommt (so *BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001*, BStBl. I 2015, 468, Rz. 21; *Werner*, NWB Nr. 6/2007, 447 = F. 6, 4783; *Seifert*, DStZ 2007, 102 [105]). Nach richtiger Auffassung (*Stahl* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 37 [8/2021]) besteht ein Wahlrecht des Zuwendenden, welche Zuwendungen bei Überschreiten der Grenze wieder aus der Pauschalierung herausfallen sollen. Übt er dies nicht aus, ist die zeitliche Reihenfolge der Zuwendungen maßgeblich. Der hieraus entstehende Verwaltungsaufwand beim Stpfl. liegt auf der Hand: Er muss grds. Aufzeichnungen über die Höhe der Aufwendungen (aufgeschlüsselt nach Empfänger) einrichten (vgl. *BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001*, BStBl. I 2015, 468, Rz. 32 f.); die Anforderungen des § 4 Abs. 7 müssen allerdings nicht erfüllt werden (*Lindberg* in *Frotscher/Geurts*, § 37b Rz. 9 aE [11/2019]; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2309]); umgekehrt sind solche Aufzeichnungen heranzuziehen, wenn sie existieren.

### 24 2. Aufwendungen für einzelne Zuwendung größer als 10000 €, Freigrenze (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2)

**Freigrenze:** Beträgt der Aufwand des Stpfl. für eine einzelne Zuwendung – folgt man der hier nicht vertretenen Ansicht: unabhängig von der Anzahl der Zuwendungsempfänger – mehr als 10000 €, so entfällt die Pauschalversteuerungsmöglichkeit nach § 37b komplett (so auch *Seifert*, DStZ 2007, 102 [105]). Die Bedeutung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ist nicht ganz klar. Vordergründig kann gemeint sein, dass jede einzelne Zuwendung für sich den Aufwand von 10000 € nicht übersteigen darf, anderenfalls entfällt die Pauschalierungsmöglichkeit. Es wird aber außerdem angenommen, dass solche Zuwendungen die Pauschalierungsmöglichkeit versperren, die über mehrere VZ verteilt einen Aufwand von 10000 € überschreiten (so *Werner*, Nr. 6/2007, 447 = NWB F. 6, 4783). Im Einzelfall kann die Freigrenze mittels Zuzahlung des Empfängers gewahrt werden (*Hildesheim* in *LBP*, § 37b Rz. 35 [4/2021]).



**Zuwendung:** Hierbei fragt sich, was denn „Zuwendung“ genau ist. Denkt man an ganz konkrete Gegenstände wie etwa ein Kfz., einen Kunstgegenstand oÄ, dann ergibt die Begrenzung einen Sinn, weil sie die Aufspaltung des Aufwands durch den Stpfl. über mehrere Jahre gleichwohl erfasst. Handelt es sich aber um eine Vielzahl von einzeln bewertbaren Zuwendungen, die in ihrer Gesamtheit zB erst eine Reise mit einem Event für mehrere Personen ergibt, scheint die Grenze sehr eng gefasst. Hier hilft uE der Begriff der Sachzuwendung. Entscheidend ist, ob es sich nur um eine oder um mehrere Sachzuwendungen handelt. Da Sachzuwendung iSd. § 8 Abs. 1 jedes geldwerte Gut für sich sein kann (s. § 8 Anm. 23), ist jeder Bestandteil einer Gesamtzuwendung, etwa einer Reise, gegenständlich und zeitlich für sich zu betrachten und kann deshalb auch wirksam über mehrere VZ verteilt werden (so auch *Urban*, DStZ 2007, 299 [307f.]).

**Gestaltungsmöglichkeiten für mehrere verbundene Unternehmen:** Unternehmen im Verbund erwächst aus § 37b eine Gestaltungsmöglichkeit, die Höchstbeträge von § 37b mehrfach auszunutzen: Ihnen bleibt es unbenommen, eine zu hohe Zuwendung auf mehrere Konzernunternehmen aufzuteilen, denn „Stpfl.“ iSv. § 37b ist jeweils das rechtl. selbständige Konzernunternehmen. Für jedes einzelne Unternehmen steht damit die Ausnutzung von § 37b für dieselbe Person offen.

Einstweilen frei.

25–26

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Pauschalierungswahlrecht bei Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen

### I. Trennung der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts zwischen Nicht-Arbeitnehmern und Arbeitnehmern (Abs. 2 Satz 1) 27

**Inländischer Zuwendender:** Abs. 2 übernimmt die Grundsätze des Abs. 1 auch für Sachzuwendungen an ArbN des Stpfl. Hier gilt der ArbN-Begriff des LStRechts, so dass auch Personen ArbN sind, die einen Mini-Job ausüben oder ehemalige ArbN des Stpfl. sind (so *Seifert*, DStZ 2007, 102 [106]). Nicht dazu gehören Leih-ArbN, die beim Zuwendenden beschäftigt sind, denn sie sind ArbN des Verleihers (*Zies-ecke/Tützel*, SteuK 2011, 491 [494]). Die Gesetzesbegründung stellt fest, dass das Pauschalierungswahlrecht für ArbN und Nicht-ArbN-Gruppen vom Stpfl. nur einheitlich ausgeübt werden könne (BTDrucks. 16/2712, 56; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2309]; *Werner*, NWB Nr. 6/2007, 447 = F. 6, 4783 [4787]). Der Gesetzeswortlaut mit seiner absatzweisen Trennung der angesprochenen Personengruppen lässt indes uE anderes schließen (so BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 4; im Erg. auch *Drenseck*, DB 2007, Beilage 2, 6; *Stahl in Korn/Carlél/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 43 [8/2021]; *Seifert*, DStZ 2007, 102 [107]). Aus der Verweisung auf Abs. 1 ergibt sich nämlich nur, dass innerhalb der angesprochenen Empfängergruppe einheitlich zu pauschalieren ist, nicht aber auch in Bezug auf beide verschiedenen Empfängergruppen. Im Übrigen sprechen auch die unterschiedlichen Entstehungs- und Abführungszeitpunkte zwischen den Steuern für diese Gruppen für eine Teilbarkeit des Pauschalierungswahlrechts (s. Anm. 34).

**Ausländischer Zuwendender:** Übt ein ausländ. Zuwendender das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b aus, sind die Zuwendungen, die unbeschränkt oder beschränkt ESt- oder KStpfl. im Inland gewährt werden, einheitlich zu pauschalieren (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 6).

**Mitarbeiterverpflegung durch Restaurantschecks:** In Fällen der Gutscheingewährung für Sachbezüge in Form der Verpflegung durch Nahrungsmittel iSv. § 2 Abs. 1 und 2 SvEV an ArbN ist die Versteuerung nicht nach dem Nennwert und § 37b Abs. 2, sondern allein nach den niedrigeren Sachbezugswerten vorzunehmen (FG Sachs.-Anh. v. 14.11.2019 – 2 K 768/16, juris, rkr. nach Rücknahme der Revision).

**Irreführendes Prepaid-Kreditkarten-Modell für gut verdienende Arbeitnehmer:** Die offenbar in der Praxis teilweise anerkannte (*Herrler/Herrler*, NWB 2019, 350 [357]) Ausnutzung des Höchstgrenzbetrags von 10000 € durch ArbG, die an leitende Mitarbeiter mit einem Geldbetrag aufgeladene Kreditkarten ohne Geldauszahlungsmöglichkeit austeilen, um den niedrigeren Pauschalsteuersatz auszunutzen, ist schon de lege lata keine Sachzuwendung, sondern gem. § 1 Abs. 2 Satz 3 Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (BGBl. I 2017, 2446) eine Geldleistung (*Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 56; *Riedel/Kliemann*, DStR 2019, 2001 [2003]), so dass der Ausschluss von Leistungen, die in Geld bestehen, durch § 37b Abs. 2 Satz 1 greift. Nach Änderung von § 8 Abs. 1 Sätze 2 und 3 mW vom VZ 2020 durch das JStG 2019 (v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451) liegen gesetzlich keine Sachbezüge vor. Auch sozialversicherungsrechtl. bleibt das Modell erfolglos, sofern eine Sozialversicherungspflicht besteht (*Violet*, NWB 2018, 3810 [3813]). Abweichende vertragliche Vereinbarungen waren dem Vorwurf der Gestaltungsmissbräuchlichkeit ausgesetzt (so auch *Kanzler*, FR 2019, 957 [958], unter 3.b).

## 28 II. Vorrang anderer (Pauschalierungs-)Regelungen (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

### Ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:

- *Abs. 2 Satz 2* nimmt Sondertatbestände aus, für die bereits gesetzliche Bewertungsregeln bestehen. Das sind insbes. die Firmenwagenbesteuerung nach § 8 Abs. 2 Sätze 2–5 sowie die Firmen(-elektro-)fahrradbesteuerung (hierzu gleichlautender Ländererlass v. 13.3.2019, BStBl. I 2019, 216; zur Förderung der Elektromobilität s. *Herrler/Herrler*, NWB 2019, 350 [364]), die Bewertung von Mahlzeiten, die einem ArbN während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte vom ArbG oder auf Veranlassung des ArbG von einem Dritten nach § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 zur Verfügung gestellt werden, die Rabattregelung des § 8 Abs. 3 sowie die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN. Durch das Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 7.3.2009 (BGBl. I 2009, 451; BStBl. I 2009, 436) wurde die frühere Verweisung auf § 19a gestrichen und eine allgemeiner gefasste Formulierung auf „Fälle, in denen Vermögensbeteiligungen überlassen werden“ eingefügt. Das entspricht der Streichung von § 19a, der aber bis Ende 2015 bei laufenden Beteiligungen fortgegolten hat. Die mit diesem Gesetz neu geschaffene Nachfolgeregelung für § 19a in § 3 Nr. 39 hat somit gleichfalls wie der in Altfällen fortgeltende § 19a Vorrang vor § 37b (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 3, letzter Satz; BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308). Hat der ArbG wahlweise Sachzuwendungen bereits mit einem betriebsindividuellen Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 besteuert, entfällt die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37b ebenso (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 22), sie kann jedoch in

den Grenzen der allgemeinen Regelungen geändert werden. Ferner geht die Pauschalierung des ArbG in besonderen Fällen nach § 40 Abs. 2 der Anwendung des § 37b vor.

- ▶ *Abs. 2 Satz 3*: Sachprämien im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen nach § 37a werden nicht nach § 37b pauschaliert.

**Nicht ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:** Als Verfahrensvorschrift schafft § 37b keine materiell noch nicht bestehende StPflcht von Aufmerksamkeiten (§ 8 Abs. 2 Satz 11; R 19.6 Abs. 1, 2 LStR 2015: kein Arbeitslohn bis zu einem Wert von 60 € pro Monat nach dem Gesetz [Sachbezugsfreigrenze]). Der Verweis in § 37b Abs. 2 Satz 2 auf § 8 Satz 9 ist redaktionell noch nicht auf § 8 Abs. 2 Satz 11, der zuvor Satz 9 gewesen ist, angepasst worden, eine Korrektur fehlt bisher; kein Arbeitslohn für Aufmerksamkeiten bis zu einem Wert von 60 € nach R 19.6 Abs. 1 und 2 LStR 2015 aufgrund der EStR. In diesen Fällen ist § 37b ebenso wenig anzuwenden.

Einstweilen frei.

29

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Rechtsfolgen der Inanspruchnahme des Pauschalierungswahlrechts

### I. Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Zuwendungsempfänger auf den zuwendenden Steuerpflichtigen (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

30

Nach Abs. 3 Satz 1 bleiben die Sachzuwendungen beim Zuwendungsempfänger bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz, dh., es tritt bei ihm StFreiheit ein (BMF v. 19.5.2008 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 27; *Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 70). Das gilt bei Gewerbetreibenden gem. § 7 GewStG auch für die GewSt. Die Sachzuwendungen waren grds. beim Empfänger stpfl., solange sie unter die Einkunftsarten des EStG fielen. Der Stpfl. wird gem. § 40 Abs. 3, auf den § 37b Abs. 3 Satz 2 verweist, Steuerschuldner mit der Folge, dass allein er über die Höhe der Bemessungsgrundlage mit seinem BSFA streiten kann, nicht aber der Zuwendungsempfänger (*Niermann*, DB 2006, 2307 [2310]).

## II. Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer beim Zuwendenden

31

Der BA-Abzug der Pauschalsteuer wird im Gesetz nicht angesprochen. Der BFH hat jedoch klargestellt, dass die Pauschalsteuer beim Zuwendenden BA ist (BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892). Die bisher hM in FinVerw. (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 26) und Schrifttum (*Loschelder in Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37b Rz. 10; *Graw in KSM*, § 37b Rz. B 12 [6/2014]) ging davon aus, dass eine Nichtabziehbarkeit des Aufwands für ein Geschenk auch den nach § 37b hierfür zu entrichtenden EStBetrag umfasse (glA *Stahl in Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 37b Rz. 56 [8/2021], der meint, in allen übrigen Fällen – dh. Geschenke unter 35 € und Zuwendungen an ArbN – sei die Pauschalsteuer als BA abziehbar).

### 32 III. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger (Abs. 3 Satz 3)

**Sachgerechte Mitteilungsforn:** Der Stpfl. ist verpflichtet, den Zuwendungsempfänger von der Übernahme der Steuerschuld zu unterrichten. Diese Pflicht kann auf sachgerechte Art und Weise erfüllt werden, etwa durch Aushang am schwarzen Brett, Vermerk in der Lohnabrechnung oder Hausmitteilung, sofern ArbN des Stpfl. betroffen sind. Bei Nicht-ArbN genügt eine formlose Mitteilung. Es sind Zweifel angebracht, ob die Mitteilung der pauschalen Steuerübernahme in Einklang mit der gesellschaftlichen Konvention zu bringen ist, nach der in Einladungen nichts über belastende Umstände für den Eingeladenen mitgeteilt wird.

**Verstoß gegen Mitteilungspflicht:** Der Verstoß gegen die Mitteilungspflicht hat mangels Regelung im Gesetz keine nachteilige Folge für den Stpfl. Für den Zuwendungsempfänger kann es nachteilig werden, dass er seinerseits ESt auf die Sachzuwendung entrichtet, obwohl der Stpfl. bereits eine Versteuerung vorgenommen hat. Dann besteht bis zur bestandskräftigen EStFestsetzung ein Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO, dessen Entstehung der Zuwendungsempfänger kaum gewahr werden dürfte.

**Widerruflichkeit der Übernahme und ihrer Mitteilung:** Mangels einer im Gesetz erwähnten Unwiderruflichkeit der Übernahme und ihrer Mitteilung ist richtigerweise davon auszugehen, dass die pauschale Übernahme der ESt und ihre Mitteilung widerruflich sind (BFH v. 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010). Nach inzwischen aufgegebener Auffassung der FinVerw. und mehreren Meinungen im Schrifttum seien diese unwiderruflich, um das Vertrauen des Zuwendungsempfängers in seine Freistellung von der StPfl. zu schützen. Daraus folge auch, dass die Übernahme der StPfl. als solche für unwiderruflich gehalten wird (so ausdrücklich noch BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 4, 8a aE, aufgegeben in BMF v. 12.1.2017 – IV A 3 - S 0062/16/10005, BStBl. I 2017, 51, Rz. 29 Buchst. d als Weisung zu § 175 AO; *Graw* in *KSM*, § 37b Rz. B 64 [6/2014]; *Lindberg* in *Frotscher/Geurts*, § 37b Rz. 16 [11/2019]; *J. Schulz*, NWB Nr. 21 2008, 1963 = F. 6, 4937 [4942 f.]; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2309]). Eine Unwiderruflichkeit steht in einer fragwürdigen Korrespondenz zu der Verwaltungsansicht, dass eine verspätete Anmeldung und Abführung von Pauschalsteuerbeträgen bei Zuwendungen an Geschäftsfreunde gleichwohl möglich ist, damit einmal abgeführte Beträge nach § 37b in der Kasse des Fiskus verbleiben (s. Anm. 34). Es fragt sich, ob es nicht in der Praxis Fälle geben wird, in denen zum einen eine Unterrichtung der Zuwendungsempfänger unterblieben ist und zum anderen der zuwendende Stpfl. nach erfolgter Übernahme erst zu der späten Einsicht kommt, dass ihm die pauschale Steuerübernahme nach § 37b zu teuer geworden ist (s. Anm. 17). Das war auch im Fall des BFH v. 12.12.2013 (BFH v. 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490) so. Denkbar ist auch, dass er im Nachhinein nicht für sämtliche Sachzuwendungen eines Jahres die Pauschalversteuerung einheitlich wählen möchte. In all diesen Fällen ist uE ein Widerruf der Übernahme und folglich auch der Mitteilung an den Zuwendungsempfänger gleichwohl als Korrektur der LStAnmeldung gem. § 41c noch möglich, weil der Stpfl. erkannt hat, dass er die LSt bisher nicht vorschriftsmäßig, das bedeutet hier zu hoch, einbehalten hat (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37b Rz. 23; *Urban*, DStZ 2007, 299 [309]; *Fuhrmann*, KÖSDI 2007, 15550 [15551]; *von Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 [2018], 58). *Geserich* (jurisPR-SteuerR 50/2016, Anm. 4) weist darauf hin, dass der

Widerruf als *actus contrarius* der Form einer geänderten Pauschsteueranmeldung erfolgen muss. Allerdings sollte in diesem Fall der Stpfl. dem Zuwendungsempfänger eine Mitteilung über den Widerruf machen, damit dieser dann seinen Erklärungspflichten nachkommt (so *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 37b Rz. 23, der die Mitteilung sogar unter Berufung auf BFH v. 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010. Rz. 24, aus fiskalischen Gründen als Wirksamkeitsvoraussetzung des Widerrufs ansieht. Das ist uE zu weit gehend).

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Anmeldung und Abführung der pauschalen Einkommensteuer

### I. Anmeldung und Abführung durch eine einzige Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1)

#### 1. Geltung „als“ Lohnsteuer

33

Nach Abs. 4 Satz 1 gilt die vom Stpfl. abgeführte pauschale ESt als LSt. Damit dürfte es unterschiedliche Entstehungszeitpunkte für die abzuführende Steuer geben – wie auch beim nach wie vor gültigen VIP-Logen-Erlass (BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 – 41/05, BStBl. I 2005, 845). Der EStAnspruch gegen einen Nicht-ArbN als Zuwendungsempfänger entsteht erst mit dem Ablauf des Kj. der Zuwendung (§ 36 Abs. 1, § 38 AO), so dass die Steuer mit der folgenden LStAnmeldung anzumelden und abzuführen ist. Hingegen entsteht der LStAnspruch aufgrund der Sachzuwendung an ArbN mit Ablauf des Lohnzahlungszeitraums. Anders wäre es nur, wenn die Verweisung in Abs. 4 Satz 1 auch materielle Bedeutung hätte, die eine EStSchuld des Nicht-ArbN in eine Quasi-LSt umfunktionierte und deshalb eine Steuerschuld schon früher entstehen könnte. Dafür ist aber nichts ersichtlich. Die FinVerw. sieht es nun – anders als noch 2008 im früheren Anwendungsschreiben – seit 2015 so, dass „grundsätzlich der Zeitpunkt der Zuwendung“ maßgeblich sei, was der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Erlangung der Verfügungsmacht bedeutet, nicht jedenfalls der Zeitpunkt der Entstehung der ESt beim Empfänger (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 20, 29); weshalb dies so sein sollte, bleibt unerfindlich.

Die abgeführte ESt ist BA, und zwar nach richtiger Auffassung (s. Anm. 31) unabhängig davon, ob die Zuwendung selbst BA ist (aA BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 26: nur wenn die Zuwendung selbst BA ist), und führt beim Zuwendungsempfänger zu einer (weiteren) Zuwendung bzw. zu einem (weiteren) Geschenk, die bzw. das ebenfalls stbefreit ist.

#### 2. Anmeldung und Abführung durch die lohnsteuerliche Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 spätestens am zehnten Tag nach deren maßgebendem Lohnsteuer-Anmeldezeitraum

34

**Inlands- und Regelfälle:** Die pauschale ESt ist vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner Istl. BS nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die BS maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BSFA abzuführen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 7; zur praktischen Behandlung verschiedener, einfacher Anwendungsfälle *Liess*, NWB 2011, 913). Die Anmeldung gilt nach § 168 Abs. 1 AO als StFestset-

zung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Es sind die Verfahrensregeln des LStAnmeldungsverfahrens anzuwenden. Das bedeutet für die Fälle des § 37b Abs. 1 für Zuwendungen an Nicht-ArbN, dass die Entsch. über die Pauschalierung bei abweichendem Wj. wirtschaftsjährlich (*Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 90), für ArbN jedoch kalenderjährlich ausgeübt wird (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 4).

Für ArbN des Stpfl. (§ 37b Abs. 2) ist die Entsch. zur Anwendung des § 37b spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen LStBescheinigung geltenden Termin zu treffen, das ist der 28. Februar des Folgejahres (§ 41b Abs. 1 Satz 2; BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 8). Der Termin gilt auch, wenn der ArbN während des laufenden Kj. ausscheidet. Ist eine Änderung des LStAbzugs gem. § 41c zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nicht mehr möglich, so hat der ArbG dem ArbN eine Bescheinigung über die Pauschalierung auszustellen (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 8).

**Verspätete erstmalige Anwendung von § 37b:** Nach der neu in das Anwendungsschreiben eingefügten Regelung kann das Wahlrecht erstmalig auch durch Änderung einer nicht materiell bestandskräftigen LStAnmeldung ausgeübt werden, also etwa im Rahmen einer Ap. (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 8a; FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2019 – 7 K 7250/15, EFG 2019, 1565, rkr., Rz. 50). Zu Zuwendungen an Geschäftsfreunde in 2008 vgl. die Vorvorauslage Anm. 34 – Stand 5/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Wurden Sachzuwendungen an eigene ArbN bisher nach § 37b pauschal besteuert, soll nach der bisherigen, aber inzwischen aufgegebenen Auffassung der FinVerw. keine Widerrufsmöglichkeit mehr bestehen, was nicht zutrifft, s. Anm. 32.

**Zuständiges Finanzamt bei keiner Arbeitnehmer-Beschäftigung oder Steuer ausländern ohne inländische Arbeitgeberpflichten:** Gibt es kein lsl. BSFA, weil der Zuwendende keine ArbN beschäftigt oder keine inländ. ArbG-Pflichten hat, kann entsprechend § 41 Abs. 2 Satz 2 als „Betriebsstätte“ der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Zuwendenden angesehen werden. Fehlt es an einem solchen Mittelpunkt, soll wie bei Bauleistungen ausländ. Unternehmen nach H 41.3 LStH iVm. BMF (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 – 1/02, BStBl. I 2002, 1399) zu verfahren sein (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 35; *Niermann*, DB 2006, 2307 [2310]). Das bedeutet, dass die in der USt-Zuständigkeitsverordnung für einzelne Länder genannten FÄ für die Verwaltung der LSt zuständig werden.

**Anrufungsauskunft und Ermittlungspflichten:** Für Sachverhalte zur Pauschalierung nach § 37b kann eine Anrufungsauskunft beim zuständigen BSFA eingeholt werden (BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 37). Nach dem Sächs. FG (FG Sachsen v. 9.3.2016 – 6 K 1201/16, BB 2017, 1891, rkr.) hat das FA den Veranlassungszusammenhang zwischen Zuwendung und Leistungsaustausch hinsichtlich jedes einzelnen Zuwendungsempfängers zu ermitteln, andernfalls kann eine Kassationsentscheidung gem. § 100 Abs. 3 Satz 1 FGO ergehen.

**Feststellungslast:** Den Stpfl. trifft die Feststellungslast, dass keine stbaren und stpfl. Sachzuwendungen erbracht wurden oder die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung der FinVerw. vorliegen (*Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 37b Rz. 99). Die



FinVerw. trifft die Feststellungs- und Beweislast, dass ein Vorteil entstanden ist und auch tatsächlich zu stpfl. Arbeitslohn beim ArbN geführt hat (*Strohner*, DStJG 40 [2017], 501 [518]; *Haupt*, DStR 2017, 2526).

## II. Anmeldung und Abführung bei mehreren Betriebsstätten (Abs. 4 Satz 2)

35

Existieren mehrere BS des Stpfl., so muss die pauschale ESt von derjenigen BS angemeldet und abgeführt werden, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachbezüge ermittelt werden (*Niermann*, DB 2006, 2307 [2310]). Diese Regelung ist sachgerecht und zweckmäßig.

## III. Anmeldung und Abführung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

36

**Kirchensteuer:** Nach Auffassung der FinVerw. ist auch eine pauschale KiSt vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. BS nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die BS maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BSFA abzuführen (so BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, Rz. 36; gleichlautender Ländererlass v. 8.8.2016, BStBl. I 2016, 773, für Rhld.-Pf.: Erl. v. 29.10.2008, BStBl. I 2009, 332). Bei der Erhebung der KiSt kann der Stpfl. zwischen dem vereinfachten Verfahren und dem Nachweisverfahren wählen. Beim vereinfachten Verfahren ist für sämtliche Zuwendungsempfänger KiSt auf die Bemessungsgrundlage zu entrichten zu etwas geminderten Pauschalsteuersätzen (s. § 40 Anm. 63, dort auch zur Höhe der pauschalen Lohnkirchensteuer). Macht der Stpfl. hingegen vom Nachweisverfahren Gebrauch, so soll in Fällen einer – durch einen eine Seite umfassenden Fragebogen nachgewiesenen – Nicht-Religionszugehörigkeit von der Abführung abgesehen werden können bzw. aufgrund der erklärten Kirchenzugehörigkeit des Empfängers der allgemeine KiStSatz anzuwenden sein. Die Übersendung eines KiSt-Fragebogens, wofür der gleichlautende Ländererlass ein Fragebogenmuster enthält, durch den Zuwendenden an einen Empfänger mutet geradezu grotesk an (s. auch *o.V.*, FR 2007, 267).

**Solidaritätszuschlag:** Der SolZ ist nach einhelliger Auffassung ebenso abzuführen, s.o.

