

## § 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 10 000 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: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

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

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

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Einheitliche Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teils. 1)</b> .....	9	2. Verfassungsmäßigkeit der Steuerpflicht im Vergleich zur Steuerfreiheit von Bewirtungsaufwand beim Empfänger ..	15
<b>II. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 1)</b>		<b>IV. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung mit 30 % (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3)</b> .....	17
1. Zuwendung anderer Art als Geld .....	10	<b>V. Bemessungsgrundlage (Abs. 1 Satz 2)</b>	
2. Betriebliche Veranlassung ..	11	1. Aufwand des Steuerpflichtigen inkl. Umsatzsteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1) .....	18
3. Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung .....	12	2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) .....	19
4. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen .....	13	<b>VI. Pauschalierungshöchstbeträge (Abs. 1 Satz 3)</b>	
<b>III. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 1 Satz 1 Teils. 2 Nr. 2)</b>		1. Aufwand größer als 10 000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr, Frei- bzw. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) .....	23
1. Geschenke mit einem Wert unter/über 35 € .....	14	2. Aufwand für einzelne Zuwendung größer als 10 000 €, Freigrenze (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) .....	24

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

Anm.

Anm.

**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**

Anm.

Anm.

**I. Übergang der Steuer-schuldnerschaft vom Zu-wendungsempfänger auf den zuwendenden Steuer-pflichtigen (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**

Anm.

Anm.

**I. Anmeldung und Abführung durch eine einzige Betriebs-stätte (Abs. 4 Satz 1)**

1. Geltung „als“ Lohnsteuer . . . 33
2. Anmeldung und Abführung durch die lohnsteuerliche Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 spätestens am zehnten Tag nach deren maßgebendem Lohnsteuer-Anmeldezeit-raum . . . . . 34

**II. Anmeldung und Abfüh-rung bei mehreren Be-triebssstätten (Abs. 4 Satz 2) . . . . . 35**

**III. Anmeldung und Abfüh-rung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag . 36**



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

**Schrifttum:** ALBERT, Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachbezügen für die Lohn- und Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, FR 2006, 913; DRENECK, 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; NIERMANN, Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007, DB 2006, 2307; PREISING/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 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 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 pauschalieren 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, ZfB 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; KOHLHAAS, Übermäßige Besteuerung durch § 37b EStG bei nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben?, FR 2012, 950; KOHLHAAS, Nichtabzugsfähige Pauschalsteuer gemäß § 37b EStG?, Stb 2013, 113; KUHARDT-JUNGHANS, Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen – Der Anwendungsbereich des § 37b EStG, EStB 2012, 34; STROHNER, Zweifelsfragen zur Pauschalierung der Einkommensteuer, SteuK 2012, 287.

### I. Grundinformation zu § 37b

1

§ 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. § 37b ermöglicht 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.

### II. Rechtsentwicklung des § 37b

2

**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 FinVerw., zB OFD Rheinland v. 14.12.2007 – S 2334 – 1011 – St 211, nv.; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566.

**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 allerdings 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 zufließen.

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

**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 der Bewertung von Sachzuwendungen nicht beeinflusst (FG Düss. v. 6.10.2011 – 8 K 4098/10 L, EFG 2012, 81, Az. BFH VI R 57/11; Eingabe mehrerer Verbände DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE BFH an das BMF v. 1.12.2012, S. 1 unter I.1., n.v.). § 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 (STEINER in LADEMANN, § 37b Rn. 1), erscheint jedoch euphemistisch: Für die zuwendenden Unternehmen bringt die Vorschrift neuen buchhalterischen Aufwand mit sich, um die pauschale Abführung datenverwaltungstechnisch umzusetzen und die Höchstgrenzen zu überwachen. Nach unserer Kenntnis betrug im Fall einer privaten Großbank der Softwareprogrammieraufwand zur Verwaltung der Anwendung von § 37b und der Überwachung von Geschenkkonten weit mehr als 1 Mio. €. 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 behelligen ist.

**Ausführungsschreiben des BMF:** Durch BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566) sind einige Detailfragen inzwischen geklärt und zuvor ergangene OFD-Verfügungen überholt worden. 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.

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

- zu Incentive-Reisen (BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192),
- zum Sponsoring-Erlass (BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212),
- zu Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten (BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845),
- zu Hospitality-Leistungen im Rahmen der FIFA-WM 2006 (BMF v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 307) und
- zu ähnlichen Zuwendungen wie für VIP-Logen in Sportstätten, zB bei kulturellen Veranstaltungen (BMF v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447).

Diese Verwaltungsanweisungen bleiben weiter anwendbar, soweit in ihnen Aufteilungs-Pauschalregelungen enthalten sind (so auch ausdrückl. BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 15 [danach sind ab 1.1.2007 nicht mehr anzuwenden v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 – Tz. 16, 18; v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447 vorletzter Absatz]; 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. Für Fälle vor dem 1.1.2007 s. Anm. 2.

**Rechtspolitische Bewertung:** Nach sechs Jahren Existenz der Vorschrift ist bei den Unternehmen – auch aufgrund gestiegener Compliance-Anforderungen – die Großzügigkeit nicht gerade gestiegen. Seitens der Empfänger herrscht 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. Die Kuh, die man stl. melken wollte, wird so nicht zuletzt wegen der grotesken Weiterungen des § 37b (s. Anm. 8, 36) dann doch zur Schlachtbank geführt. Zum veraltungstechnischen Aufwand für den Zuwendenden s. Anm. 18. Nach diesen sechs Jahren ist die Unklarheit der Zweifelsfragen zu § 37b nicht unbedingt gewichen. Zu den ersten beim BFH anhängigen Fragen können die Entscheidungen des VI. Senats mit großer Spannung erwartet werden.

**Verfassungsmäßigkeit:** Zur Verfassungsmäßigkeit der Ungleichbehandlung von Geschenken gegenüber der Bewirtung bei Stpfl. und Zuwendungsempfänger s. Anm. 15.

## IV. Geltungsbereich des § 37b

### 4 1. Sachlicher Anwendungsbereich

Die pauschale Steuerübernahme gem. § 37b bezieht sich auf Sachzuwendungen und Geschenke, die der Stpfl. an Nicht-ArbN und ArbN austeilte, 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 und Körperschaften, sondern als Verfahrensvorschrift auch auf ausländ. Unternehmen und – an sich nicht stpfl. – Anstalten des öffentlichen Rechts anwendbar. Selbst ein angestellter Vorstandsvorsitzender mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt als Zuwendender in Betracht (FG Nds. v. 31.5.2012 – 11 K 507/10, EFG 2012, 2015, Az. BFH VI R 47/12). Diese werden zu „Stpfl.“ iSv. § 37b (so auch BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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“.

**Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind nach VerwAuff. grds. nur außerhalb ihrer „hoheitlichen Tätigkeit“ zur Anwendung von § 37b berechtigt (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1085). Dem ist zuzustimmen, denn Sachzuwendungen innerhalb der hoheitlichen Tätigkeit, etwa Jubiläumsgeschenke an alt gewordene Gemeindemitglieder zu deren runden Geburtstagen oder goldenen Hochzeiten, die gefestigter Verwaltungspraxis entsprechen, werden nicht „zusätzlich“ zu bestehenden rechtl. Beziehungen gewährt, sondern im Rahmen öffentlich-rechtl. Pflichten der Gemeinden gegenüber ihren Einwohnern und führen nicht zu Einkünften. Außerhalb hoheitlicher Tätigkeit liegen allerdings Zuwendungen an Personen, mit denen die KdöR (nur) in Geschäftsbeziehung steht, etwa Auftragnehmer. Hier kommt § 37b zur Anwendung. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind zwar rechtl. deren Bestandteile, sie werden jedoch für § 37b als eigenständige Stpfl. behandelt, deren Inanspruchnahme des Wahlrechts nach § 37b – so die VerwAuff. – keine weitere Ausstrahlung auf die Verhältnisse der Körperschaft entwickelt.

### 6 3. Zeitlicher Geltungsbereich

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 Ausführungsschreiben des BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566 – Tz. 38) stellt fest, dass § 37b erstmals auf Zuwendungen anzuwenden sei, die nach dem 31.12.2006 gewährt worden sind.



Diese nicht weiter begründete Ansicht überzeugt nicht. Aus der Wahlmöglichkeit des Stpfl., die Pauschalversteuerung des § 37b ab 2007 in Anspruch nehmen zu können, folgt vielmehr, dass § 37b auch auf offene Fälle von Zuwendungen vor dem 31.12.2006 angewendet werden kann, die zB im Rahmen von Betriebsprüfungen für Jahre vor 2007 im Streit stehen. Dadurch können unerfreuliche Kontrollmitteilungen an FÄ der Zuwendungsempfänger vermieden werden (so NIEMANN, DB 2006, 2307 [2310]; WERNER, NWB F. 6, 4783 [4788]). In einem solchen Fall ist jedoch für den Stpfl. zu prüfen, ob nicht die Anwendung der zuvor erlassenen BMF-Schreiben über besondere Sachzuwendungen (s. Anm. 3) zu einem günstigeren Ergebnis führen würde und deshalb von den dortigen Wahlrechten Gebrauch gemacht werden sollte.

In der Besteuerungspraxis würde eine starre Geltung der Jahresgrenze zudem 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 führen, 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. Vielmehr wird § 37b auch auf sämtliche vollen Wj. anzuwenden sein, die vor dem 31.12.2006 begonnen haben (zur Übergangsregelung der FinVerw. zur Ausübung des Wahlrechts für Wj., die vor dem 1.7.2008 endeten, s. Anm. 34).

#### 4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

7

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

**Sachzuwendungen durch ausländische Betriebsstätten:** Wendet eine ausländ. Betriebsstätte eines inländ. Stpfl. etwas an Steuerinländer zu, so kommt § 37b nicht zur Anwendung (glA EISGRUBER in KIRCHHOFF XII. § 37b Rn. 13), denn die Geschäftsbeziehungen sind ganz überwiegend der ausländ. Betriebsstätte 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 Dursetzung:** Wendet ein Steuerausländer einem Inländer etwas zu und wählt er die Pauschalierung (dazu ist er berechtigt, vgl. Anm. 5, 27; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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 Tz. 8 ff.; SEER, FS Schaumburg, 2009, 151).

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

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

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

**Bewertung von Sachbezügen der Arbeitnehmer gem. § 8 Abs. 2 Satz 11 (früher Satz 9):** Bei der Prüfung der Freigrenze von stfreien Sachbezügen für ArbN bleiben Vorteile, die vom Zuwendenden nach § 37b versteuert worden sind, außer Ansatz, R 8.1 (3) LStR 2011.

**Bestehenbleiben der Steuerpflicht des Empfängers bei der ESt im Falls der StPfl. bei der SchenkungSt:** Unsicherheit über die Behandlung des Konkurrenzverhältnisses zwischen SchenkungStPfl. des Geschenkeempfängers gem. § 7 Abs. 1 ErbStG und einer EStPfl. kommt durch den AdV-Beschluss des BFH v. 12.9.2011 (VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229) auf (so auch KOHLHAAS, FR 2012, 950 [956]), in dem das Gericht ausdrückl. ausgesprochen hat, dass bei gleichzeitiger Erfassung eines Lebenssachverhalts sowohl als Schenkung als auch als estpfl. Einnahme die EStPfl. zurücktreten (vorgehend bereits BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; zust. GECK in KAPP/EBELING, ErbStG, B. Einl. Rn. 14; KESS, ZEV 2012, 119). Ein genauer Blick auf die Begr. (BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rn. 19) 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 noch nicht abschließend geklärt (so PEZZER, BFH/PR 2012, 87; HARTMANN, FR 2000, 1014; HARTMANN, ErbStB 2012, 32). Die Anrechenbarkeit der ErbSt aus demselben Lebenssachverhalt bei der ESt gem. § 35b (wenn auch nicht im Fall der Schenkung) spricht für die gegenteilige Annahme des Gesetzgebers. Daher kommt es uE nicht zu einem Zurücktreten der EStPfl. beim gleichzeitigem Bestehen einer SchenkungStPfl., sondern grds. zu einer Mehrfachbelastung mit ESt und SchenkungSt.

**Sozialversicherungsbeiträge:** Folgerichtig zur Einf. des § 37b wäre grds. die Schaffung einer korrespondierenden Regelung zur Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen des Zuwendungsempfängers durch den Stpfl. gewesen, jedenfalls soweit es sich um ArbN handelt. Die Sozialversicherungspflichtigkeit von Zuwendungen gem. § 37b wurde ab 1.1.2009 durch Einfügung einer neuen Nr. 14 in § 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung aber 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, iVm. § 14 SGB IV). Daraus folgt, dass Zuwendungen nach § 37b in allen übrigen Fällen sozialversicherungspflichtig waren bzw. sind und der Zuwendungsempfänger beitragspflichtig sein kann (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 WERNER, NWB F. 6, 4951 [4955]: „praktischer Irrsinn“; STROHNER, SteuK 2012, 287 [291]).

**Wertungswiderspruch zu den Korruptions- und Untreuestraftatbeständen im weitesten Sinne:** Die Vorschrift steht im Wertungswiderspruch zur Ächtung der Einflussnahme auf Entscheidungen von Amtsträgern und Nicht-Amtsträgern, die als Unternehmensangehörige uU gegen betriebliche compliance-Richtlinien verstoßen (§§ 266, 331 ff. StGB), weil durch § 37b Steuervorteile aus der Pauschalierung gegenüber der Regelversteuerung entstehen können und diese zum Vorteil der Zuwendung noch hinzutreten (im Ergebnis ebenso PREISING/KIESEL, DStR 2007, 1108). Für den Zuwendenden selbst ergeben sich uU Reduzierungen seiner Lohnkosten und Produktivitätssteigerungen. VOSSMERBÄUMER, ZfBF 2010, 203 (210 ff.) stellt hierzu Berechnungen an, vgl. Anm. 17.

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

**I. Einheitliche Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines  
Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teils. 1)**

9

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. 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 Pauschalversteuerung entscheidet, wenn nicht die Geschäftsleitung. Irrtümer und Unstimmigkeiten sind vorprogrammiert (so auch DRENSECK, DB 2007, Beil. 2, 5).

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

**1. Zuwendung anderer Art als Geld**

10

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 zwi-

## § 37b Anm. 10–11 B. Abs. 1: Pauschalierungswahlrecht Nicht-ArbN

schen Sachbezug und Barlohn s. BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52; v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530; v. 11.11.2010 – VI R 27/09, BStBl. II 2011, 386: Sachbezug nur bei einem vertraglichen Anspruch auf eine Sache anstelle von Geld und einem zusätzlichen arbeitsvertraglichen Barlohnverzicht des ArbN; OFD Düss. v. 7.7.2005, StEK EStG § 8 Nr. 515.

**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 2011). 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]). Zu einem möglichen Gleichheitssatzverstoß zwischen StFreiheit von Bewirtung und StPflicht von Geschenken s. Anm. 15.

**Streuwerbeartikel, 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, S. 3, nv.). Zur Vereinfachung hat sich die FinVerw. dazu entschlossen, Fälle der Anwendung von § 37b bis zu einem Wert von 10 € nicht aufzugreifen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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 25 € (35 € die Eingabe mehrerer Verbände DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE BFH an das BMF v. 1.12.2012, S. 4, nv.) zu erhöhen. Aus der Ableitung der Wertgrenze aus dem Begriff der AHK und § 9b Abs. 1 folgt, dass sie den Nettobetrag ohne USt meint (ORTMANN-BABEL/GAGEUR, BB 2008, 1318 [1319]).

### 11 2. Betriebliche Veranlassung

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 (so NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]; WERNER, NWB 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 FG Nds. v. 31.5.2012 (11 K 507/10, EFG 2012, 2015, Az. BFH VI R 47/12) vor, in dem die Zuwendungen nicht durch den ArbG als Zuwendender, sondern von dessen Vorstandsvorsitzenden über seine Privatkonten finanziell getragen worden waren. Dies ist zB auch denkbar, wenn statt ursprünglich zu einer Veranstaltung eingeladenere 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 sport-

lichen, 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.

**Schmierzuwendungen, 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. 809; 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 KIRCHHOF (XII. § 37b Rn. 6) kann jedoch die Hinzurechnung der BA zum Gewinn gem. § 160 AO unterbleiben, weil die Besteuerung beim Empfänger durch § 37b gerade sichergestellt ist. So jetzt auch LOSCHELDER in SCHMIDT (XXXII. § 37b Rn. 9), der seine Ansicht aus der Voraufgabe ausdrückl. aufgibt. KOHLHAAS (FR 2012, 950 [956]) sieht in der Anwendung eines BA-Abzugsverbots und des § 37b eine unzulässige Doppelverlagerung der StPflicht auf den Zuwendungsgeber (glA STAHL in KORN, § 37b Rn. 10: 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 EStPflicht. 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).

### 3. Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung 12

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.

**Gemischte Veranlassung:** Abgrenzungsschwierigkeiten treten bei gemischt veranlassten Leistungen auf, wie zB Fachveranstaltungen mit Incentive-Teilen. Es ist uE aufzuteilen, welche Teil-Leistung überhaup 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). Dann fehlt es schon an einer Zuwendung. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 gilt auf der Einnahmenseite nicht (LOSCHLDER in SCHMIDT XXXII. § 37b Rn. 11; KRÜGER in SCHMIDT XXXII. § 19 Rn. 51). Erste praktikable Verwaltungsregelungen zur Aufteilung gemischt veranlasster Leistungen seit dem Beschl. des Großen Senats des BFH zu Reisekosten erkennen die hier vertretene Ansicht an, zB OFD Frankfurt v. 13.4.2012 – S 2227 A - 3 - St 217, ESt-Kartei HE § 12 EStG Karte 1.

**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. Das sind insbes. Fälle gem. BMF v. 27.9.1993 (BStBl. I 1993, 814, 1.a). 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, möglichst viele Waren oder Dienstleistungen abzusetzen, als Hauptvertragspflicht bestehe. 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.

**Verhältnis zur Losgewinn-Rechtsprechung des X. Senats und der „Projektgewinn“-Rechtsprechung des IX. Senats des BFH:** Richtig erscheint es – auch nachdem der IX. Senat des BFH in der neuen Projektgewinnrechtsprechung für § 22 Nr. 3 auf andere Kriterien abgestellt hat –, sich für die Anwendung von § 37b 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 v. 2.9.2008 (X R 25/07, BStBl. II 2010, 550) 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 Ursachekette, die einen stl. relevanten Sachzusammenhang des Gewinns mit der Einnahmierzweckung 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. HOFMANN, GmbH-StB 2009, 315). Das Abstellen auf ein minimales Vermögensopfer 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, Az. BVerfG 2 BvR 1503/12). 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. 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.

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

13

**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 Akquisitionskunden und zukünftige Geschäftsfreunde je für sich mit umfasst werden (glA EISGRUBER in KIRCHHOF XII. § 37b Rn. 11). 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 auch nach dem Erl. des BMF-Ausführungsschreibens unbeantwortet.

► *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]; aA WERNER, NWB F. 6, 4784, Beispiel 1: dort werden einem Geschäftsfreund auch die Reiseleistungen an seine Ehefrau zugerechnet). Die wohl noch hM (zB GRAW in KSM, § 37b Rn. B 37) 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 Parallelfall, 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; ALTHEOFER in LADEMANN, § 19 Rn. 126g.

Das führt bei der Grenzbetragsberechnung zu „stl. Sippenhaft“ und Zufallsergebnissen, je nachdem, ob jemand allein oder mit Angehörigen begünstigt

wird. Das ist uE unrichtig. 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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, § 37b Rn. 11). Das kann insbes. bei Sachzuwendungen im Zusammenhang mit beschr. stpfl. Einkünften der Fall sein (STICKAN in LBP, § 37b Rn. 6; RIEGLER/RIEGLER, DStR 2011, 903). Anders ist es aber, wenn ausländ. Zuwendungsempfänger gar nicht im Inland estpfl. sind (glA RIEGLER/RIEGLER, DStR 2011, 903 [906 ff.]). 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 StRechtslage stark gefordert werden. SEIFERT (DStZ 2007, 102 [103]) rät den Unternehmen, genaue Aufzeichnungen auch darüber zu führen, für wen wegen seiner Auslandsansässigkeit keine Besteuerung nach § 37b zu erfolgen hat. Das FG Düss. v. 6.10.2011 (8 K 4098/10 L, EFG 2012, 81, Az. BFH VI R 57/11, m. zust. Anm. GRAW) hat § 37b für ArbN ausländ. Tochtergesellschaften der Stpfl. zutr. verneint (glA 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 Fälle zu einer weiteren Besteuerung derselben Zuwendung im Ausland führen dürfte). Es stellt sich hier die Frage, inwieweit die [irrtümliche] Pauschalbesteuerung 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 für zulässig, wenn nur die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 5, 23).



**Zeitpunkt der Zuwendung:** Klarstellend und zutreffend bestimmt BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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“.

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

14

#### 1. Geschenke mit einem Wert unter/über 35 €

**Geschenke:** Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sollen nach dem Gesetzeswortlaut und Meinung der FinVerw. und des FG Hamb. v. 20.9.2011 (2 K 41/11, EFG 2012, 82, mit zust. Anm. GRAW, nrkr., Az. BFH VI R 52/11) in die Bemessungsgrundlage für § 37b mit einbezogen werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 9, 13; glA STUHRMANN in BLÜMICH, § 37b Rn. 4; STAHL in KORN, § 37b Rn. 14 f.; GRAW in KSM, § 37b Rn. B 19).

**Geschenke mit einem Wert unter 35 €:** Das überzeugt jedenfalls für Geschenke mit einem Wert unter 35 € nicht (glA KUHARDT-JUNGHANS, EStB 2012, 34; HARTMANN, DStR 2008, 1418 [1429]), denn auch für Aufmerksamkeiten an ArbN (R 19.6 Abs. 1 LStR 2011) soll es nach der FinVerw. nicht zu einer Pauschalbesteuerung kommen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 19), so dass eine Ungleichbehandlung von ArbN und Nicht-ArbN entstünde (s. Anm. 28). Mit diesem Argument setzt sich die Gegenauffassung nicht näher auseinander. Das FG Hamb. v. 20.9.2011 (2 K 41/11, EFG 2012, 82, Az. BFH VI R 52/11) meint sogar, § 37b begründe als Pauschalregelung bewusst auch für stfreie Einkünfte eine StPflcht, zu der sich der Zuwendende durch seine Wahl eben entschlöße. Das ist uE aber nicht zwingend, eine Unterscheidung ist praktisch sowohl möglich als auch erforderlich (glA KOHLHAAS, FR 2012, 950 [957 f.]). GRAW dagegen (in KSM, § 37b Rn. B 19) schließt aus dem hier in der Voraufgabe Ausgeführten (s. im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), Anm. 14), es hinge vom BA-Abzug des Zuwendenden ab, dass § 37b für Geschenke mit einem Wert unter 35 € außerhalb der Bemessungsgrundlage der Vorschrift blieben. Hierauf kommt es jedoch, wie er selbst ausführt, nicht an. Entscheidend erscheint uE, dass anderenfalls zwischen ArbN und Nicht-ArbN eine Ungleichbehandlung geschaffen wird, deren Berechtigung nicht erkennbar ist. 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 EStPflcht – 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 Steuerberaterverbands 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 25).

► *Aufmerksamkeiten* iSv. R 19.6 LStR 2001 bis zu einem Wert von 40 € 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 (KOHLLHAAS, FR 2012, 950 [958]). Die Ermittlung der Empfänger und Festsetzung einer Steuer ihnen gegenüber dürfte deshalb für die FinVerw. tatsächlich kaum möglich sein.

► *Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer:* Die auf nichtabziehbare Geschenkaufwendungen entfallende Pauschalsteuer ist nach neuer, zutreffender Auffassung als BA beim Zuwendenden abziehbar, s. Anm. 31.

## 15 2. Verfassungsmäßigkeit der Steuerpflicht im Vergleich zur Steuerfreiheit von Bewirtungsaufwand beim Empfänger

KOHLLHAAS (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.

16 Einstweilen frei.

## 17 IV. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung mit 30 % (Abs. 1 Satz 1 Teils. 3)

**Wahlmöglichkeit:** Der Stpfl. kann wählen, ob er die StPfl. des Zuwendungsempfängers pauschal übernimmt oder nicht. Das Wahlrecht wird ausgeübt

#### IV. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung (S. 1 Halbs. 3) Anm. 17 § 37b

durch LStAnmeldung gem. Abs. 4 (s. Anm. 34). 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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).

**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. 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 €
Aufwand Zuwendung	140,52 €
GewSt (Hebesatz 450 %)	26,27 €
KSt (15 %)	21,08 €
5,5 % SolZ	1,16 €
Gesamtaufwand	189,03 €
Die Steuerbelastung für eine Zuwendung im Wert von 100 € beträgt	89,03 %
Aktualisierte Berechnung nach ALBERT, FR 2006, 913 (919).	

**Steuerwirkungen:** VOSSMERBÄUMER [ZfBf 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 3128 € monatlich zu einer deutlichen Nettoersparnis bei ESt und Sozialabgaben führt.

## V. Bemessungsgrundlage (Abs. 1 Satz 2)

### 18 1. Aufwand des Steuerpflichtigen inkl. Umsatzsteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

**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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 9). 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 16), fehlt eine Rechtsgrundlage (so auch GRAW in KSM, § 37b Rn. B 47). 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 Großen Senats des 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.

**Nur der direkt zuzuordnende Aufwand** der Sachzuwendung kann zur Bemessungsgrundlage für den Vorteil des Empfängers erfasst werden. Anderenfalls entstünde eine Kette ohne Ende, 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, oder etwa die Buchhaltungs- und Softwareprogrammierungs- oder -erwerbskosten zur Überwachung der Einhaltung des § 37b (zu dem Fall beachtlicher Programmierkosten einer privaten Großbank s. Anm. 3), interne und externe (Personal-)Kosten zur Umsetzung von § 37b im Unternehmen usw. hier zu Buche schlagen würden. Im Fall des FG Nds. v. 31.5.2012 (11 K 507/10, EFG 2012, 2015, Az. BFH VI R 47/12) wollte der LSt-Außenprüfer Ausgaben für Dekoration, Bustransfer, Sicherheitsdienst, medizinische Versorgung, Versicherungen und Gebühren einer Veranstaltung mit in die Bemessungsgrundlage einrechnen. Hierzu hat das Gericht keine Stellung bezogen, weil es bereits die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen verneint hat. Sollte der BFH dies anders sehen, was uE gut vertretbar wäre, stellt sich die Frage dann erneut. Dieses Vorgehen führt zu unverhältnismäßigem, endlosem Addieren nur mittelbarer Aufwände, die nicht zur Zwecksetzung des § 37b gehören.

Die Pauschalsteuer nach § 37b ist nicht in die Bemessungsgrundlage mit ein-zubeziehen (EISGRUBER in KIRCHHOF XII. § 37b Rn. 20; URBAN, DStZ 2007, 299 [306]).

## 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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 [1319 f.]). Sie lässt außer Acht, dass eigene ArbN eines zuwendenden Herstellerunternehmens in den Genuss des Rabattpflichtbetrags gem. § 8 Abs. 3 kommen, solche von nur verbundenen Unternehmen aber nicht. Zudem besteht nach BFH v. 5.9.2006 (VI R 41/02, BStBl. II 2007, 309) auch die Wahlmöglichkeit, Istpfl. Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 mit dem Marktpreis zu bewerten und deshalb gleichwohl pauschal zu versteuern, hier also gem. § 37b. Die FinVerw. wendet aber die Entsch. nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an (BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 464).

Einstweilen frei.

20–22

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

### 1. Aufwand größer als 10 000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr, Frei- bzw. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) 23

Beträgt der Aufwand des Stpfl. je Empfänger und Wj. für mehrere Zuwendungen mehr als 10 000 €, so entscheidet der Gesetzgeber, dass nicht mehr insgesamt pauschal nach § 37b, sondern für den 10 000 € 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 10 000 € zur Anwendung kommt (so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 21; WERNER, NWB F. 6, 4783; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [105]). Nach richtiger Auffassung (STAHL in KORN, § 37b Rn. 37) 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 dem Empfänger) einrichten (vgl. BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 32 f.); die Anforderungen des § 4 Abs. 7 müssen allerdings nicht erfüllt werden (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]); umgekehrt sind solche Aufzeichnungen heranzuziehen, wenn sie existieren.

24 **2. Aufwand für einzelne Zuwendung größer als 10 000 €, 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 10 000 €, so entfällt die Pauschalversteuermöglichkeit 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 10 000 € 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 10 000 € überschreiten (so WERNER, NWB F. 6, 4783). Im Einzelfall kann die Freigrenze mittels Zuzahlung des Empfängers gewahrt werden (STICKAN in LBP, § 37b Rn. 14).

**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 [307 f.]).

**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.

25–26 Einstweilen frei.

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

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

**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 (ZIESECKE/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 F.* 6, 4783 [4787]). Der Gesetzeswortlaut mit seiner absatzweisen Trennung der angesprochenen Personengruppen lässt indes uE anderes schließen (so *BMF v. 29.4.2008*, *BStBl. I* 2008, 566 – Tz. 4; im Ergebnis auch DRENSECK, *DB* 2007, Beil. 2, 6; STAHL in KORN, § 37b Rn. 43; 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 unbeschr. oder beschr. ESt- oder KStpfl. im Inland gewährt werden, einheitlich zu pauschalieren (*BMF v. 29.4.2008*, *BStBl. I* 2008, 566 – Tz. 6).

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

28

### 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, 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, für den aber eine Fortgeltung bis Ende 2015 bei laufenden Beteiligungen angeordnet wurde. 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. Hat der ArbG wahlweise Sachzuwendungen bereits mit einem betriebsindividuellen Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 besteuert, entfällt die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37b ebenso (*BMF v. 29.4.2008*, *FR* 2008, 534 – Tz. 22). 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 ausdrückl. angesprochene vorrangige Normen:** Als Verfahrensvorschrift schafft § 37b keine materiell noch nicht bestehende StPfl. auf Aufmerksamkeiten (§ 8 Abs. 2 Satz 9; *R* 19.6 Abs. 1, 2 *LStR* 2011: kein Arbeitslohn bis zu einem Wert von 44 € pro Monat nach dem Gesetz [Sachbezugsfreigrenze]; kein Arbeitslohn für Aufmerksamkeiten bis zu einem Wert von 40 €

nach R 19.6 Abs. 1 und 2 LStR 2011 aufgrund der EStR). In diesen Fällen ist § 37b ebenso wenig anzuwenden.

29 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Rechtsfolgen der Inanspruchnahme des Pauschalie-  
rungswahlrechts**

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

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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 27; aA GRAW in KSM, § 37b Rn. D 1). 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 BetriebsstättenFA streiten kann, nicht aber der Zuwendungsempfänger (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]).

31 **II. Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer beim Zuwendenden**

Die bisher hM in FinVerw. (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 26) und Schrifttum (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 37b Rn. 5; GRAW in KSM, § 37b Rn. B 12) geht davon aus, dass eine Nichtabziehbarkeit des Aufwands für ein Geschenk auch den nach § 37b hierfür zu entrichtenden EStBetrag umfasse, glA STAHL (in KORN, § 37b Rn. 56), die meinen, in allen übrigen Fällen, dh. Geschenke unter 35 € und Zuwendungen an ArbN, sei die Pauschalsteuer als BA abziehbar. Dies wird im Gesetz nicht angesprochen. KOHLHAAS (FR 2012, 950 [954]; Stbg 2013, 113 [115]) stellt dies in Frage und versteht den Verweis in § 37b Abs. 3 Satz 2 nur als bedeutsam für die Einnahmenerfassung, nicht aber auch für den BA-Abzug beim Stpfl. Die übernommene ESt sei nicht Bestandteil des Geschenks an den Zuwendungsempfänger, sondern dessen eigene StBelastung. Der Argumentation von KOHLHAAS ist uE zu folgen, und die StBelastung im Falle einer nichtabziehbaren Pauschalsteuer nach § 37b auf nichtabziehbare Geschenkaufwendungen erscheint auch, wie KOHLHAAS (Stbg 2013, 113 [115]) zeigt, dem Zweck von § 37b zuwiderlaufend hoch.

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

**Sachgerechte Mitteilungsform:** 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 Mitteilung und der Übernahme:** Die Mitteilung der pauschalen Übernahme ist nach Auffassung der FinVerw. und einer Meinung im Schrifttum 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 ausdrückl. BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 4; GRAW in KSM, § 37b Rn. B 64; J. SCHULZ, NWB F. 6, 4937 [4942 f.]; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]). Das 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 Nds. FG v. 31.5.2012 (11 K 507/10, EFG 2012, 2050, Az. BFH VI R 47/12) 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 LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 37b Rn. 13; URBAN, DStZ 2007, 299 [309]; FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15550 [15551]). Allerdings sollte in diesem Fall der Stpfl. dem Zuwendungsempfänger eine Mitteilung über den Widerruf machen, damit dieser dann seinen Erklärungspflichten nachkommt, so LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 37b Rn. 14.

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

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

33 **1. Geltung „als“ Lohnsteuer**

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 VIP-Logen-Erlass (BMF v. 22.8.2005, 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 das anders und stellt dazu ohne weitere Begr. fest, dass „grundsätzlich“ der Zuflusszeitpunkt und nicht der Zeitpunkt der Entstehung der ESt beim Empfänger maßgeblich sei (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 29); weshalb dies so sein sollte, bleibt unerfindlich.

Die abgeführte ESt ist BA, und zwar nach richtiger Auffassung (s. Anm. 31) unabhängig davon, ob sie selbst BA ist (aA BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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.

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

**Inlands- und Regelfälle:** Die pauschale ESt ist vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen (zu der praktischen Behandlung verschiedener, einfacher Anwendungsfälle LIess, NWB 2011, 913). Die Anmeldung gilt nach § 168 Abs. 1 AO als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Es sind die Verfahrensregeln des LStAnmeldeverfahrens 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, für ArbN jedoch kalenderjährlich ausgeübt wird (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1086).

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; OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1085). 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. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 8). Für Wj., die vor dem 1.7.2008 endeten, kann das Wahlrecht allerdings nach der von der FinVerw. getroffenen Übergangsregelung hiervon abw. ausgeübt werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 39). Nach Abstimmung der FinBeh. auf Bund-Länder-Ebene konnte für die im Zeitraum vom 1.1.2008 bis 30.6.2008 getätigten Zuwendungen von einer Frist zur Ausübung des Wahlrechts bis 28.2.2009 ausgegangen werden (SenFin. Berlin v. 15.9.2008 – III B – S 2334 – 4/2008, nv.). Diese Frist soll wegen der Veröffentlichung des BMF-Schreibens in 2008 auch für in 2007 getätigte Zuwendungen gelten.

**Verspätete erstmalige Anwendung von § 37b:** Die FinVerw. gestattet auch die verspätete Wahl der Pauschalversteuerung für Zuwendungen an Geschäftsfreunde: Nach Erörterung der Referatsleiter der obersten FinBeh. des Bundes und der Länder konnten Unternehmen im März 2009 auch noch erstmals für in 2008 gewährte Sachzuwendungen § 37b anwenden (Bayerisches Landesamt für Steuern v. 26.6.2009 – S 2297a.1.1–1 St 32/St 33, ESt-Kartei § 37b, Karte 1.2; OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1086, für alle anderen Fälle). Zur Begr. wird dort lediglich BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566 – Tz. 7) angegeben, die keine endgültige Anmeldefrist enthalte, und die fiskalisch motivierte Überlegung angestellt, dass ein FA anderenfalls die angemeldete pauschale ESt zurückzahlen hätte, ohne dass sichergestellt sei, dass „der Steuerbetrag über die Ertragsteuern der Geschäftsfreunde wieder hereinkomme“. Neu bei LSt-Außenprüfungen aufgedeckte Zuwendungen sollen in ihrer Behandlung an die bisherige Ausübung/Nichtausübung des Wahlrechts nach § 37b gebunden bleiben. Die Verwaltung vertritt somit die für den Stpfl. schlechtestmögliche Lösung, wenn sie einen nachträglichen Widerruf der Pauschalversteuerung nicht zulassen will (OFD Rheinland und Münster v. 28.3.2012, DStR 2012, 1086; s. Anm. 32). Mit einer ausgewogenen strechtl. Argumentation hat das nicht allzu viel zu tun.

**Zuständiges Finanzamt bei keiner Arbeitnehmer-Beschäftigung oder Steuerausländern ohne inländische Arbeitgeberpflichten:** Gibt es kein lsl. BetriebsstättenFA, 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 2013 iVm. BMF v. 27.12.2002 (BStBl. I 2002, 1399) zu verfahren sein (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 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.

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

35

Existieren mehrere Betriebsstätten des Stpfl., so muss die pauschale ESt von derjenigen Betriebsstätte 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.

### 36 III. Anmeldung und Abführung von Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag

**Kirchensteuer:** Nach Auffassung der FinVerw. ist auch eine pauschale KiSt vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lsl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Jedenfalls gilt das für Sachzuwendungen, die nach dem 31.12.2006 gewährt werden (so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Tz. 36; gleichlautender Ländererlass v. 23.10.2012, BStBl. I 2012, 1083). 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 Kirchengliederung des Empfängers der allgemeine KiStSatz anzuwenden sein. Die Übersendung eines KiSt-Fragebogens durch den Zuwendenden an einen Empfänger mutet geradezu grotesk an (s. auch o.V., FR 2007, 267).

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