

Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster
Kurzinformation Lohnsteuer-Außendienst
Nr. 02/2012 vom 28.03.2012

Zweifelsfragen zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG

§ 37b EStG ermöglicht es dem zuwendenden Steuerpflichtigen, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer pauschal mit 30 v.H. (zzgl. Annexsteuern) zu erheben. Besteuerungsgegenstand sind Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, die nicht in Geld bestehen und die nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Im Rahmen von Lohnsteueraußenprüfungen sind seit Einführung immer wieder Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung der Rechtsnorm aufgetreten.

Die zu diesem Bereich bisher auf Bund-Länder-Ebene erörterten Sachverhalte, sowie weitere Einzelfälle aus der Praxis werden in der vorliegenden Kurzinformation zusammengefasst. Zur besseren Übersicht orientiert sich der Aufbau dieser Kurzinformation an dem BMF-Schreiben vom 29.04.2008, BStBl I S. 566. Die Kurzinformationen für den Lohnsteuer-Außendienst Nr. 01 und 02/2009, 02/2011 sowie die Verfügung vom 04.11.2009, S 2334 - 1011 - St 213 (OFD Rhld) und vom 05.08.2010, S 2372 - 24 - St 22 - 31 (OFD MS) werden hiermit aufgehoben.

Anwendungsbereich des § 37b EStG:

Zuwendender:

Zuwendender i.S.d. § 37b EStG kann jede natürliche und juristische Person sein. Macht der Zuwendende von der Wahlmöglichkeit des § 37b EStG Gebrauch, so ist er Steuerpflichtiger i.S.d. § 33 AO.

Eine Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG ist auch bei Körperschaften des öffentlichen Rechts und damit auch bei Kommunen möglich. Nach der Intention des Gesetzes sollen jedoch von der Pauschalierungsvorschrift nur die Fälle erfasst werden, in denen Steuerpflichtige aus betrieblicher Veranlassung Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sowie an Personen tätigen, die zu ihnen nicht in einem Dienstverhältnis stehen. Deshalb fallen Sachzuwendungen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts an Nichtarbeitnehmer leistet und die durch die "hoheitliche Tätigkeit" veranlasst sind, nicht in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 S. 1 EStG. Befindet sich unter den Jubilaren ein Arbeitnehmer der juristischen Person des öffentlichen Rechts, fällt die Zuwendung dennoch in den hoheitlichen Bereich, wenn die Geschenke unabhängig von der Arbeitnehmereigenschaft allen Bürgerinnen und Bürgern zugewendet werden.

Sachverhalt:

Eine Gemeinde schenkt jedem Jubilar zum 80. Geburtstag einen Präsentkorb im Wert von 50,00 EUR; zur Goldenen Hochzeit wird jeweils ein Blumenstrauß überreicht.

Ergebnis:

Entscheidet sich z. B. eine Kommune für die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 EStG, ist deshalb für jede Sachzuwendung nach dem zugrunde liegenden Veranlassungs-, Verursachungs- und Motivationshintergrund zu fragen. So kann es sich einerseits um Zuwendungen an Gemeindemitglieder im hoheitlichen Bereich handeln, die nicht der Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG unterliegen. Andererseits können Zuwendungen an Personen vorliegen, mit denen die Gemeinde in Geschäftsbeziehungen steht (Auftragnehmer der Gemeinde); in diesen Fällen ist die Regelung des § 37b Abs. 1 EStG anzuwenden.

Zu beachten ist, dass ein Betrieb gewerblicher Art als Bestandteil der juristischen Person des öffentlichen Rechts ein eigenständiger Steuerpflichtiger ist. Die Ausübung des Wahlrechts zur Anwendung des § 37b EStG durch einen Betrieb gewerblicher Art bindet nicht auch den hoheitlichen Bereich und den Bereich der Vermögensverwaltung einer Kommune. Die Anwendung des § 37b EStG durch die Kommune selbst wird dadurch nicht ausgeschlossen.

Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung:**Bindungswirkung bei abweichendem Wirtschaftsjahr:**

Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung kann für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG auch im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung getroffen werden. Für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 2 EStG ist die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG, 28. Februar des Folgejahres) zu treffen.

Sachverhalt:

Ein abweichendes Wirtschaftsjahr besteht zum Beispiel vom 1. August 2008 bis zum 31. Juli 2009.

Ergebnis:

Für die Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer kann das Wahlrecht (Rdnr. 4 des BMF-Schreibens vom 29. April 2008, a.a.O.) zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung maßgeblichen Termin (28. Februar des Folgejahres) ausgeübt werden. Dies ist in dem Beispiel der 28. Februar 2009 für die Sachzuwendungen des Kalenderjahres 2008. Für den Personenkreis der eigenen Arbeitnehmer gilt bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr die kalenderjährliche Betrachtungsweise. Das Wahlrecht wird also ausschließlich für die im Kalenderjahr 2008 ausgegebenen Sachzuwendungen ausgeübt und erstreckt sich nicht auch noch auf das Kalenderjahr 2009. Für das Kalenderjahr 2009 kann das Wahlrecht erneut ausgeübt werden. Für den Personenkreis der Geschäftsfreunde gilt die wirtschaftsjährliche Betrachtungsweise, das heißt das ausgeübte Wahlrecht erstreckt sich auch über das Kalenderjahr hinaus.

Pauschalierungswahlrecht nach Ablauf des maßgebenden Wahlrechtszeitpunkts:

Nach § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG gilt die pauschale Einkommensteuer als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendungen gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteueranmeldung anzumelden. Eine Ausschlussfrist, bis zu welchem Zeitpunkt die pauschale Einkommensteuer spätestens anzumelden ist, ist in § 37b EStG nicht genannt.

Für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG (Dritte) ergibt sich auch aus dem BMF-Schreiben vom 29.04.2008 (Rdnr. 7, a.a.O.) eine solche Frist nicht. Dort ist lediglich ausgesagt, die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung ist spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung zu treffen. In der letzten Lohnsteuer-Anmeldung wird die Entscheidung auch dann getroffen, wenn für den letzten Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum eine geänderte Lohnsteuer-Anmeldung abgegeben wird, solange das verfahrensrechtlich (§§ 168 Satz 1, 164 Abs. 2 AO) noch möglich ist.

Für den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 2 EStG (eigene Arbeitnehmer) ist die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG, 28. Februar des Folgejahres) zu treffen.

In den Fällen, in denen bisher noch keinerlei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer pauschal besteuert wurden und entsprechende Sachverhalte im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung entdeckt werden, kann das Wahlrecht (erstmalig) noch ausgeübt werden und die Sachzuwendungen können nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal besteuert werden.

Wenn andere Zuwendungen bereits nach § 37b Abs. 2 EStG pauschaliert wurden, muss bei neu aufgedeckten Sachverhalten die Pauschalierung nach § 37b EStG angewendet werden. Der Arbeitgeber hat insoweit das Wahlrecht bereits ausgeübt.

In den Fällen, in denen Sachzuwendungen bisher individuell besteuert wurden, also die Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG zum maßgeblichen Wahlrechtszeitpunkt nicht gewählt wurde, können neu aufgedeckte Sachverhalte ebenfalls nicht mehr nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal besteuert werden.

Bemessungsgrundlage:

1. Begriffsbestimmung:

In den Anwendungsbereich nach § 37b EStG fallen u.a. **Sachzuwendungen**, die **zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung** erbracht werden. Die Anwendbarkeit des § 37b (1) Nr. 1 EStG erfordert, dass zwischen dem Zuwendenden und dem Leistungsempfänger eine Leistung oder Gegenleistung (Grundgeschäft) vereinbart ist, die Zuwendung in einem hinreichend konkreten Zusammenhang mit diesem Grundgeschäft steht und die Zuwendung zusätzlich (also freiwillig) zur geschuldeten Leistung oder Gegenleistung hinzukommt. Die durch den BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze (BFH-Urteile vom 11.11.2010, VI R 21/09, BStBl 2011 II S. 383, VI R 27/09, BStBl 2011 II S. 386 und VI R 41/10, BStBl 2011 S. 389) zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn sind auch bei Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer und Dritte im Zusammenhang mit der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG anzuwenden. Auf die zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn bei Gutscheinen und Einkaufsberechtigungen ergangene gemeinsame Verfügung der OFD'en Rheinland und Münster vom 17.05.2011 - S 2334 - 1026 - St 212 (OFD Rhld) / S 2334 - 10 - St 22 - 31 (OFD Ms) - wird verwiesen.

2. Einzelfälle

Sachverhalt 1:

Ein Versorgungsunternehmen hat seinen Kunden Sachzuwendungen und Gutscheine im

Rahmen von Tombolas, Preisausschreiben und Gewinnspielen zugewendet. Der Kunde erwirbt mit Abschluss des Vertrags über die Versorgungsleistung jedoch keinen Anspruch auf die Gewährung von Sachzuwendungen.

Ergebnis:

Diese Leistungen werden zusätzlich im Rahmen eines bestehenden Vertragsverhältnisses erbracht. Die Voraussetzungen des § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG liegen vor.

Sachverhalt 2:

Ein Unternehmen führt eine Aktion unter dem Motto "Einkaufen -Punkte sammeln -Prämie aussuchen" durch. Hierbei wird jedem Kunden, der sich für die Teilnahme an der Aktion entschieden hat, pro 10,00 EUR Einkauf ein Punkt gutgeschrieben. Je nach Höhe der erlangten Punkte erhält der Kunde eine Prämie. Er erhält z. B. bei 25 Punkten wahlweise einen Waschstraßengutschein oder eine Isolierkanne, bei 50 Punkten einen USB-Stick oder eine elektrische Zahnbürste.

Ergebnis:

Sobald der Kunde sich für die Teilnahme an einem Bonusprogramm entscheidet, wird damit die Ausgabe der Punkte zum Bestandteil der Leistung des leistenden Unternehmers. Die Hingabe der Prämie stellt nur noch die Folge dar. Eine zusätzliche Leistung ist weder in der Gutschrift der Punkte, noch in der Hingabe der Prämie zu sehen. § 37b EStG findet in diesen Fällen somit keine Anwendung.

Sachverhalt 3:

Ein Unternehmen (A) gewährt seinen Arbeitnehmern und Unternehmen im Konzernverbund (Dritte) i.R.v. Wettbewerben für bestimmte Leistungen Punkte, die diese gegen Prämien eintauschen können. Das Unternehmen wendet § 37b EStG an. Nun wollen die Dritten, deren eigene Arbeitnehmer bereits an dem Punktesystem teilnehmen, eigene Wettbewerbe starten und durch zusätzliche Punkte, die im Rahmen des Programms nutzbar sind, vergüten. Die Kosten werden durch einen Zuschuss durch die Dritten getragen. Das Unternehmen (A) will § 37b EStG für alle Zuwendungen anwenden.

Ergebnis:

Zuwendungen aufgrund eines Verkaufs- oder Mitarbeiterwettbewerbs fallen i.d.R. in den Anwendungsbereich des § 37b EStG. In dem Sachverhalt liegt ein Anwendungsfall des § 37b (1) S. 1 Nr. 1 EStG vor. Die Pauschalierung ist insgesamt von dem zuwendenden Unternehmen A durchzuführen (Rdnr. 11 des BMF-Schreibens vom 29.04.2008, a.a.O.). Die Zuzahlungen der Dritten mindern die BMG nicht (Rdnr. 9 des v.g. BMF-Schreibens).

Sachverhalt 4:

Ein Unternehmen schließt mit einem Großkunden einen Vertrag, nach dem dessen Arbeitnehmern bei Kauf eines Wirtschaftsgutes vom Unternehmen ein besonderer Rabatt gewährt wird.

Ergebnis:

Bei der Einräumung dieses Vorteils handelt es sich weder um ein Geschenk i.S.v. § 4 (5) S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. R 4.10 (4) S. 4 EStR (rechtliche Verpflichtung) noch um eine zusätzlich erbrachte Leistung in Bezug auf das Vertragsverhältnis Unternehmer/Arbeitnehmer des Großkunden. Es liegt kein Anwendungsfall des § 37b EStG vor. Im vorliegenden Sachverhalt liegt vielmehr eine Arbeitslohnzahlung von dritter Seite vor (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG).

3. Streuwerbeartikel:

Nicht besteuert werden nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 16/2712 S. 55) - unabhängig von der Höhe der Zuwendung - auch weiterhin Streuwerbeartikel und

geringwertige Warenproben, die nicht den Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erfüllen. Streuwerbeartikel sind Werbemittel die durch ihre breite Streuung eine Vielzahl von Menschen erreichen und damit den Bekanntheitsgrad des Unternehmens steigern.

Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 Euro nicht übersteigen, **sind** bei der Anwendung des § 37b EStG **als Streuwerbeartikel anzusehen** und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Bei der Prüfung der 10 Euro-Grenze ist auf den Wert des einzelnen Werbeartikels abzustellen, auch wenn ein Zuwendungsempfänger mehrere Artikel erhält. Besteht der einzelne Werbeartikel aus einer Sachgesamtheit (Beispiel: ein Etui mit zwei Kugelschreibern im Wert von jeweils 6 €), ist für die Prüfung der 10 Euro-Grenze naturgemäß auf den Wert der Sachgesamtheit abzustellen. Die Umsatzsteuer ist für die Prüfung der 10 Euro-Grenze den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dann hinzuzurechnen, wenn der Abzug als Vorsteuer ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist (§ 9b Abs. 1 EStG im Umkehrschluss, R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR, H 9b "Freigrenze für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG").

4. Umfang der pauschal zu steuernden Sachzuwendungen an Empfänger:

In die Bemessungsgrundlage sind alle Zuwendungen einzubeziehen; es kommt nicht darauf an, dass sie beim Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. Danach sind sowohl die Zuwendungen in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen, die an Arbeitnehmer und Dritte geleistet werden, die im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, als auch sämtliche Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung als Betriebsausgabe abziehen darf.

Hinweis auf anhängige Verfahren:

Urteil FG Düsseldorf vom 06.10.2011, 8 K 4098/10 L:

Das FG Düsseldorf hat entschieden, dass die Sachzuwendungen an nicht der Besteuerung im Inland unterliegenden Empfänger von der Pauschalsteuer nicht zu erfassen sind. Nach Auffassung des Finanzgerichts ist die Berechnung der Lohnsteuer durch das Finanzamt unter Einbeziehung der Zuwendungen an die ausländischen Empfänger rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 37b Einkommensteuergesetz bezwecke lediglich eine Vereinfachung der Besteuerung. Einer derartigen Vereinfachung bedürfe es aber nicht, wenn die Zuwendungen nicht zu den im Inland zu steuernden Einkünften gehörten.

Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 57/11).

Urteil FG Hamburg vom 20.09.2011, 2 K 41/11:

§ 37b EStG findet auch auf Sachzuwendungen und Geschenke an Nichtarbeitnehmer im Wert zwischen 10 € und 35 € Anwendung. § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG verweist auf Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und differenziert nicht danach, ob dem Zuwendenden der Betriebsausgabenabzug zusteht. Es ist daher nicht relevant für die Pauschalisierung gemäß § 37b EStG, ob ein Betriebsausgabenabzug beim Zuwendenden zulässig ist, denn auch soweit ein Betriebsausgabenabzug nicht erfolgen kann, liegt ein Geschenk im Sinne des § 37b EStG wie auch im zivilrechtlichen Verständnis vor.

Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 52/11).

5. Bewertung der Zuwendungen:

Nach § 37b Abs. 1 S. 2 EStG sind Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer. Besteht die Zuwendung aber in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens oder in einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung und sind dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden, ist als Bemessungsgrundlage für eine Besteuerung nach § 37b EStG der gemeine Wert anzusetzen.

Sachverhalt:

Die Zuwendung einer Eintrittskarte beinhaltet die kostenlose Hingabe eines Rechts, an einer bestimmten Veranstaltung teilzunehmen. Soweit dieses Recht selbst geschaffen wurde und zur Veräußerung bestimmt ist, handelt es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens. Damit fällt die Zuwendung von Eintrittskarten grundsätzlich unter die erste Fallgruppe der Rdnr. 16 des BMF-Schreibens vom 29. April 2008 (a. a. O.) der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens.

Ergebnis:

Die Aufwendungen für diese Eintrittskarten entsprechen in diesen Fällen den anteiligen Herstellungskosten. Dazu zählen alle Aufwendungen, die mit der Organisation und Ausrichtung der Veranstaltung in Zusammenhang stehen und keinem anderen besonderen Zweck oder Wirtschaftsgut zugeordnet werden können (Rdnr. 14 des BMF-Schreibens vom 29. April 2008 a. a. O.). Da diese Aufwendungen im Regelfall nicht unverhältnismäßig gering i. S. d. Rdnr. 16 des BMF-Schreibens vom 29. April 2008 (a. a. O.) sind, ist im jeweiligen Einzelsachverhalt zu prüfen, ob als Bemessungsgrundlage für die Anwendung des § 37b EStG die Aufwendungen anzusetzen sind, die der einzelnen Karte (ggf. im Schätzungswege) zugeordnet werden können, oder aber der gemeine Wert anzusetzen ist.

Wirkung auf bestehende Regelungen:

Aufmerksamkeiten:

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, sowie steuerfreie Sachbezüge, werden von § 37b Abs. 2 EStG nicht erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen des Steuerpflichtigen an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR 2011) anzusehen sind und deren Wert 40 Euro nicht übersteigen, nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einbezogen. **Gleiches gilt auch für Zuwendungen des Steuerpflichtigen i.S.v. R 19.6 LStR 2011 an Dritte.**

Kontrollmitteilungen:

Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG gilt per gesetzlicher Fiktion als Lohnsteuer (§ 37b (4) S.1 EStG). § 37b EStG gehört grundsätzlich zum sachlichen Prüfungsumfang einer Lohnsteuer-Außenprüfung. Hat der Arbeitgeber das **Wahlrecht** nach § 37b EStG ausgeübt, liegt in diesen Fällen auch das förmliche Prüfungsrecht bei der Lohnsteuer-Außenprüfung. Zur Erstellung von Kontrollmitteilungen in diesem Zusammenhang verweise ich auf Anhang 6 Tz. 6.4.5 der Anleitung für den Lohnsteuer-Außendienst.