

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

v. *Wolfersdorff*, ifst-Schrift 522 (2018)

ISBN: 978-3-89737-182-8

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff

Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 522:

Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Misstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

Die einkommensteuerliche Behandlung betrieblich veranlasster Sachzuwendungen im Geschäftsleben bereitet zunehmend Probleme. Es gibt kaum ein Unternehmen, kaum eine Organisation, die nicht mit Schwierigkeiten des speziellen Betriebsausgabenabzugsverbots für Geschäftsgeschenke sowie der übernommenen Pauschalsteuer für den Zuwendungsempfänger nach § 37b EStG – bis hin zur Unmöglichkeit der Erfüllung steuerlicher Vorgaben – konfrontiert wäre. Es geht hier um betriebliche Massen-Sachverhalte wie bspw. den Einsatz von Werbeartikeln, den Blumenstrauß für den Geschäftspartner zur Filialeröffnung oder die Organisation von Veranstaltungen.

Idealerweise sollten das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke über 35 € pro Jahr und Empfänger nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG und die Pauschalsteuer nach § 37b EStG entsprechend einfach, rechtssicher und auch weitgehend automationsgestützt in den Betrieben umsetzbar sein. Die Realität der praktischen Rechtsanwendung sieht allerdings ganz anders aus. Beide Normen sind sehr komplex und aufwendig in der Anwendung. Sie benachteiligen durch Rechtsanwendungsschwierigkeiten und eine strukturell überhöhte Steuerbelastung dabei auch in besonderer Weise den Mittelstand, der bevorzugt Werbeartikel als „Marketingtool“ einsetzt. Auch übliche Sachzuwendungen an Arbeitnehmer werden – unter zusätzlicher Berücksichtigung der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung – besonders belastet.

Die vorliegende Schrift zeigt, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke und die Pauschalsteuer nach § 37b EStG einer Modernisierung und „Bereinigung“ bedürfen, und unterbreitet hierzu Lösungsvorschläge.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Februar 2018

Inhaltsverzeichnis

I.	Einführung	9
II.	Beschränkter Betriebsausgabenabzug für Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)	14
	1. Rechtsentwicklung	14
	2. Die Regelung des Betriebsausgabenabzugsverbots	17
	a. Überblick	17
	b. Systematik	19
	3. Zweifelsfragen	22
	a. Befolgungsdefizite der Vorschrift	22
	b. Pauschalsteuer nach § 37b EStG als nicht abzugsfähiges Geschenk	23
	c. Inhaltlicher Anwendungsbereich	26
	aa. Werbeartikel als Geschenk?	26
	aaa. Der Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dem Wortlaut nach	26
	(1) Streitig: Verfassungsmäßigkeit der Anwendung auf Werbeartikel	26
	(2) Geschenkbegriff im Sinne des Zivilrechts	27
	(3) Abgrenzung: Entgeltlichkeit einer Zuwendung	29
	bbb. Der Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dem Telos nach	35
	bb. Konzern- und Leiharbeitnehmer als fälschlich „sanktionierter“ Empfängerkreis	37
	d. Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	38
	4. Aufzeichnungspflichten und Bürokratieaufwand	40
	5. Resümee	44
III.	Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG	46
	1. Rechtsentwicklung	46
	a. Sinn und Zweck sowie Historie der Norm	46
	b. Neuere Rechtsprechung	51

2. Die Regelung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG im Überblick	53
a. Die Pauschalbesteuerung als „Wahlrecht“ des Zuwendenden ..	53
b. Zeit- und Verfahrensaspekte	56
c. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich	58
3. Zweifelsfragen	63
a. Steuerpflichtige Einkünfte beim Empfänger.....	63
aa. Steuerbare Einnahmen	63
aaa. Zuordnung zu einer relevanten Erwerbssphäre	63
bbb. Inländische Steuerpflicht	67
ccc. Bereicherung des Empfängers	68
(1) Überblick	68
(2) Arbeitnehmer	69
(3) Geschäftspartner	72
bb. Steuerbare Einkünfte: Nettovermögenszugang	74
cc. Sonstige Steuerfreiheit	76
b. Pauschalierungsfähige Sachverhalte nach 37b EStG.....	77
c. Bemessungsgrundlage.....	79
d. Zusammenhang zwischen Steuerpauschalierung und Betriebsausgabenabzugsverbot	82
e. Besonderheiten bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer	84
aa. Besonderheiten aufgrund der Sozialversicherungspflicht... ..	84
bb. Besonderheiten bei der Bemessungsgrundlage	90
f. Höchst- und Ausschlussgrenze der Pauschalsteuer	91
4. Aufzeichnungspflichten und Bürokratieaufwand	92
5. Vergleich mit der Pauschalsteuer nach § 37a EStG (Sachprämien)	94
6. Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen.....	97
a. Geschäftsveranstaltungen	97
b. Betriebsveranstaltung in Abgrenzung zu Geschäftsveranstaltungen	101
aa. Die Neuregelung des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG	101
bb. Abgrenzungsfragen bei der Pauschalbesteuerung	104
7. Resümee.....	106

IV. Erfassung im betrieblichen Compliance-System	110
V. Reformvorschlag	113
1. Modernisierung des Betriebsausgabenabzugsverbots für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen	113
2. Modernisierung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen	116
a. Reformbedarf und Reformziele	116
b. Reformzuschnitt	117
aa. Typisierende Berücksichtigung nicht steuerpflichtiger Zuwendungen	117
bb. Bemessungsgrundlage	119
cc. Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen	119
dd. Arbeitnehmerfälle	121
ee. Kurzüberblick	122
VI. Zusammenfassung	123

*Ich danke allen Kollegen
aus Wissenschaft, Beratung, Unternehmen und Finanzverwaltung
ganz herzlich für die zahlreichen Gespräche
und Rückmeldungen zur Schrift.*

I. Einführung

Die einkommensteuerliche Behandlung betrieblich veranlasster Sachzuwendungen im Geschäftsleben bereitet zunehmend Probleme. Es gibt kaum ein Unternehmen, kaum eine Organisation, die nicht mit Schwierigkeiten des Betriebsausgabenabzugsverbots (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG) sowie der abgeltenden Pauschalsteuer für den Zuwendungsempfänger (§ 37b EStG) – bis hin zur Unmöglichkeit der Erfüllung steuerlicher Vorgaben – konfrontiert wäre.

Kleinere, unentgeltliche Sachzuwendungen an Geschäftspartner und Arbeitnehmer gehören dabei nach wie vor zur verkehrüblichen geschäftlichen Beziehungspflege. Es geht um Sachverhalte wie etwa

- den Einsatz von Werbeartikeln,
- die Zuwendung eines Blumenstraußes zum Firmenjubiläum oder der Filialeröffnung des Geschäftspartners,
- die Organisation einer Betriebs- oder Geschäftsveranstaltung, bspw. mit Bewirtung, Werbeartikeleinsatz, Rahmenprogramm,
- die Zuwendung einer Flasche Rotwein mit Weihnachtsgruß zum Jahreswechsel.

Die Beispiele zeigen, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke und die pauschale Besteuerung des Zuwendungsempfängers nach § 37b EStG typischerweise Massenprozesse mit auch „kleineren Beträgen“ in den Unternehmen betreffen. Idealerweise sollten beide Normen entsprechend einfach und rechtssicher umsetzbar sein. Die Realität der praktischen Rechtsanwendung ist hierzu indes diametral. Beide Normen sind sehr komplex und aufwendig in der Anwendung. Auch eine weitgehend vollautomatisierte Erfassung und Subsumption der betroffenen Sachverhalte – etwa im Rahmen eines steuerlichen Compliance-Systems – ist nicht möglich.

Beide Normen benachteiligen durch ihre mangelnde Praktikabilität, übermäßigen Erfüllungsaufwand und eine strukturell überhöhte Steuerbelastung¹ vor allem den Mittelstand, der bevorzugt Werbeartikel als „Marketingtool“ einsetzt.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke und die pauschale Besteuerung des Zuwendungsempfängers nach § 37b EStG bedürfen insoweit einer Modernisierung und „Bereinigung“.

¹ Vgl. hierzu Abschnitte III.2., S. 53 und III.3., S. 63.

In der vorliegenden Schrift werden zunächst die praktischen Anwendungsschwierigkeiten, die Belastungswirkungen und der Erfüllungsaufwand bei der einkommensteuerlichen Behandlung betrieblich veranlasster Sachzuwendungen aufgezeigt. Sie offenbaren sich bei einer „Inventur“ der dem Gesetz nach eigentlich erforderlichen zahlreichen Sachverhaltsdifferenzierungen beim Betriebsausgabenabzugsverbot und der Pauschalsteuer nach § 37b EStG:

1. Sachzuwendung bis 10 € bzw. „Streuwerbeartikel“ an Arbeitnehmer: kein Einbezug in die Pauschalsteuer nach § 37b EStG (*strittig*);
2. Streuwerbeartikel an Geschäftspartner: kein Einbezug in die Pauschalsteuer nach § 37b EStG mangels steuerpflichtiger Einkünfte des Empfängers (*strittig hinsichtlich Wertgrenze für „echte Streuwerbeartikel“, etwa Messeartikel für 12 €*);
3. Sachzuwendung an Arbeitnehmer oder Geschäftspartner, nach DBA/Auslandstätigkeitserlass nicht im Inland steuerbar: keine Pauschalbesteuerung (*in der Praxis wird wohl nur nach in-/ausländischem Empfänger-Wohnsitz unterschieden*);
4. Sachzuwendung an Arbeitnehmer, kein Streuwerbeartikel, keine Aufmerksamkeit zu persönlichem Anlass und 44-€-Freigrenze für Sachbezüge im Monat wird insgesamt nicht überschritten: keine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG, aber Einzelaufzeichnung im Lohnkonto erforderlich;
5. Sachzuwendung an Arbeitnehmer, kein Streuwerbeartikel oder Aufmerksamkeit zu persönlichem Anlass, 44-€-Freigrenze für Sachbezüge im Monat würde ggf. überschritten werden: optionale Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG;
6. Sachzuwendung an Arbeitnehmer oder Geschäftspartner, kein Streuwerbeartikel, aber Aufmerksamkeit bis 60 € zu persönlichem Anlass: keine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG;
7. Sachzuwendung an Arbeitnehmer oder Geschäftspartner, kein Streuwerbeartikel, aber Aufmerksamkeit bis 60 € bei Zuwendung zu Brauchtfest oder sonstigem geschäftlichem Anlass: Pauschalbesteuerung (*zweifelhaft/strittig*);
8. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer *bei/gelegentlich* einer Betriebsveranstaltung bis 60 €: optional pauschalierungsfähig nach § 37b EStG oder Einbezug in den 110-€-Freibetrag für Sachzuwendungen anlässlich einer Veranstaltung bzw. Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG mit Sozialversicherungsfreiheit;

9. Sachzuwendungen nur *gelegentlich* – nicht: anlässlich – einer Betriebsveranstaltung über 60 €: pauschalierungsfähig nach § 37b EStG, kein Einbezug in 110-€-Freibetrag des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG und keine Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG mit Sozialversicherungsfreiheit;
10. Sachzuwendung als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Geschäftspartner, wenn die 35-€-Freigrenze pro Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten ist: Betriebsausgabenabzug, besondere Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG;
11. Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer: Betriebsausgabenabzug; keine besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG;
12. Sachzuwendungen als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Leiharbeitnehmer und Arbeitnehmer von Konzernunternehmen, wenn die 35-€-Freigrenze pro Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten ist: Betriebsausgabenabzug, besondere Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG (*zweifelhaft/strittig*);
13. Sachzuwendung als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Dritte, wenn die 35-€-Freigrenze pro Empfänger und Wirtschaftsjahr überschritten ist: kein Betriebsausgabenabzug, Pauschalsteuer nach § 37b EStG kann nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden; besondere Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG;
14. Sachzuwendung als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Dritte, wenn die 35-€-Freigrenze pro Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten ist, aber der Dritte persönlich einem Geschäftspartner nahesteht und die Zuwendungen an beide die 35 € überschreiten: kein Betriebsausgabenabzug, besondere Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG;
15. Geringwertige Sachzuwendung als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Dritte; Betriebsausgabenabzug, keine gesonderte Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG (*genaue Wertgrenze ist nicht geklärt; meist zwischen 5 € und 10 €*);
16. Sachzuwendung als „Geschenk“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG an Dritte, das typischerweise beruflich genutzt wird: Betriebsausgabenabzug, keine gesonderte Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG (*strittig hinsichtlich des erforderlichen „Berufsbezugs“ der Sachzuwendung*);
17. Sachzuwendungen an Geschäftspartner in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Geschäftsabschluss („Zugabe-Artikel“): Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG (*ggf. strittig in der Abgrenzung im Einzelfall*);

18. Sachzuwendungen an Geschäftspartner als nachträglich gewährte *Dienstleistungsprämien* („Leistung buchen – Punkte/Meilen sammeln – Prämie aussuchen“): Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG; Pauschalbesteuerung nach § 37a EStG in Höhe von nur 2,25% möglich;
19. Sachzuwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Vertragsverhältnis (Incentive-Maßnahme etwa im Rahmen eines Verkaufswettbewerbs); Entgeltlichkeit liegt vor; Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG; Pauschalsteuer nach § 37b EStG möglich; Pauschalsteuer ist immer als Betriebsausgabe abzugsfähig;
20. Pauschalsteuer nach § 37b EStG, die auf ein Geschäftsgeschenk an einen Empfänger entfällt, das bspw. im vorherigen Wirtschaftsjahr aufgrund Überschreitens der 35-€-Freigrenze für den Betriebsausgabenabzug nicht abzugsfähig war: keine Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG;
21. Sachzuwendungen als Gewinne aus Gewinnspielen an anonyme Dritte: Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG, keine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG mangels Steuerpflicht der Zuwendungen;
22. Sachzuwendungen als Gewinne aus besonderen Gewinnspielen für ausgesuchte (!) Geschäftspartner: in Höhe der anteiligen Gewinnchance liegt Sachzuwendung als Geschenk i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vor; gesonderte Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG; kein Betriebsausgabenabzug bei Überschreiten der Freigrenze von 35 € pro Jahr und Empfänger; Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG;
23. Sachzuwendungen als Gewinne aus besonderen Gewinnspielen für ausgesuchte (!) Geschäftspartner bei Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch: keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG; Betriebsausgabenabzug auch bei Überschreiten der Freigrenze von 35 € pro Jahr und Empfänger; ggf. Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG (*strittig*);
24. Sachzuwendungen an Geschäftspartner als nachträglich gewährte *Verkaufsprämien* („Einkaufen – Punkte sammeln – Prämie aussuchen“): Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG;

25. Werbegestaltungs- und -druckkosten: Betriebsausgabenabzug, beispielsweise für Anzeigen, es sei denn, Trägerobjekt ist ein Werbeartikel;
26. Sachzuwendung in Form von Blumen bei Beerdigungen: Betriebsausgabenabzug, keine gesonderten Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG (*strittig*); keine Pauschalsteuer nach § 37b EStG;
27. Sachzuwendung in Form von Blumen bei anderen Anlässen, etwa Filialeröffnung des Geschäftskunden: kein Betriebsausgabenabzug, wenn 35-€-Grenze überschritten wird; gesonderte Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG; keine Pauschalsteuer nach § 37b EStG (*zweifelhaft/strittig*);

... usw.

Dass hier erhebliches Vereinfachungspotenzial und Vereinfachungsbedarf gegeben sind, liegt auf der Hand. Dem Gesetzgeber werden entsprechend Reformvorschläge unterbreitet, die insbesondere einer Vereinfachung und Rückführung unangemessenen Erfüllungsaufwands dienen sollen. Ziel ist dabei, das Betriebsausgabenabzugsverbot und die Pauschalsteuer nach § 37b EStG auch wieder auf ihren ursprünglichen Sinngehalt zurückzuführen und Ungleichheiten in den Belastungswirkungen möglichst zu beseitigen.

II. Beschränkter Betriebsausgabenabzug für Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)

1. Rechtsentwicklung

§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG regelt heute ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschenkaufwendungen an Geschäftspartner, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einem Empfänger im Wirtschaftsjahr insgesamt zugewendeten Gegenstände 35 € übersteigen.

Das gesetzgeberische Ziel des Betriebsausgabenabzugsverbots, das damals sog. „Spesenunwesen“ zu bekämpfen, ist fast so alt wie die Bundesrepublik Deutschland selbst. Die in den Nachkriegsjahren langsam in Schwung kommende Wirtschaft brachte eine entsprechende Steigerung des Lebensstandards mit sich, von der allerdings noch längst nicht alle Bevölkerungsteile profitierten. Der Gesetzgeber bemängelte 1960, dass

„viele Unternehmer bei ihrer betrieblichen Repräsentation, wie Bewirtung von Geschäftsfreunden, gesellschaftlichen Veranstaltungen, Unterkunft und Beköstigung auf Geschäftsreisen, Ausstattung der Geschäftsräume usw., einen außerordentlich hohen Aufwand treiben. Dieser unter dem Stichwort „Spesenunwesen“ gekennzeichnete übertriebene Aufwand hat in weiten Kreisen der Bevölkerung Anstoß erregt und ist allmählich zu einem öffentlichen Ärger geworden. Im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens ist es erforderlich, dass dieser Aufwand nicht länger durch den Abzug als Betriebsausgaben vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt werden kann.“

Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs – einschließlich der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung für Geschenke – war damit ursprünglich auch sozialpolitisch motiviert.

Historisch regelte zunächst § 9a EStG 1951, dass sog. „Bewirtungsspesen“ nur nach Maßgabe einer Rechtsverordnung abgezogen werden durften. § 4 Abs. 4 Satz 2 EStG 1953 – heute geregelt in § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG – machte den Abzug von Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, schließlich davon abhängig, dass diese Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen

beurteilt werden konnten.² Bestimmte Aufwendungen, die der Gesetzgeber bereits ihrer Art nach als „überflüssige und unangemessene Repräsentationsaufwendungen“ beurteilte, adressierte er 1960 durch eigens aufgeführte Regelungen in § 4 Abs. 5 EStG – darunter Aufwendungen für betrieblich veranlasste „Geschenke“.³

§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG fungiert als eine Art „Generalklausel“⁴ und „Auffangtatbestand“.⁵ Der Gesetzgeber wendet sich hier gegen einen damals offensichtlich weit verbreiteten Missbrauch beim „Spesenabzug“ zulasten der Allgemeinheit.⁶ In diesem Sinnzusammenhang liegt der Schlüssel für das Gesamtverständnis von § 4 Abs. 5 EStG⁷ und damit auch von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

Werbeartikel von geringem Wert – offenkundig nicht „missbrauchsverdächtig“ – wollte der historische Gesetzgeber entsprechend zunächst ausdrücklich vom Betriebsausgabenabzugsverbot ausnehmen.⁸ Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde dies indes als begrifflich zu eng verworfen;⁹ statt einer qualitativen Abgrenzung einigte man sich auf eine quantitative Frei-

² Zur Historie insoweit BFH vom 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. 1981 II S. 58; BT-Drucks. 4.092 vom 21. 2.1953 S. 2.

³ Begründung zum RegE des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drs. III/1811 S. 8.

⁴ Vgl. BFH vom 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58 zu § 4 Abs. 5 S. 2 EStG a.F.

⁵ Vgl. *Wied*, in Blümich, § 4 EStG, 136. Aufl. 2017, Rn. 869.

⁶ Vgl. Begründung zum RegE des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drs. III/1811 S. 8 und Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes 1974, BT-Drs. 7/1470, S. 221. Ursprünglich waren für Bewirtungen – heute geregelt in § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG – noch keine separaten Regelungen vorgesehen, Betriebsausgaben für Bewirtungskosten und „Geschenke“ wurden zusammen unter dem Stichwort des sog. „Spesenabzugs“ und „Spesenunwesens“ diskutiert.

⁷ Vgl. BFH vom 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981, 58. Dies gilt jedenfalls insoweit, wie Aufwendungen mit Bezug zur privaten Lebensführung adressiert sind.

⁸ „Aufwendungen für Geschenke an Personen, die zu dem Steuerpflichtigen nicht in einem Dienstverhältnis stehen, mit Ausnahme von Werbebeschenken von geringem Wert, scheiden bei der Gewinnermittlung aus“ (§ 4 Abs. 4 Nr. 1 EStG a.F.), Begründung zum RegE des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drs. III/1811 S. 8.

⁹ Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Regierungsentwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drs. 1811, 1941, S. 2.

grenze für den Betriebsausgabenabzug: Nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1960 waren betrieblich veranlasste Aufwendungen für Geschenke *bis zu 100 DM* pro Wirtschaftsjahr und Empfänger als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zu einem Dritten Steuerreformgesetz 1974 wurde bemängelt, dass kaum nachprüfbar sei, ob Geschenke rein betrieblich veranlasst seien – oder doch auch persönliche Beziehungen eine Rolle spielten.¹⁰

Man überlegte, die Regelung in eine *objektbezogene Freigrenze* von 10 DM umzuwandeln; dies zielte im Wesentlichen auf eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs auf Aufwendungen für typische kleinere Werbeartikel, die beim Empfänger nicht zu einer ins Gewicht fallenden „Bereicherung“ führen, da der Werbewert eindeutig dominiert.¹¹ Umgesetzt wurde schließlich eine empfänger- und wirtschaftsjahresbezogene Freigrenze von 50 DM für den Betriebsausgabenabzug für *gekennzeichnete Werbeträger*.¹² Nicht gekennzeichnete Geschäftsgeschenke wie Blumensträuße und Weinflaschen waren somit nicht mehr abzugsfähig.

Dies führte – man ahnt es – zu Diskussionen darüber, ob etwa bei einem Blumenstrauß die Kennzeichnung als Werbeträger auf dem Einwickelpapier oder auf einer beigefügten Karte angebracht werden könne.¹³ Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986¹⁴ wurde die Kennzeichnungspflicht aus Ver-

¹⁰ BT-Drs. 7/1470, S. 221: „Der steuerliche Abzug von Bewirtungskosten und Geschenken – der sog. Spesenabzug – ist in der Öffentlichkeit seit langem ein Ärgernis, da er leicht missbräuchlich ausgenutzt werden kann und vielfach auch ausgenutzt wird (z.B. durch gegenseitige Bewirtungen und Geschenke zwischen befreundeten und durch Geschäftsbeziehungen verbundenen Personen, durch luxuriöse Aufwendungen und durch die Tarnung von rein privatem Aufwand als Betriebsaufwand) ...“.

¹¹ Vgl. Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes 1974, BT-Drs. 7/1470, S. 221.

¹² Steuerreformgesetz vom 5.8.1974, BGBl. I 1974, 1769. Der Name oder die Firmenbezeichnung des Gebers oder ein sonstiger Werbehinweis mussten demnach dauerhaft und von außen erkennbar am „Geschenk“ angebracht werden.

¹³ Deutscher Bundestag, Stenographischer Bericht, 184. Sitzung vom 12.12.1985, Plenarprotokoll 10/184, zweite und dritte Beratung des Entwurfs eines Steuerbereinigungsgesetzes 1986, S. 13997.

¹⁴ BGBl. I 1985, S. 2436.

einfachungsgründen wieder aufgehoben.¹⁵ Durch das Wohnungsbauförderungsgesetz 1989¹⁶ wurde die Grenze wieder auf 75 DM angehoben, durch das Steuer-Euroglättungsgesetz 2000 schließlich – nicht inflationsbereinigt – auf 40 € umgerechnet und aufgerundet.¹⁷ Nach Vorschlag aus der sogenannten Koch-Steinbrück-Liste wurde die Freigrenze durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 schließlich auf die heutigen 35 € gesenkt.¹⁸

2. Die Regelung des Betriebsausgabenabzugsverbots

a. Überblick

Aufwendungen für „Geschenke“ an Geschäftspartner werden nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG nur dann zum Abzug zugelassen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist nicht nur für den Betriebsausgaben- sowie Werbungskostenabzug natürlicher Personen,¹⁹ sondern auch von Körperschaften relevant.²⁰ Es handelt sich um eine Einkunftsermittlungsvorschrift, die bei Gewerbebetrieben außerbilanziell wirkt. Greift das Betriebsausgabenabzugsverbot, wird ein zunächst gebuchter Aufwand außerhalb des Betriebsvermögensvergleichs dem Gewinn wieder hinzuzugerechnet. Es liegen keine Entnahmen vor.²¹

¹⁵ Vgl. auch die Begründung zum Entwurf eines „Steuerbereinigungsgesetzes 1985“, Drs. 10/1636, S. 90.

¹⁶ BGBl. I 1989, 2408.

¹⁷ BGBl. I 2000, 1790.

¹⁸ BGBl. I 2003, 3076.

¹⁹ § 9 Abs. 5 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG für beruflich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, nicht jedoch Mitarbeiter und Kollegen.

²⁰ § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG.

²¹ Vgl. R 4.10 Abs. 1 S. 3 EStR. Aufgrund der außerbilanziellen Korrektur bei Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns entsteht auch im Rahmen der Theaurierungsbegünstigung nach 34a EStG für nicht entnommene Gewinne von Personengesellschaften ein Nachteil; die Aufwendungen mindern den begünstigungsfähigen Betrag, die außerbilanzielle Hinzurechnung ist in Folge allerdings nicht begünstigt. Zur Kritik allgemein *Ratschow*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 34a EStG, Rn. 34.

Die 35-€-Grenze stellt dabei eine Freigrenze dar, keinen Freibetrag. Erhält ein Geschäftspartner im Wirtschaftsjahr Zuwendungen, die diese Grenze überschreiten, entfällt der Betriebsausgabenabzug in vollem Umfang. Innerhalb eines Wirtschaftsjahres müssen die einzelnen Zuwendungen an einen Empfänger mit Blick auf ein mögliches Überschreiten der 35-€-Grenze daher überwacht werden.²²

Für die Berechnung des jahresbezogenen Gesamtwerts der Zuwendungen an einen Empfänger ist auch der Begriff der „Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind“ in § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 1 EStG entscheidend. Der Begriff wird wirtschaftlich ausgelegt, sodass Geschenke an nahe stehende Personen zusammengerechnet werden.²³ Wird bspw. auch dem Ehemann der Geschäftspartnerin ein VIP-Logenticket zugewandt, ist der Geschenkannteil hieraus²⁴ mit demjenigen für die Geschäftspartnerin zur Berechnung der 35-€-Freigrenze zusammenzurechnen.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Zuwendungen sind nach h.M. zur Prüfung der 35-€-Grenze nach allg. Grundsätzen zu ermitteln²⁵ und umfassen daher bei Werbeartikeln auch die Kosten der Kennzeichnung als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, wenn der Abzug als Vorsteuer ausgeschlossen ist (§ 9b Abs. 1 EStG).²⁶ Verpackungs- und Versandkosten werden nicht eingerechnet.²⁷ Auch hier ließe sich allerdings eine Kennzeichnung als Werbeträger anbringen,²⁸ die damit nicht in die Berechnung der Freigrenze einbezogen würde.

Greift die ertragsteuerliche Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, ist schließlich auch der Vorsteuerabzug beim zuwendenden Unternehmen ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1a UStG) und die Vorsteuer kann nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden (§ 12 Nr. 3 EStG).

²² Zu Aufzeichnungspflichten vgl. im Einzelnen Abschnitt II.4., S. 40.

²³ Vgl. *Wied*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 707.

²⁴ „VIP-Logen-Erlass“, vgl. BMF vom 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845.

²⁵ Vgl. *Wied*, in Blümich 136. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 710.

²⁶ Ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a UStG, der seinerseits den Abzug von Vorsteuerbeträgen, die auf nicht abzugsfähige Geschenkaufwendungen i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG entfallen, ausschließt. Vgl. R 4.10 Abs. 3 S. 1 EStR.

²⁷ Vgl. R 4.10 Abs. 3 S. 1 EStR.

²⁸ Zur Diskussion im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hierzu – Ausnahme für gekennzeichnete Werbeträger – vgl. oben Abschnitt II.1., S. 14.

b. Systematik

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Aufwendungen müssen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sein.²⁹ Als Betriebsausgaben mindern solche Aufwendungen – in Abgrenzung zu den privat veranlassten Kosten der Lebensführung – im Regelfall den steuerpflichtigen Gewinn. Für Steuerzahlungen sind diese Beträge nicht disponibel (objektives Nettoprinzip).³⁰

Privat veranlasste Geschenke sind von betrieblich veranlassten Geschäftschenken und -zuwendungen insoweit abzugrenzen. Liegt der auslösende Moment für die Zuwendung in der privaten Beziehung zum Empfänger, liegen Kosten der Lebensführung vor, die nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig sind.³¹ Entspringen die Aufwendungen betrieblicher Motivation, sind sie der Erwerbssphäre zuzuordnen und stellen „Betriebsausgaben“ dar. Das ist typischerweise für den Einsatz von Werbeatikeln und bei verkehrüblichen Geschäftschenken – wie etwa dem Blumenstrauß zum Geburtstag des Geschäftspartners oder der Flasche Rotwein zu Weihnachten für den guten Kunden – zu bejahen.

Kleinere Sachzuwendungen und Aufmerksamkeiten werden im Geschäftsleben vom Empfänger in gewissem Umfang und zu bestimmten Anlässen erwartet; trotz der Faustregel „der Kaufmann verschenkt nichts“ kann sich dieser solchen „Üblichkeitszuwendungen“ zur geschäftlichen Beziehungspflege schwerlich entziehen. Sie gehören zum betrieblichen Marketing dazu; Aufwendungen für typische Werbeatikel stellen Werbeaufwand dar.

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen schließt auch nicht aus, dass hiermit gleichzeitig die private Lebensführung berührt wird. Ein uneingeschränkter Betriebsausgabenabzug kommt allerdings nur in Frage, wenn die private Mitveranlassung unbedeutend ist. Ansonsten greift bereits vorge-

²⁹ Ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 und vom 26.11.1997 – X R 146/94, BFH/NV 1998, 961.

³⁰ Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung Band II, 1993, 591.

³¹ Auch eine unbedeutende betriebliche Mitveranlassung führt nicht zur Qualifikation als Betriebsausgaben, vgl. BFH 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, Tz. 124; BMF vom 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614, Tz. 11 f.

lagert das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG für Kosten der privaten Lebensführung und es liegen begrifflich bereits keine „Betriebsausgaben“ vor.³²

Stellen Aufwendungen nach dieser „Veranlassungsprüfung“ Betriebsausgaben dar, wird im Einkommensteuerrecht im Kern auch nicht mehr hinterfragt, ob sie *üblich, notwendig oder zweckmäßig* waren, das obliegt unternehmerischer Freiheit.³³

Für betrieblich veranlasste Aufwendungen mit Bezug zur privaten Lebensführung – darunter *Aufwendungen für Geschäftsgeschenke*³⁴ – macht das Gesetz typisierend allerdings eine Ausnahme hiervon und schränkt den Betriebsausgabenabzug ein, § 4 Abs. 5 EStG. Auch wenn die Abgrenzung zwischen § 12 Nr. 1 EStG (Lebensführungskosten) und § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgaben) vorgelagert vor dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu prüfen ist, besteht ein innerer Zusammenhang. Denn die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für bestimmte Aufwendungen in § 4 Abs. 5 EStG unterstellt bei Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen typisierend einen verdeckten, latenten Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen und Unangemessenheit der Verkehrsauffassung.³⁵

Das entspringt der Schwierigkeit, die subjektive Motivation einer Sachzuwendung als „inneren Moment“ nicht beobachten zu können.³⁶ Objektive,

³² Greifen die – jeweils für sich gesehen nicht unbedeutenden – betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung in erwerbsbezogene und privat veranlasste Aufwendungen; die Aufwendungen sind dann insgesamt nicht abziehbar. Vgl. BFH vom 21. 9. 2009 – GrS 1/06, BStBl. 2010, 672 und vom 18.5.2005 – VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174, m.w.N.; *Thürmer*, in Blümich, EStG, 139. Aufl. 2018, § 12 Rn. 108.

³³ Vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung Band II, 1993, 620; bzgl. Werbungskosten *Prinz*, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – Systematische steuerliche Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Bauherren- und Erwerbmodellen, 1984, 190 f.

³⁴ § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

³⁵ Vgl. BFH vom 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, zu § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG. § 12 EStG gilt – mangels Privatsphäre von Körperschaften – allerdings nur für natürliche Personen; bei Körperschaften, die das Betriebsausgabenabzugsverbot ebenfalls beachten müssen, zeigt sich insbesondere der Missbrauchscharakter des Betriebsausgabenabzugsverbots.

³⁶ Vgl. oben Abschnitt II.1., S. 14.

sichtbare Kriterien zur Abgrenzung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung dienen, können Anlass, Art und (verkehrsüblicher) Wert einer Sachzuwendung sein. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG typisiert insoweit faktisch über eine „verkehrsübliche“ Wertgrenze eine Rückausnahme vom Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen, die nach Anlass und Art der Zuwendung bereits der betrieblichen Sphäre zugerechnet wurden. Technisch bleibt die Qualifikation als Betriebsausgaben erhalten, sie ist allerdings nicht mehr ergebniswirksam.

Damit wird zwar gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen; durch den typisiert angenommenen Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Geschäftsfreunde soll dies allerdings gerechtfertigt sein.³⁷ Die heutige Freigrenze in Höhe von 35 € für den Betriebsausgabenabzug von Geschenkaufwendungen taugt allerdings nicht als Wertgrenze zur typisierenden Bestimmung von lebensführungsnahen betrieblichen Aufwendungen, die nach der Verkehrsauffassung unangemessen und unüblich sind; dafür ist die Freigrenze zu niedrig angesetzt. Bereits ein durchschnittlicher Strauß Blumen von einem Blumenlieferdienst wäre demnach „unangemessen“.

Hinter der Regelung einer Freigrenze statt eines Freibetrags steht dabei der Gedanke, dass einem einzelnen Empfänger *bewusst und in einer Gesamtschau* Zuwendungen über der Grenze dessen gemacht werden, was als verkehrsüblich betrachtet wird. Wird die Grenze überschritten, wird so implizit ein innerer Zusammenhang der Sachzuwendungen durch *insgesamt* verdeckt private (Mit-)Veranlassung angenommen. Sie überlagert *in der Rechtsfolge* – ohne Möglichkeit des Gegenbeweises – die betriebliche Veranlassung durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs.

Der 1960 als Angemessenheitsgrenze für den Betriebsausgabenabzug für Geschäftsgeschenke bestimmten Wertgrenze von 100 DM entspräche kaufkraftbereinigt heute im Übrigen einen Betrag in Höhe von rund **220 €**.³⁸

§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG geht im Ergebnis über einen typisiert angenommenen Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen hinaus und wirkt überschießend. Weder sozialpolitische Gründe wie in den Nachkriegs-

³⁷ Vgl. BFH vom 16.12.2015 – IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, zu § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG, m.w.N.

³⁸ Vgl. Deutsche Bundesbank, Kaufkraftäquivalente historischer Beträge in deutschen Währungen (Stand Januar 2017), www.bundesbank.de.

zeiten (Einschränkung eines „sozial unverträglichen Spesenunwesens“³⁹) noch Ziele einer Missbrauchsverhinderung vermögen die derzeitige Freigrenze von 35 € pro Wirtschaftsjahr und Empfänger zu rechtfertigen. Das Betriebsausgabenabzugsverbot entfaltet vielmehr Sanktionscharakter für die unter das Betriebsausgabenabzugsverbot fallenden Sachverhalte.

3. Zweifelsfragen

a. Befolungsdefizite der Vorschrift

§ 4 Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 EStG regelt die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. Satz 2 der Vorschrift macht hiervon eine Ausnahme, wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Geschenke an einen Empfänger im Wirtschaftsjahr insgesamt 35 € nicht übersteigen. Diese empfängerbezogene Freigrenze wird in der Praxis allerdings teilweise gar nicht erst angewandt.

Bestellvorgänge für Wirtschaftsgüter, die als Geschäftsgeschenke oder Werbeartikel verwendet werden sollen, sind selbst in größeren Konzernen nicht zentral an einer Stelle organisiert. Die Überwachung der Freigrenze von ggf. tausenden Empfängern durch Addition des Werts selbst geringwertiger Zuwendungen, die an verschiedenen Stellen im Unternehmen in Auftrag gegeben werden können, ist betrieblich dann häufig nicht umsetzbar. Aufwendungen für Geschenke werden dann – unabhängig von Wertgrenzen – direkt und abschließend als „nicht abzugsfähige Betriebsausgaben“ verbucht. Das Betriebsausgabenabzugsverbot wirkt hier faktisch dann nur noch als reine Sanktionsnorm für Werbeartikel und Geschäftsgeschenke.

Da die gleichen Sachverhalte sowohl unter das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke als auch unter die Pauschalsteuer nach § 37b EStG fallen können, kumulieren zudem – neben den Belastungswirkungen – die praktischen Anwendungsschwierigkeiten.⁴⁰ Dazu gehört auch die Frage nach der Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer nach § 37b EStG. Sie ist nicht leicht zu beantworten, wie der nachfolgende Abschnitt zeigt.

³⁹ Vgl. oben Abschnitt II.1., S. 14.

⁴⁰ Vgl. dazu nachfolgend unter II.3.b., S. 23 sowie unter III.3.b., S. 77 und III.7., S. 106.

b. Pauschalsteuer nach § 37b EStG als nicht abzugsfähiges Geschenk

Wendet ein Unternehmer seinem Geschäftspartner aus betrieblicher Veranlassung ein Geschenk zu, kann er für den Empfänger pauschal die Besteuerung übernehmen (§ 37b EStG).⁴¹ Nach bisher schon herrschender Meinung ist diese Pauschalsteuer aus Sicht des zuwendenden Steuerpflichtigen eine weitere Zuwendung und ein weiteres „Geschenk“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.⁴²

Die vom zuwendenden Unternehmen nach § 37b EStG übernommene, auf den geschenkten Gegenstand entfallende Pauschalsteuer und das Geschenk selbst sollen nach einer jüngeren Entscheidung des BFH außerdem derart miteinander verbunden sein, dass sie zusammen betrachtet werden müssten. Im Leitsatz des Urteils pointiert der BFH dies dahingehend, dass

„die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer nach § 37b EStG für ein Geschenk ... als weiteres Geschenk dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (unterliegt), soweit bereits *der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der übernommenen pauschalen Einkommensteuer* den Betrag von 35 € übersteigt.“⁴³

Der Leitsatz der Entscheidung führte in der Praxis zu einiger Verunsicherung, da er der gelebten Besteuerungspraxis widersprach⁴⁴ und der Einbezug der Pauschalsteuer in die Berechnung der 35-€-Freigrenze die Norm des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG weitergehend⁴⁵ unpraktikabel machen würde. So müsste idealerweise bereits bei Verbuchung jedes einzelnen Geschäftsgeschenks eine Zuordnung

⁴¹ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt III., S. 46.

⁴² Vgl. z.B. *Ettlich*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rn. 12, m.w.N., auch zur Gesetzesbegründung zu § 37b EStG, BT-Drs. 16/2712, 55, 56. Vgl. dagegen *Kohlhaas*, FR 2014, 545.

⁴³ BFH vom 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892. *Nicht* entschieden hat der BFH hier zur Abzugsfähigkeit betrieblich veranlasster Zuwendungen im Sinne von § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG, also betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer „ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden“ und die keine Geschenke im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sind. Ein Beispiel sind Incentive-Reisen. Die Übernahme der Pauschalsteuer ist in diesen Fällen kein Anwendungsfall von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Vgl. ebenso bereits *van Dülmen*, DStR 2007, 9.

⁴⁴ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I S. 468, Rn. 25. Der BFH zitiert in seiner Entscheidung diese Rn. allerdings nicht.

⁴⁵ Vgl. bereits zuvor unter Abschnitt a.

erfolgen, ob der Empfänger mit der Zuwendung inländische steuerpflichtige Einkünfte erzielt und die einzelne Zuwendung tatsächlich der Pauschalsteuer nach § 37b EStG unterworfen wird, um die Freigrenze zu überwachen.

Ob eine Sachzuwendung im Einzelfall unter § 37b EStG fällt, ist allerdings u.U. hochgradig strittig, und die Option zur Pauschalsteuer ist möglicherweise zeitlich noch nicht erfolgt. Sie kann spätestens noch bis zum 10. Januar des Folgejahres getroffen werden.⁴⁶ Die Anschaffungskosten für ein Geschäftsgeschenk und die Pauschalsteuer hierauf können so auch in unterschiedliche Jahre fallen.⁴⁷

Selbst wenn – mit dem BFH – in der Übernahme der Pauschalsteuer schließlich ein weiterer vermögenswerter Vorteil für den Empfänger gesehen wird, der direkt mit der jeweiligen Zuwendung zusammenhängt, überzeugt die Entscheidung auch inhaltlich nicht ganz. Der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 EStG bezieht sich ausdrücklich nur auf „Anschaffungs- oder Herstellungskosten der ... zugewendeten Gegenstände“; die Pauschalsteuer nach § 37b EStG bildet aber keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab.

Auch bei teleologischer Auslegung bleiben Zweifel: Soweit man in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG überhaupt noch eine realitätsgerechte Typisierung von der Verkehrsauffassung nach unangemessenen lebensführungsnahen betrieblichen Geschenkaufwendungen sehen kann,⁴⁸ erscheint es insoweit sachgerecht, diese nur an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände festzumachen. Die § 37b EStG-Steuer ist häufig ohnehin nur „Stillhaltegebühr“ für den Zuwendenden und keine Zuwendung an den Empfänger (vgl. III.4.). Angesichts des derzeitigen Sanktionscharakters der Norm⁴⁹ bedeutet ein Einbezug der Pauschalsteuer unter das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschenke auch eine Sanktionierung von § 37b EStG-Sachverhalten.

⁴⁶ § 41a Abs. 1 S. 1 EStG.

⁴⁷ Vgl. Abschnitt III.2.b., S. 56. Die Option zur Übernahme der Pauschalsteuer zugunsten des Zuwendungsempfängers ist außerdem widerruflich. Vgl. BFH vom 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010.

⁴⁸ Vgl. dagegen Abschnitt II.2.b., S. 19.

⁴⁹ Vgl. ebenda; er würde durch BFH vom 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 im Übrigen noch verstärkt werden. Rechnerisch könnte sich danach eine faktische Freigrenze von netto nur noch 24,97 € pro Jahr und Empfänger ergeben. Für Unternehmen ohne Vorsteuerabzug ergäbe sich eine neue faktische Freigrenze von 26,17 €.

Die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil – zugunsten des Steuerpflichtigen – zumindest partiell nicht an. Bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG soll „aus Vereinfachungsgründen“⁵⁰ weiterhin allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen sein. Die übernommene Steuer ist nicht mit in die Berechnung einzubeziehen.⁵¹ Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe richtet sich allerdings weiterhin danach, ob die Aufwendungen für die Zuwendung als Betriebsausgabe abziehbar sind.⁵²

Die partielle Nichtanwendung ist zu begrüßen; sie bewirkt bei Rechtstreitigkeiten zum Betriebsausgabenabzugsverbot – im Rahmen des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots – allerdings auch keine Rechtssicherheit,⁵³ und zum Betriebsausgabenabzugsverbot für die § 37b EStG-Pauschalsteuer bestehen weitere offene Fragen.

Fallen die Aufwendungen für ein Geschenk und die sachlich zugehörige Pauschalsteuer hierauf in unterschiedliche Wirtschaftsjahre, kann man das BFH-Urteil vom 30.3.2017⁵⁴ so verstehen, dass der Betriebsausgabenabzug für die Pauschalsteuer, die ggf. erst Jahre nach einer Zuwendung im Gefolge einer Lohnsteueraußenprüfung übernommen wird, abhängig davon ist, ob dem einzelnen Empfänger *im ursprünglichen Jahr* der Zuwendung Geschenke im Wert von bis zu oder über 35 € gemacht wurden.⁵⁵

Das entspricht wohl der Auffassung der Finanzverwaltung.⁵⁶ Zumindest relativ einfach scheint dies noch umsetzbar zu sein, wenn die Anschaffungskosten der einzelnen Sachzuwendung bereits über 35 € liegen und der Zuwen-

⁵⁰ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I S. 468, Rn. 25.

⁵¹ Vgl. die „Nichtanwendungsfußnote“ im Rahmen der Veröffentlichung im BStBl. II; vgl. hierzu v. *Wolfersdorff*, DB 2017, 2127.

⁵² Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I S. 468, Rn. 26.

⁵³ Man könnte allerdings in Frage stellen, ob die mit einer Nichtanwendung durch die Finanzverwaltung belegte Aussage im BFH-Leitsatz tatsächlich bindender Bestandteil der Entscheidung ist. Vgl. hierzu *Ratschow*, in Gräber, § 110 FGO, 8. Aufl. 2015, Rn. 38 und 40.

⁵⁴ IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892.

⁵⁵ Die Pauschalsteuer unterliegt laut Leitsatz zu IV R 13/14 dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, soweit der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der pauschalen Einkommensteuer den Betrag von 35 € übersteigt. In den Urteilsgründen ist hierzu nur ausgeführt, dass „der Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht erfüllt war“.

⁵⁶ BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 26.

dende zeitnah zur Übernahme Pauschalsteuer optiert. Bei längerem zeitlichem Abstand zwischen Geschenkaufwand und Pauschalsteuerübernahme und wenn der Wert der einzelnen Sachzuwendung unter 35 € liegt, bereitet die Regelung – soweit in der Praxis überhaupt umsetzbar – allerdings erheblichem Erfüllungsaufwand. Die Pauschalsteuer muss zu Geschenk und Empfänger zugeordnet und dann unterschieden werden, ob die Freigrenze für Geschenkaufwendungen im Einzelfall eingehalten oder überschritten wurde. Streitigkeiten beim Betriebsausgabenabzug⁵⁷ können dazu führen, dass nach einer Betriebsprüfung oder einem finanzgerichtlichen Verfahren auch der Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer entsprechend zu ändern ist.

Soweit der Steuerpflichtige von der Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens zu § 37b EStG Gebrauch macht, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach einmaliger Vorlage entsprechender Aufzeichnungen pauschal einen bestimmten festen Prozentsatz aller gewährten Zuwendungen der Pauschalsteuer zu unterwerfen,⁵⁸ wäre eine Einzelzuordnung von Pauschalsteuer zu Geschenk und Empfänger schließlich auch gar nicht erst möglich.

c. Inhaltlicher Anwendungsbereich

aa. Werbeartikel als Geschenk?⁵⁹

aaa. Der Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dem Wortlaut nach

(1) Streitig: Verfassungsmäßigkeit der Anwendung auf Werbeartikel

Beim BFH ist derzeit ein Verfahren zu den Fragen anhängig,⁶⁰ ob § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG verfassungskonform dahingehend auszulegen ist, dass Werbeartikel – im Streitfall Kalender mit Firmenlogo – vom Anwendungsbereich der Vorschrift auszunehmen sind und das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung für Werbeartikel nach § 4 Abs. 7 i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG verfassungsgemäß ist.

⁵⁷ Vgl. dazu nachfolgend c. und d.

⁵⁸ BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13a.

⁵⁹ Das Ergebnis dieser Auslegung hat auch Auswirkungen auf den Tatbestand von § 37b EStG. Vgl. hierzu weiter unten Abschnitt III.3.b., S. 77.

⁶⁰ XI R 31/16 (zuvor: Az. I R 38/16).

Im Ausgangspunkt geht es um die Abgrenzung des Begriffs des „Geschenks“ in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Die Erstinstanz, das FG Baden-Württemberg, hat – mit der wohl derzeit h.M. – auch Werbegeschenke unter den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG subsumiert – jedenfalls soweit diese an individualisierbare Empfänger verteilt werden.⁶¹

Laut Sachverhalt handelte es sich um einen *geringwertigen* Werbeartikel – Wandkalender unter 12 € an fast 10.000 Geschäftspartner –, für den auch durchaus die vereinfachende Ausnahme von empfängerbezogenen Aufzeichnungspflichten und damit vom Betriebsausgabenabzugsverbot nach R 4.11 Abs. 2 Nr. 2 EStR⁶² hätte angewendet werden können.⁶³ Aufgrund der zu Werbezwecken angebrachten Firmenlogoprägung wäre auch eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot für einen rein betrieblich nutzbaren Artikel⁶⁴ in Frage gekommen, denn üblicherweise hängt man sich einen „Werbekalender“ ins Büro oder höchstens ins häusliche Arbeitszimmer.

Höchst zweifelhaft ist allerdings bereits, Werbeartikel überhaupt unter den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zu subsumieren.

(2) Geschenkbeffriff im Sinne des Zivilrechts

Der Geschenkbeffriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entspricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der wohl h.M. dem Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung (§ 516 Abs. 1 BGB).⁶⁵ Insoweit könnte im oben erwähnten anhängigen Verfahren hinsichtlich der Zuwendung geringwertiger Werbekalender bereits zivilrechtlich ein Geschenk verneint werden, denn Gefälligkeiten zählen zivilrechtlich nicht zu den Geschenken.⁶⁶ Es ist wider-

⁶¹ Vgl. FG Baden-Württemberg vom 12.4.2016, 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197. Vgl. auch R 4.10 Abs. 4 S. 3 EStR.

⁶² Vgl. hierzu näher nachfolgend unter Abschnitt II.4., S. 40.

⁶³ Das FA argumentierte allerdings – man staunt –, es läge ein außergewöhnlich aufwendig erstelltes, hochwertiges Produkt vor. Vgl. den Sachverhalt zu FG Baden-Württemberg vom 12.4.2016, 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197.

⁶⁴ R 4.10 Abs. 2 S. 4 EStR; siehe dazu in Abschnitt II.3.c.bbb., S. 35.

⁶⁵ Vgl. etwa BFH vom 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; vom 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806, DStR 1993, 1443, m.w.N.; H 4.10 (2–4) EStR. Vgl. auch *Wied*, in Blümich, § 4 EStG, 138. Aufl. 2017, Rn. 700. Anders das Erbschaftsteuerrecht in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG („freigebeige Zuwendung“).

⁶⁶ Vgl. *Dendorfer-Ditges/Wilhelm*, in Dauner-Lieb/Langen, BGB – Schuldrecht, 3. Aufl. 2016, § 615 BGB Rn. 26–27; BGH vom 22.6.1956 – I ZR 198/54, BGHZ 21, 102.

sprüchlich, von einem einheitlichen Geschenkbezug des Zivilrechts und des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG auszugehen, die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Gefälligkeit und Geschenk dann allerdings nicht nachzuvollziehen.⁶⁷

Zivilrechtlich muss es sich bei einem Geschenk um eine Zuwendung handeln, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wobei beide sich darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt.⁶⁸ Mangels Bereicherung führen etwa Kränze und Blumen bei Beerdigungen, die nicht aus überwiegend privater Veranlassung zugewandt werden, zu keinem vermögenswerten Vorteil beim „Empfänger“ und fallen weder unter das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG⁶⁹ noch desjenigen nach § 12 Nr. 1 EStG.⁷⁰ Auch hinsichtlich Gefälligkeiten bzw. Aufmerksamkeiten kann neben dem aus zivilrechtlicher Sicht fehlenden Bindungswillen⁷¹ eine Bereicherung des Empfängers – und damit das Vorliegen eines Geschenks im zivilrechtlichen Sinne – ausgeschlossen werden. Das gilt auch für den „Streuerartikel“, der als geringwertige Sachzuwendung einem anonymen – im Voraus nicht individualisierten – Personenkreis zugeht.

Unentgeltlichkeit als Tatbestandsmerkmal eines Geschenks wird schließlich angenommen, wenn die Zuwendung nicht als Gegenleistung für eine konkrete Leistung des Empfängers gedacht ist oder hiermit innerlich zusammenhängt.⁷² Auch die sog. *Zweckschenkung* erfüllt den Geschenkbezug

⁶⁷ Vgl. beispielhaft *Wied*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 701.

⁶⁸ Geht nur eine Partei von der Entgeltlichkeit der Zuwendung aus, so handelt es sich nach h.M. nicht um ein Geschenk. Vgl. BFH vom 23.6.93 – I R 14/93, BStBl. II 93, 806; EStH 4.10 Abs. 3 „Geschenk“; a.A. BFH vom 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 82, 394, der allein auf den Willen des Schenkenden abstellt.

⁶⁹ Zutreffend R 4.10 (4) S. 5 EStR.

⁷⁰ A.A. *Wied*, in Blümich, 137. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 701 unter Zitierung von FG Saarland vom 12.10.1988 – 1 K 150/87, EFG 89, 102, rkr. Das FG argumentiert, es läge eine betriebliche Mitveranlassung bei gleichzeitig privater Komponente vor. Allerdings führt eine – das ist Tatsachenfrage – überwiegend betrieblich veranlasste Zuwendung auch zu einem persönlichen Anlass nach neuer Rechtsprechung nicht zu einem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG, vgl. BFH vom 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 10, 672. Der personenbezogene Anlass für eine „Zuwendung“ (etwa: Geburtstag; Todesfall usw.) ist von persönlichen Motiven des Zuwendenden zu unterscheiden.

⁷¹ BGH vom 22.6.1956 – I ZR 198/54, BGHZ 21, 102.

⁷² BFH vom 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650, m.w.N.

zivilrechtlich – und damit auch im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.⁷³ Der Zuwendende will hier mit seiner Zuwendung eine Leistung des Empfängers initiieren; zwischen beiden Beteiligten besteht dabei Einigkeit über den mit der Zuwendung verfolgten Zweck. Unentgeltlichkeit der Zuwendung wird nach der BFH-Rechtsprechung so auch dann bejaht, wenn mit der Zuwendung das Wohlwollen des Empfängers und daraus entstehende Vorteile für den Betrieb des Gebers erreicht werden sollen.⁷⁴

Aufgrund der erforderlichen betrieblichen Veranlassung soll es sich bei den Zuwendungen i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG nach der BFH-Rechtsprechung regelmäßig um solche Zweckgeschenke handeln.⁷⁵

Für Werbeartikel trifft dies allerdings nicht zu. Zu beachten ist, dass die Verknüpfung mit einer Gegenleistungspflicht den unentgeltlichen Charakter einer Schenkung ausschließt. Ein – wohl in der Praxis „unterschätzer“ – Satz hierzu aus den Einkommensteuerrichtlinien:

„Ein Geschenk i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist danach regelmäßig anzunehmen, wenn ein Stpfl. einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten ohne rechtliche Verpflichtung *und ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers* eine Bar- oder Sachzuwendung gibt.“⁷⁶

Was dies bedeutet, soll näher in den Blick genommen werden:

(3) Abgrenzung: Entgeltlichkeit einer Zuwendung

Von Entgeltlichkeit ist immer dann auszugehen, wenn zwei Leistungen nach dem Willen der Vertragspartner in einem inneren rechtlichen Zusammenhang zueinander stehen. Regelfall ist die synallagmatische Verknüpfung durch

⁷³ Vgl. hierzu BFH vom 22.9.2015 – I B 1/15, BFH/NV 2016, 384; Koch, in Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 516 BGB, Rn. 29.

⁷⁴ Vgl. BFH vom 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. 1982 II 394.

⁷⁵ Deutlich BFH vom 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. 1982 II 394.

⁷⁶ R 4.11 (4) S. 4 EStR, basierend auf BMF vom 8.5.1995 IV B 2–S 2145–18/95 II, DStR 1995, 884 und letztlich BFH-Rechtsprechung, vgl. etwa BFH vom 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108; vom 4. 2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352.

gegenseitigen Vertrag.⁷⁷ Zivilrechtlich sind außerdem konditionale und kausale Verknüpfungen von Leistung und Gegenleistung zu unterscheiden.

Eine *konditionale Verknüpfung* liegt vor, wenn die Gegenleistung des Zuwendungsempfängers mit einer eigenen, hierfür versprochenen Leistung bewirkt werden soll. Die Erbringung der Gegenleistung ist Bedingung für die eigene Leistung. Beispiele sind Auslobungen und Prämien für das Erreichen einer bestimmten Leistung durch den Empfänger.⁷⁸ Aber auch Werbetartikel können hierunter fallen. Werden *Werbeträger* als (angekündigte/erwartbare) Prämie eingesetzt, die bspw. bei einem bestimmten Umsatzvolumen des Kunden gewährt wird, liegt eine eindeutige konditionale Verknüpfung vor und damit kein Geschenk im Sinne des Zivilrechts und des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Kann bspw. ein Kunde aufgrund geschäftlicher Übung und/oder entsprechender Kommunikation davon ausgehen, dass *jedem Kunden* des Jahres zu Weihnachten ein Präsent zugesendet wird – unabhängig, ob mit Werbekennzeichnung oder ohne –, liegt damit bereits keine Unentgeltlichkeit und kein Geschenk mehr vor, sondern vielmehr eine konditionale Leistungsverknüpfung.

Bei der *kausalen Verknüpfung* ist schließlich die erstrebte Gegenleistung nicht Bedingung, wohl aber „Geschäftsgrundlage“ für die eigene Leistung. Es handelt sich um Vorleistungs- und Veranlassungsfälle, bei denen der Geber ohne rechtliche Verpflichtung eine Zuwendung erbringt, um den Empfänger mit seinem tatsächlich vereinbarten Einverständnis zu einem nicht erzwingbaren Verhalten zu veranlassen.⁷⁹ Eine kausale Verknüpfung liegt nach der Zivilrechtsprechung etwa bei Zuwendung eines Grundstückes unter Vorbehalt des Wohnrechts für den Geber vor, wenn sie getätigt wird, damit der Erwerber notwendige Renovierungs- und Umbaumaßnahmen durchführt.⁸⁰

⁷⁷ Bestandteile eines Leistungsaustauschs wie Rabatte, Boni und Provisionen und Trinkgelder stellen folglich kein Geschenk in dem Sinne dar. Vgl. *Wied*, in Blümich, EStG, 136. Aufl. 2017, Rn. 702.

⁷⁸ Vgl. *Koch*, in Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 516 BGB, Rn. 27.

⁷⁹ Vgl. *Koch*, in Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 516 BGB, Rn. 28.

⁸⁰ Der innere rechtliche Zusammenhang wird daran deutlich, dass bei Rückabwicklung aufgrund Zweckverfehlung § 812 Abs. 1 S. 2 Alt. 2 BGB greift, für den Geber ergibt sich dann ein Herausgabeanspruch, wenn der Zuwendungszweck nicht erfüllt wird. Vgl. *Koch*, in Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 516 BGB, Rn. 27, m.w.N.

Eine kausale Verknüpfung liegt auch bei Werbemaßnahmen unter Einsatz von Werbeartikeln als Trägerobjekt vor. Der werbende Betrieb erbringt hier nämlich nach obiger Definition

- mit Zuwendung des Werbeartikels eine Sachzuwendung ohne rechtliche Verpflichtung,
- um den Empfänger mit dessen – durch Annahme des Werbeartikels – tatsächlich vereinbartem Einverständnis
- zu einem nicht erzwingbaren Verhalten zu veranlassen.

Die zu veranlassende Reaktion des Werbeempfängers liegt dabei nicht bloß in *dessen allgemeinem geschäftlichem Wohlwollen*, wie dies bei einem Zweckgeschenk der Fall ist.⁸¹ Zunächst soll nämlich durch Anbringen der Werbebotschaft (Logo, Firmenmotto u.ä.) an einen geeigneten Werbeträger eine *Duldungsleistung* des Werbeempfängers bewirkt werden. Durch Verwendung des Werbeartikels ist die Werbebotschaft des Zuwendenden stets präsent, er akzeptiert damit gleichzeitig die – permanente – Werbung des Zuwendenden.

Das Grundprinzip ist den meisten Werbeformen inhärent: Um den Werbeadressaten „empfindlich“ für eine Werbebotschaft zu machen, muss ihm im Gegenzug etwas geboten werden. Das ist bei Werbeartikeln der Werbeträger als Gegenstand, der vom Empfänger genutzt wird; das ist eine Preisenkung von Magazin oder Zeitung als Trägerartikel von Anzeigenwerbung oder auch der unterhaltende Kurzfilm einer Youtube-Werbung.

Keine dieser Werbeformen stellt ein „Werbegeschenk“ dar, obwohl der Werbeadressat durch Duldung bzw. Akzeptanz der Werbung jeweils eine – materielle oder immaterielle – Zuwendung des Werbenden bekommt. Entsprechend verwendet die Werbeartikelwirtschaft selbst den Begriff des „Werbegeschenks“ auch nicht oder nur ungen.⁸²

Schließlich können Werbeartikel auch Teil eines gegenseitigen Vertrags werden – nämlich dann, wenn sie von dem Geschäftspartner als „Add-on“

⁸¹ Vgl. BFH vom 22.9.2015 – I B 1/15, BFH/NV 2016, 384.

⁸² Fraglich ist, ob dies nur gelten kann, soweit der zugewendete Werbeartikel wertmäßig bestimmte Grenzen nicht überschreitet. Solange der Werbeartikel allerdings im Rahmen des Verkehrsüblichen bleibt, kann aufgrund kausaler Verknüpfung kein Betriebsausgabenabzugsverbot greifen. Bei Verkehrsunüblichkeit wäre dagegen entweder der Tatbestand des § 4 Abs. 5 Nr. 7 oder 10 EStG erfüllt oder es läge eine Entnahme oder vGA vor.

erwartet werden.⁸³ Gemeint sind „Zugaben“ als Werbeträger. Zugaben sind Zuwendungen ohne besondere Berechnung, die vom Erwerb einer Hauptware oder einer Hauptleistung abhängen und insoweit akzessorisch sind.⁸⁴ Der Zuwendende bezweckt mit ihnen, die Kaufentscheidung des Kunden positiv zu beeinflussen und gleichzeitig Werbewirkung entfalten zu können.⁸⁵ Die Verknüpfung von Hauptleistung und Zugabe muss dabei für den Kunden erkennbar sein, er muss nicht zwingend einen Rechtsanspruch darauf haben, mit dem „Add on“ aber rechnen können.⁸⁶

Zugaben liegen nicht nur dann vor, wenn sie – etwa durch gemeinsame Verpackung mit dem Hauptprodukt wie etwa einer Badewannente, eingeschweißt in Folie mit Badesalz als dem Hauptprodukt – gegenständlich unzertrennbarer Teil des jeweiligen hauptsächlichen Leistungsaustauschs werden. Es muss nur ein innerer (wirtschaftlicher) Zweckzusammenhang in der Weise bestehen, dass die „Nebenware“ mit Rücksicht auf den Erwerb der Hauptware angeboten wird und wegen dieser Abhängigkeit objektiv geeignet ist, den Kunden in seiner Entschließung zum Erwerb der Hauptware zu beeinflussen.⁸⁷ Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Hauptgeschäft und Gewährung der Nebenleistung ist dann nicht erforderlich, wenn aufgrund innerer Verknüpfung von Zugabe und Leistungsaustausch ein

⁸³ Denkbar wäre zwar auch eine losere, nachträgliche Verknüpfung mit einer Gegenleistung. Zivilrechtlich ist dies möglich: Der Zuwendende passt nachträglich über die Zuwendung seine Leistung an, da er der Auffassung ist, dass die vorhergehende Leistung des anderen einen höheren Lohn verdient. Bei der „belohnenden Schenkung“ dagegen ist die nachträglich vollzogene Zuwendung nicht als Entlohnung, sondern als Belohnung – etwa für gute Vertragserfüllung – gedacht und deshalb zivilrechtlich als Schenkung i.S.d. §§ 516 ff. anerkannt. Mit Werbeartikeln wird typischerweise allerdings gerade keine „Entlohnung“ anvisiert, sondern es werden Marketingziele verfolgt.

⁸⁴ Die Gewährung von Zugaben ist nach Aufhebung der ZugabeVO im Jahr 2001 rechtlich zulässig, soweit keine spezialgesetzlichen Verbote wie etwa in § 7 HWG oder § 56a GewO bestehen, vgl. *Götting*, in *Götting/Nordemann, UWG*, 3. Aufl. 2016, § 4a UWG, Rn. 21.

⁸⁵ Vgl. *Götting*, in *Götting/Nordemann*, § 4a UWG, 3. Aufl. 2016, Rn. 21.

⁸⁶ Vgl. BFH vom 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650.

⁸⁷ BFH vom 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; vom 21.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170.

unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.⁸⁸ Die Zugabe muss dabei für den Kunden erkennbar mit Rücksicht auf den Erwerb von Produkten bzw. Leistungen des Zuwendenden dargeboten werden.⁸⁹

Das zeigt, dass Zugaben eine Form konditionaler Verknüpfung darstellen: Kann ein Kunde etwa davon ausgehen, dass *jedem Kunden* des Jahres zu Weihnachten ein Präsent zugesendet wird – unabhängig, ob mit Werbekennzeichnung oder ohne –, ist nämlich sowohl die Definition für eine konditionale Verknüpfung erfüllt, die Unentgeltlichkeit ausschließt, als auch die – speziellere – Definition für Zugaben.

Wendet ein Unternehmen seinem Geschäftspartner bspw. traditionell nach jedem „x'ten“ erfolgreichen Geschäftsabschluss einen „Dankeschön-Werbeartikel“ zu, sodass dieser nach geschäftlicher Übung oder entsprechender Kommunikation vom Geschäftspartner objektiv erwartet werden kann, liegt eine Zugabe vor, kein Geschenk i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.⁹⁰ Auch Sachzuwendungen aus einem Treue- oder Bonusprogramm sind aufgrund innerer Verknüpfung mit einem Leistungsaustausch keine Geschenke im Sinne des Betriebsausgabenabzugsverbots.

Keine Geschenke sind aufgrund der oben beschriebenen kausalen oder konditionalen Verknüpfung regelmäßig auch „Spargeschenkgutscheine“ von Kreditinstituten sowie Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung.⁹¹

⁸⁸ BFH vom 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; vgl. auch R. 4.11 (4) S. 4 EStR und das insoweit entsprechende alte BMF-Schreiben vom 8.5.1995 IV B 2–S 2145–18/95 II, DStR 1995, 884.

⁸⁹ Vgl. auch FG Baden-Württemberg vom 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197.

⁹⁰ Vgl. BFH-Entscheidungen vom 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988 S. 352; vom 28.11.1986 – III B 54/85, BStBl. II 1987 S. 296 und vom 12.10.2010 – I R 99/09, BFH/NV 2011 S. 650; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016 S. 1197 und das ehemalige BMF-Schreiben vom 29.5.1995 – IV B 2–S 2144–28/95 IIIV B 2–S 2144–28/95 II, DStR 1995 S. 1150.

⁹¹ Vgl. R 4.10 (4) S. 5 EStR. A.A. – wohl unter Fokussierung allein des Kriteriums des Vermögensvorteils beim Empfänger – *Wied*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 4, Rn. 701.

Im Ergebnis lassen sich begrifflich unterscheiden:

1. *Geschenk*: Hier tätigt der Zuwendende eine unentgeltliche Zuwendung, die den Empfänger bereichert.
2. *Werbegeschenk*: Hier tätigt der Zuwendende eine unentgeltliche Zuwendung unter Anbringung eines Werbelogos, die den Empfänger bereichert. Der Empfänger erwartet dieses Werbegeschenk nicht als eine Art „Prämie“ oder Zugabe für vorherige Geschäftsabschlüsse. Aufgrund eines untypisch hohen Werts überwiegt der Charakter der unentgeltlichen Vermögenszuwendung auch eine mögliche kausale Verknüpfung zwischen Werbeleistung des Empfängers und Duldungsleistung des Empfängers: Das Werbegeschenk wird nicht überwiegend zugewandt, um unter Duldung des Empfängers Werbung zu betreiben, sondern um eine Vermögenszuwendung zu tätigen. Insoweit sollte der Geschenkbe-griff des Zivilrechts und § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG erfüllt sein.
3. *Werbeartikel*: Ein Werbeträger wird unter Duldung des Empfängers eingesetzt, um Werbung zu betreiben, nicht um den Empfänger zu bereichern. Dafür sollte er eine verkehrsübliche Wertgrenze allerdings nicht überschreiten. Typisierend könnte hier die 60-€-Aufmerksamkeitsgrenze herangezogen werden, R 19.6 Abs. 1 LStR. Es liegen dann keine Geschenke im Sinne des Zivilrechts und von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vor.
4. *Werbezugabe-/Prämienartikel*: Der Artikel wird Kunden als Zugabe oder Prämie zugewandt, was – unabhängig von dessen Wert – eine unentgeltliche Zuwendung und damit ein Geschenk im zivilrechtlichen Sinne und von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ausschließt.
5. *Streuwerbeartikel*, als Unterform des Werbeartikels: Als geringwertige Sachzuwendung gehen diese Artikel einem im Voraus nicht individualisierten Personenkreis zu, es fehlt typischerweise bereits an einer tatsächlichen Bereicherung des Empfängers. Außerdem besteht eine Verbindung zwischen Werbeleistung und Duldungsleistung des Empfängers, die eine Unentgeltlichkeit ausschließt. Es liegen keine Geschenke im Sinne des Zivilrechts und von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vor.

Festzuhalten bleibt damit im Ergebnis: Der *Werbeartikel* – inklusive Werbezugabe-/Prämienartikel und Streuwerbeartikel – ist, wie andere Formen der Werbung auch, kein Geschenk im Sinne des Zivilrechts und des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

Aufwendungen für *verkehrsübliche Werbeartikel* bis 60 € sowie *Werbezugabe-/Prämienartikel* dürften folglich – z.T. entgegen der bisherigen Praxis

– nicht dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 4 Nr. 1 EStG unterworfen werden. Hier wären dann entsprechend auch keine empfängerbezogenen Aufzeichnungspflichten zu erfüllen.⁹²

bbb. Der Geschenkbeffriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dem Telos nach

Abgesehen davon, dass Werbeartikel und Werbezugabe-/Prämienartikel bereits bei Wortlautauslegung und Anlehnung an den zivilrechtlichen Geschenkbeffriff nicht unter den Begriff des „Geschenks“ i.S.v. § 4 Ab. 5 Nr. 1 EStG fallen, sind sie auch bei teleologischer Auslegung nicht unter das Betriebsausgabenabzugsverbot zu subsumieren. Die Norm ist teleologisch zu reduzieren, sie „will letztlich verhindern, dass unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand bei der Einkommensteuer berücksichtigt wird. Der Steuerpflichtige soll durch diesen Aufwand seinen steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern dürfen. Er soll nicht in der Lage sein, einen Teil dieses Aufwands durch eine Ermäßigung seiner Steuer auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Der Gesetzgeber wollte ... offensichtlich einen weitverbreiteten Missbrauch abstellen. Der im Sinnzusammenhang des Gesetzes zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers ist bei der Auslegung zu berücksichtigen.“⁹³

Auch durch die Finanzverwaltung wird eine *teleologische Reduzierung* des Geschenkbeffriffs des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vorgenommen, indem sie nur betrieblich nutzbare Artikel vom Betriebsausgabenabzugsverbot ausnimmt.⁹⁴ Nach einer älteren OFD-Verfügung sollen darunter etwa Arztpraxisgegenstände wie Blutdruckmesser und Notfallkoffer fallen.⁹⁵ Eine bundesweit abgestimmte Konkretisierung gibt es hierzu indes nicht, eine Abgrenzung fällt schwer. Auch ein Abstellen auf Wirtschaftsgüter, die „betriebsnotwendiges Vermögen“ beim Empfänger darstellen – in der Praxis wird dies disku-

⁹² Vgl. jedoch Abschnitt II.4., S. 40.

⁹³ BFH vom 30.7.1980 – I R 111/77, BStBl. 1981 II S. 58.

⁹⁴ R 4.10 Abs. 2 S. 4 EStR.

⁹⁵ Vgl. OFD Münster vom 14.4.1989, DStR 1989, 393.

tiert –, hilft nicht wirklich weiter.⁹⁶ Dem Sinn und Zweck des Betriebsausgabenabzugsverbots entspricht es vielmehr, *typischerweise* beruflich nutzbare Zuwendungen auszunehmen. Insoweit sind die verwaltungsinternen Richtlinien hier zu unbestimmt und zu eng.

Unabhängig hiervon sind typische, verkehrübliche Werbeartikel (etwa bis 60 €) – ob privat oder (nur) betrieblich nutzbar – schlicht Werbemittel, keine Repräsentationsmittel, und auch keine verdeckt privat veranlassten Geschenke. Sie dienen der Geschäftsanbahnung oder gehören zur üblichen geschäftlichen Beziehungspflege, die in gewissem Umfang vom Geschäftspartner auch erwartet wird – bspw. am Jahresende als Dank für eine gute Zusammenarbeit und gleichzeitige Werbung für deren Fortsetzung im nächsten Jahr. Mit einem außerordentlichen, verdeckt privat veranlassten Repräsentationsaufwand, den der Gesetzgeber mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG treffen wollte,⁹⁷ hat dies nichts gemein.

Verkehrübliche Werbeartikel wollte entsprechend auch der historische Gesetzgeber ausdrücklich vom Betriebsausgabenabzugsverbot ausnehmen und typisierte hier mit einer Wertgrenze. Das FG Baden-Württemberg⁹⁸ gibt dies missverständlich wieder mit dem Hinweis, dass ausdrücklich Werbeartikel von der Norm erfasst werden sollten:

„Dieses Verständnis der Norm deckt sich im Übrigen auch mit dem des Gesetzgebers, denn die Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974 (...) bezog sich ausschließlich auf Werbeträger.“⁹⁹

⁹⁶ Einem Wirtschaftsgut muss demnach sowohl seiner Art nach als auch nach den Vorstellungen des Unternehmers – hier: des Empfängers – eine sichere, nicht unwesentliche Funktion im Rahmen der Betriebsführung zukommen („endgültige Funktionszuweisung“). Vgl. *Heinicke*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 143, m.w.N. Die Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen setzt allerdings nicht voraus, dass ein Wirtschaftsgut für den Betrieb notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich ist. Vgl. BFH vom 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431.

⁹⁷ Vgl. oben Abschnitt II.1., S. 14.

⁹⁸ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197. Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa.(1). S. 26.

⁹⁹ Vgl. FG Baden-Württemberg vom 12.4.2016 – 6 K 2005/11, EFG 2016, 1197. Vgl. auch Abschnitt II.1., S. 14 zur Gesetzeshistorie.

Tatsächlich umgesetzt wurde hier allerdings eine empfänger- und wirtschaftsjahresbezogene Freigrenze von damals 50 DM – kaufkraftbereinigt entspricht dies im Jahr 2017 68 €¹⁰⁰ – für den Betriebsausgabenabzug für gekennzeichnete Werbeträger. Nicht werbegekennzeichnete Geschäftsgegenstände wie Blumensträuße und Weinflaschen sowie Werbegeschenke, welche die annahmegemäß verkehrübliche Wertgrenze von damals 50 DM überschritten, waren somit nicht mehr abzugsfähig.

Heute kann allerdings nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die geltende 35-€-Freigrenze eine angemessene Wertgrenze für verkehrübliche Sachzuwendungen darstellt.¹⁰¹ Gerade bei typischen, verkehrüblichen Werbeartikeln bis zu einer „Aufmerksamkeitsgrenze“ ist davon auszugehen, dass sie weder verdeckt privat veranlasst noch missbrauchsverdächtig sind. Damit müssten sie dem Gesetzestelos nach aus dem Anwendungsbereich der Norm fallen.

Aufwendungen für typische verkehrübliche Werbeartikel – etwa: bis zur Aufmerksamkeitsgrenze von 60 € – sind daher nicht nur dem Wortlaut nach,¹⁰² sondern auch nach Sinn und Zweck der Norm nicht unter das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu subsumieren. Der Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist teleologisch zu reduzieren, soweit von vornherein keine Missbrauchsgefahr im Sinne eines Verschiebens verdeckt privat motivierter Aufwendungen in die betriebliche Sphäre besteht und übliche Marketing- und Werbeaufwendungen getätigt werden.

bb. Konzern- und Leiharbeitnehmer als fälschlich „sanktionierter“ Empfängerkreis

Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG greift nur für „Personen, die *nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen* sind“.¹⁰³ Die Finanzverwaltung zählt auch Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften und Leiharbeitnehmer unter diesen Personenkreis.¹⁰⁴ Das entspricht dem Wortlaut von

¹⁰⁰ Vgl. www.bundesbank.de, Kaufkraftäquivalente.

¹⁰¹ Vgl. oben Abschnitt II.2.b., S. 19.

¹⁰² Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa., S. 26.

¹⁰³ § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 1 EStG.

¹⁰⁴ Vgl. BMF vom 7.12.2016 betr. steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, StEK EStG § 19 Nr. 457, Schreiben an die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft.

§ 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 1 EStG und auch der lohnsteuerlichen Arbeitnehmerdefinition in § 1 Abs. 2 LStDV.

Hintergrund für die Ausnahme von eigenen Arbeitnehmern aus dem Tatbestand des Betriebsausgabenabzugsverbots ist bereits, dass freiwillige „Sachzusatzleistungen“ des Arbeitgebers i.d.R. Entgelt und nicht Geschenk sind. Zivilrechtlich sind solche Zuwendungen – wenn sie über Aufmerksamkeiten hinausgehen – eine nachträgliche Korrektur der ursprünglichen, im Anstellungsvertrag vorgenommenen Bewertung von Leistung und Gegenleistung.¹⁰⁵

Dem *Sinn und Zweck der Vorschrift*, typisierend Missbrauchsfälle unangemessenen Repräsentationsaufwands mit einem Betriebsausgabenabzugsverbot zu belegen, entspricht der Einbezug von „Geschenken“ an Leih- und Konzernarbeitnehmer allerdings nicht. Die Gefahr eines Missbrauchs liegt hier regelmäßig nicht vor. Der historische Gesetzgeber kannte das Phänomen der „Leiharbeit“ im Nachkriegsdeutschland dabei wohl noch nicht, und auch die Sachverhalte, in denen etwa durch eine Konzernholding Sachzuwendungen an Konzernarbeitnehmer getätigt werden, waren ihm sicher noch fremd. Mit dem Begriff „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“ wollte er vielmehr Geschäftspartner als Zuwendungsempfänger von Arbeitnehmern abgrenzen, bei denen offenkundig keine Missbrauchsfahr besteht.¹⁰⁶ Der Sinn und Zweck des „Arbeitnehmerbegriffs“ ist insoweit ein ganz anderer als etwa im Lohnsteuerrecht, wo der Arbeitgeber verpflichtet ist, für seinen „Arbeitnehmer“ vom Arbeitslohn die Lohnsteuer einzubehalten, anzumelden und abzuführen.

Mit Blick auf den betroffenen Empfängerkreis ist im Ergebnis eine *klarstellende Modernisierung* des Normtatbestands des Betriebsausgabenabzugsverbots für Geschenke nötig: Leiharbeitnehmer und Konzernmitarbeiter sind gleich zu behandeln wie eigene Arbeitnehmer und Sachzuwendungen auch insoweit vom Betriebsausgabenabzugsverbot auszunehmen.

d. Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

Für die Berechnung der 35-€-Freigrenze stellt das Gesetz auf die Perspektive des Zuwendenden ab, indem hier „die Anschaffungs- oder Herstellungskosten

¹⁰⁵ Vgl. Koch, in Münchener Kommentar zum BGB, 7. Aufl. 2016, § 516 BGB, Rn. 33.

¹⁰⁶ Zur Gesetzeshistorie und den Materialien vgl. insofern Abschnitt II.1., S. 14.

ten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände¹⁰⁷ entscheidend sind.

Die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ des Geschenks sollen nach allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden.¹⁰⁸ Verpackungs- und Versandkosten werden nicht dazu gerechnet, wohl aber – bei Werbung – die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger.¹⁰⁹ Soweit man Aufwendungen für Werbeträger nun überhaupt unter das Betriebsausgabenabzugsverbot subsummiert – richtigerweise ist dies für typische Werbeartikel bis zur Aufmerksamkeitsgrenze zu verneinen¹¹⁰ –, entspricht dies weder zwingend dem Wortlaut der Norm noch ihrem Sinn und Zweck.

Tatbestandsmerkmal eines „Geschenks“ im Sinne des Betriebsausgabenabzugsverbots von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist u.a. die Bereicherung des Empfängers. Sie kann zwar von dem Betrag der „Entreicherung“ des Zuwendenden abweichen. „Aufwendungen für Geschenke“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 1 EStG liegen allerdings zweifellos bei Aufwendungen für eine Kennzeichnung als Werbeträger nicht vor – ganz unabhängig von der Beurteilung des Werbeträgers selbst.¹¹¹ Der Aufwand für eine Werbekennzeichnung stellt kein Geschenk für den Empfänger dar, er bewirkt beim Empfänger keine Bereicherung, sondern mindert umgekehrt den Verkehrswert des Artikels – bis hin zu null.

Allerdings machen die *Kosten für die „werbliche Individualisierung“* in der Praxis teilweise sogar den weit überwiegenden Teil der Kosten eines Werbeträgers aus. Aus der Werbeartikelbranche¹¹² werden hierzu beispielhaft genannt:

- Porzellan-Werbeartikel: Auf den Materialwert bspw. einer „Kaffeetasse mit Logo“ entfallen nur maximal 25 % der Kosten, mindestens 75 % der Kosten entfallen auf die „Werbeveredelung“.

¹⁰⁷ § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG.

¹⁰⁸ Vgl. *Wied*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 710; *Heinicke*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 538.

¹⁰⁹ R 4.10 Abs. 3 S. 1 EStR.

¹¹⁰ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa., S. 26.

¹¹¹ Vgl. insoweit ebenda.

¹¹² Auskunft des GWW Gesamtverbands der Werbeartikel-Wirtschaft e.V. nach Einzelbefragung von Mitgliedern und Preislisten.

- Papier-Werbeartikel: Der Kostenanteil der „werblichen Individualisierung“ ist hier besonders hoch, die Bandbreite liegt je nach Umsatz zwischen 5 % und 90 %, im statistischen Mittelwert bei 30 %.
- Weitere Werbeartikel: Der Kostenanteil für Werbe-Veredelung schwankt je nach Bestellmenge und Preishöhe des Trägerobjekts. Selbst bei einer Bestellmenge von 100 Stück kann er noch bei 20 % liegen, bei kleineren Bestellmengen deutlich darüber.

Das zeigt, dass ein Einbezug von Aufwendungen zur Werbekennzeichnung in die Berechnung der 35-€-Freigrenze fatale Folgen hat, wenn Aufwendungen für Werbeartikel unter das Betriebsausgabenabzugsverbot subsummiert werden. Aufwendungen für die Werbekennzeichnung sind eindeutig und umfänglich allein dem Marketingbereich des Unternehmens zuzuordnen. Nie sind sie verdeckt privat motiviert. Auch nach dem Sinn und Zweck des Betriebsausgabenabzugsverbots dürften sie daher weder in die Freigrenze für den Betriebsausgabenabzug eingerechnet werden noch einem Abzugsverbot unterliegen.

Zusammengefasst: Selbst wenn man typische Werbeartikel als „Geschenke“ im Sinne des Betriebsausgabenabzugsverbots begreifen sollte,¹¹³ sind Aufwendungen für eine Werbeveredelung bereits heute – *entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung* – vom Betriebsausgabenabzugsverbot auszunehmen.¹¹⁴ Eine gesetzgeberische Klarstellung wäre sinnvoll.

4. Aufzeichnungspflichten und Bürokratieaufwand

Nach § 4 Abs. 7 EStG können Geschenkaufwendungen nach Abs. 5 Nr. 1 nur dann gewinnmindernd geltend gemacht werden, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden.

Ziel und Hintergrund der Regelung war es nach dem Willen des historischen Gesetzgebers, der Finanzverwaltung die Prüfung derjenigen Betriebsausgaben, die wie Geschenkaufwendungen die Lebensführung berühren können, zu erleichtern und dem Abzugsverbot „praktische Geltung zu verschaffen“.¹¹⁵ Wird gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten verstoßen, wird der

¹¹³ Dagegen oben Abschnitt II.3.c.aa., S. 26.

¹¹⁴ Zu dem Ergebnis gelangt man bei einer Auslegung nach Wortlaut und Sinn und Zweck von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

¹¹⁵ Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Regierungsentwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drs. 1811, 1941, S. 3.

Betriebsausgabenabzug versagt, auch wenn die 35-€-Grenze des § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG nicht überschritten wird.

Eine Ausnahme macht die Finanzverwaltung bei geringwertigen Zuwendungen, konkret wenn

„im Hinblick auf die Art des zugewendeten Gegenstandes, z.B. Taschenkalender, Kugelschreiber, und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird; eine Angabe der Namen der Empfänger ist in diesem Fall nicht erforderlich.“¹¹⁶

Weitere verwaltungsinterne Anweisungen dazu – etwa auf Ebene der Oberfinanzdirektionen – fehlen allerdings, sodass die praktische Handhabung dieser Vereinfachungsregelung in der Praxis erheblich variiert:

- Teilweise wird hier – dies auch weitverbreitete Ansicht in der Praxis – die von der Finanzverwaltung goutierte „Streuwerbeartikel-Grenze“ von 10 € herangezogen, die man von der Pauschalbesteuerung des Empfängers kennt,¹¹⁷
- teilweise werden jedoch bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 5 € bereits empfängerbezogene Aufzeichnungspflichten verlangt, und
- nach einer Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern (BayLfSt) ist die Vereinfachung für Streuwerbeartikel bis 10 € ohnehin nicht mehr allgemein anzuwenden und es soll eine Einzelfallprüfung auch bei geringwertigen Artikeln, die privat nutzbar sind, wie Golfbällen, Pralinen o.ä. erfolgen.¹¹⁸

Die verwaltungsseitig „geregelt“ Vereinfachungs-Regelung hat in der Praxis deswegen einige Bedeutung, weil die hierunter summierten Wirtschaftsgüter weder in die Berechnung der 35-€-Freigrenze für einen Empfänger eingehen noch insgesamt unter das Abzugsverbot fallen. Sie dient Praktikabilitätszielen, kann jedoch auch

¹¹⁶ Vgl. R 4.11 Abs. 2 EStR. In diesen Fällen sollte im Übrigen auch ein mögliches Benennungsverlangen der Finanzverwaltung nach § 160 AO wegen Geringfügigkeit der Zuwendung – und wohl auch mangels Gefahr einer Steuerverkürzung beim Empfänger – ermessensfehlerhaft und ausgeschlossen sein.

¹¹⁷ Vgl. nachfolgend Abschnitt III., S. 46.

¹¹⁸ BayLfSt, Verfügung vom 7.10.2011, n.v., siehe hierzu *Heinicke*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4 EStG, Rn. 538.

- aus dem zivilrechtlichen „Geschenkbegriff“ abgeleitet werden, unter den Gefälligkeiten und kleinere Aufmerksamkeiten nicht fallen,¹¹⁹
- aus dem Telos des Betriebsausgabenabzugsverbots abgeleitet werden, da solche geringwertigen „Geschenke“ im Regelfall keine Repräsentationsaufwendungen darstellen.¹²⁰

Das gilt – entgegen BayLfSt vom 7.10.2011 – auch für geringwertige Sachzuwendungen, die im Sinne der Verfügung „privat nutzbar“ sind. Häufig werden solche Artikel ohnehin nicht den zivilrechtlichen Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG erfüllen.

Greift die verwaltungsseitige Vereinfachungsregelung nicht, gilt:

Die Aufwendungen sind fortlaufend und zeitgerecht auf einem besonderen Konto bzw. einer besonderen Spalte im Rahmen der Buchführung zu verbuchen.¹²¹ Dabei muss der Name des einzelnen Empfängers aus der Buchung ersichtlich sein; bei Sammelbuchungen sind die Empfänger namentlich in den Buchungsbelegen festzuhalten.

In zeitlicher Hinsicht genügt eine Aufzeichnung und Aufstellung nach Ablauf des Geschäftsjahres nicht den besonderen Aufzeichnungspflichten;¹²² nach der Rechtsprechung ist von einer zeitlichen Grenze von höchstens einem Monat¹²³ auszugehen.¹²⁴ Auch eine Umbuchung zum Jahresende wird in der Literatur als schädlich erachtet.¹²⁵ Mit Blick auf Sinn und Zweck der Norm – dem Betriebsausgabenabzugsverbot „praktische Geltung“ zu verschaffen – erscheint dies allerdings nicht richtig, solange die Abgrenzung dessen, was

¹¹⁹ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa.(2)., S. 27.

¹²⁰ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.bbb., S. 35. Hinter der Regelung einer Freigrenze in § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG steht außerdem implizit, dass das Abzugsverbot greifen soll, wenn einem einzelnen Empfänger bewusst und in Gesamtschau Zuwendungen über 35 € gemacht werden. Gerade geringwertige verkehrsbliche Zuwendungen und Werbeartikel, die als Streuwerbung eingesetzt werden, fallen hierunter jedoch nicht.

¹²¹ Vgl. R 4.11 Abs. 1 EStR.

¹²² BFH vom 22.1.1988 – III R 171/82, BStBl. II 1988, 535.

¹²³ Im Urteil vom 19.8.1980 – VIII R 208/78, BStBl. II 1980, 745, hat der BFH eine monatliche Aufgliederung schon als nicht mehr ausreichend angesehen.

¹²⁴ Vgl. auch *Wied*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, Rn. 917.

¹²⁵ Vgl. *Wied*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, Rn. 917, unter Hinweis auf BFH vom 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 91, 28 zu nachträglichen Bewirtungsbelegen.

ein Geschenk im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist und was nicht, nicht klar und eindeutig ist: Das gilt wie oben erläutert¹²⁶ beispielsweise für

- die Abgrenzung zwischen Geschenk, Werbegeschenk, Zugabe/Prämie und typischem Werbeartikel,
- die Frage, ob und inwieweit Werbeartikel überhaupt unter die Norm zu subsumieren sind,
- die Frage, ob bei Werbeträgern auch die Werbe-Kennzeichnungskosten mit in die Berechnung der 35-€-Grenze einzubeziehen und unter das Betriebsausgabenabzugsverbot zu subsumieren sind,
- die Frage, welche geringwertigen Sachzuwendungen genau nicht vom Abzugsverbot und den Aufzeichnungspflichten umfasst sind,
- die Frage, ob „rein betrieblich nutzbare“ Artikel vorliegen, die vom Betriebsausgabenabzugsverbot ausgenommen werden,
- die Frage, ob auch Aufwendungen für Geschenke an Leiharbeitnehmer und Konzernarbeitnehmer unter das Betriebsausgabenabzugsverbot fallen.

Mit Blick auf die Masse der verschiedenen Sachverhalte scheinen Umbuchungen zum Jahresende vielmehr „vorprogrammiert“ – es sei denn, die Unternehmen verzichten aufgrund des hohen Erfüllungsaufwands gleich ganz auf den Betriebsausgabenabzug inkl. genauer Aufzeichnungspflichten.¹²⁷

In der Forderung nach einem Einbezug unter das Betriebsausgabenabzugsverbot und den zeitnahen besonderen Aufzeichnungen auch bei üblichen, geringwertigen Gefälligkeitszuwendungen, Brauchtumszuwendungen, Aufmerksamkeiten und Werbeartikeln, verbunden mit dem erforderlichen empfängerbezogenen „Monitoring“ der 35-€-Grenze, liegt letztlich die Hauptschwierigkeit bei der Anwendung von § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 und Abs. 7 EStG. Selbst größere Unternehmen verzichten daher schon heute zum Teil auf jeglichen Betriebsausgabenabzug für Werbeartikel und Geschenke, weil das Überwachen der Wertgrenze von 35 € pro Jahr und Empfänger nicht praktikabel durchführbar ist.

¹²⁶ Vgl. Abschnitt II.3.c., S. 26.

¹²⁷ Vgl. Abschnitt II.3.a., S. 22.

5. Resümee

1. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG regelt ein Abzugsverbot für betriebliche Geschenkaufwendungen, sofern einem Empfänger im Wirtschaftsjahr Geschäftsgeschenke im Wert über 35 € zugewandt werden.
Hinter der Regelung einer Freigrenze statt eines Freibetrags steht der Gedanke, dass einem einzelnen Empfänger bewusst und in einer Gesamtschau Zuwendungen über der Grenze dessen gemacht werden, was verkehrsblich ist. Wird die Grenze überschritten, wird so implizit ein innerer Zusammenhang der Sachzuwendungen durch insgesamt verdeckt private (Mit-)Veranlassung angenommen. Sie überlagert *in der Rechtsfolge* – ohne Möglichkeit des Gegenbeweises – die betriebliche Veranlassung mit der Besonderheit, dass nicht eine Entnahme bzw. verdeckte Gewinnausschüttung, sondern schlicht eine Korrektur des Betriebsausgabenabzugs auf zweiter Stufe der Gewinnermittlung vorgenommen wird.
2. Die Freigrenze von 35 € im Geschäftsjahr¹²⁸ entspricht heute allerdings bei weitem nicht mehr der Wertgrenze verkehrsblicher Zuwendungen. Bereits mit einem durchschnittlichen Blumenstrauß zu einer Filialeröffnung des Geschäftspartners würde diese Grenze überschritten.
Werbedruckkosten, die tatsächlich keine Geschenkaufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG darstellen und umgekehrt eine eventuelle „Bereicherung“ eines Werbeartikeladressaten deutlich mindern,¹²⁹ werden fälschlich unter das Betriebsausgabenabzugsverbot subsumiert und in die Berechnung der 35-€-Freigrenze einbezogen. Der 1960 ursprünglich als Angemessenheitsgrenze bestimmte Betrag von 100 DM entspricht kaufkraftbereinigt heute im Übrigen rund 220 €.¹³⁰
3. Mit § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG wollte der Gesetzgeber bei betrieblichen Geschenkaufwendungen ursprünglich einen Missbrauch durch Betriebsausgabenabzug verdeckt privat (mit-)motivierter Aufwendungen verhindern und einschränken. Er wollte in den wirtschaftlich erstarkenden Nachkriegsjahren das aufkommende „Spesenunwesen“ bekämpfen.
Aus Perspektive der heutigen Zeit organisatorischer Compliance ist das vom historischen Gesetzgeber anvisierte „Spesenunwesen“ der Nachkriegsjahre allerdings längst Vergangenheit, während das Betriebsaus-

¹²⁸ § 4 Abs. 5 Nr. 1 S. 2 EStG.

¹²⁹ Vgl. Abschnitt II.3.d., S. 38.

¹³⁰ Vgl. Deutsche Bundesbank, Kaufkraftäquivalente historischer Beträge in deutschen Währungen (Stand Januar 2017), www.bundesbank.de.

gabenabzugsverbot – diametral hierzu – faktisch verschärft wurde.¹³¹ Das gesetzgeberische Ziel einer typisierenden Missbrauchsverhinderung bei lebensführungsnahen Betriebsausgaben hat nach wie vor seine Berechtigung. Allerdings geht das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke heute tatsächlich weit über eine wertmäßig angemessene Typisierung verkehrüblicher Geschäftsgeschenke hinaus und entfaltet vor allem Sanktionscharakter. Insoweit vermag es die bewirkte Einschränkung des objektiven Nettoprinzip nicht mehr zu rechtfertigen.

Der vom Gesetzgeber intendierte eingeschränkte Betriebsausgabenabzug zur Missbrauchsverhinderung entfaltete im Zeitablauf schließlich nicht nur verstärkt Sanktionscharakter, er mutierte auch zum „Bürokratiemonster“. Betroffen sind heute selbst geringwertige, verkehrs- und geschäftsübliche Sachzuwendungen und Werbeartikel, die richtigerweise allerdings vom Anwendungsbereich der Norm auszunehmen wären.

4. Zum inhaltlichen und persönlichen Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots bestehen überdies elementare Zweifelsfragen. In der Praxis wird das Abzugsverbot dabei häufig über (Rechts-)Maß angewandt. Fälschlicherweise werden so etwa Werbeartikel und Sachzuwendungen an Konzern- und Leiharbeitnehmer dem Betriebsausgabenabzugsverbot unterworfen.
5. Etliche Unternehmen können die faktisch geforderten, besonderen Aufzeichnungspflichten selbst für geringwertige Geschäftsgeschenke nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand erfüllen und scheitern schon deswegen am Betriebsausgabenabzug.
6. Sowohl aus Praktikabilitätsgründen als auch mit Blick auf Sinn und Zweck des Betriebsausgabenabzugs sollte ein ausnahmsloser Betriebsausgabenabzug für die Pauschalsteuer nach § 37b EStG geregelt werden. Derzeit besteht hier eine Abhängigkeit von der steuerlichen Behandlung der Geschenkaufwendungen selbst.

¹³¹ Das gilt gerade auch unter Berücksichtigung der kaufkraftbereinigten Wertgrenzen. Vgl. Abschnitte II.1., S. 14 und II.2., S. 17 sowie II.3.c.a.a.bbb., S. 35.

III. Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG

1. Rechtsentwicklung

a. Sinn und Zweck sowie Historie der Norm

Die „Pauschalsteuer“ für Sachzuwendungen nach § 37b EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006¹³² mit Wirkung zum 1.1.2007¹³³ eingefügt. Die Norm ermöglicht die abgeltende, pauschalierte Besteuerung betrieblich veranlasster Sachzuwendungen durch das zuwendende Unternehmen. Erfasst werden Sachzuwendungen aller Art, die beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das können etwa Einladungen zu Incentive-Reisen, Sportveranstaltungen und Konzerten sein oder gegenständliche Zuwendungen wie die Printen-Schachtel als Weihnachtsgruß zum Jahresende.

Hintergrund der Regelung war die Fußball-WM 2006 und der im Vorfeld hierzu ergangene VIP-Logen-Erlass der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung hatte damit bereits eine pauschale Besteuerung von VIP-Logen-Tickets für Geschäftspartner ohne Empfängerbenennung erlaubt.¹³⁴ Der Kritik an der fehlenden Rechtsgrundlage hierfür¹³⁵ kam der Gesetzgeber mit gesetzlicher Implementierung der Pauschalsteuer in § 37b EStG nach.

Pauschalierungsfähig sind zunächst – dies war gesetzgeberisch von vornherein geplant – Geschäftsgeschenke im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.¹³⁶ Die offenen Rechtsfragen des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG strahlen insoweit vollumfänglich in § 37b EStG ein, und beide Vorschriften wirken kumulativ.¹³⁷ Der historische Gesetzgeber bezweckte mit der Tatbestandsverknüpfung und -verengung allerdings wohl vornehmlich, einen geldwerten Vorteil aus Geschäftsbewirtungen aus der Pauschalsteuer auszunehmen, der nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fällt.¹³⁸

¹³² BGBl. I 2006, 2878.

¹³³ § 52 Abs. 1 S. 2 EStG 2007 i.V.m. § 37b Abs. 4 S. 1 EStG.

¹³⁴ BMF-Schreiben vom 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845.

¹³⁵ Vgl. auch Bundesrechnungshof, BT-Drucks. 16/160 S. 161 ff. und die Stellungnahmen der Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft vom 6.7.2005, vom 15.9.2005 und vom 13.1.2006.

¹³⁶ § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

¹³⁷ Vgl. dazu näher Abschnitt III.3.d., S. 82.

¹³⁸ Vgl. BR- Drucks. 622/06, 92.

Auf Vorschlag des Bundesrates wurden im weiteren Gesetzgebungsverfahren dann ergänzend „betrieblich veranlasste Zuwendungen, die *zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung* erbracht werden“, aufgenommen.¹³⁹ Dieser Tatbestand – geregelt in § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG – erfordert ein bestehendes synallagmatisches Leistungsverhältnis, das den Zuwendenden veranlasst, über das vertraglich bereits Geschuldete und Vereinbarte hinaus Zuwendungen zu erbringen; Sachzuwendungen zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses werden mangels einer zu diesem Zeitpunkt ohnehin schon vereinbarten Leistung oder Gegenleistung nicht in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG einbezogen.¹⁴⁰ Unter den Tatbestand fallen nur Zuwendungen im Rahmen eines bestehenden Dauerschuldverhältnisses – bspw. eines Arbeitsverhältnisses – oder eines einzelnen Vertragsverhältnisses. Eine zeitgleiche Zuwendung zusammen mit der „ohnehin vereinbarten Hauptleistung“ ist nicht erforderlich.

Hintergrund der Tatbestandsergänzung des § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG war, dass man mit der Pauschalsteuer namentlich auch Incentive-Reisen, die als Belohnung zusätzlich zum vereinbarten Entgelt gewährt werden und aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem Leistungsaustausch kein Geschenk darstellen, erfassen wollte.¹⁴¹

Über die abgeltende pauschale Besteuerung durch den Zuwendenden will die Norm verhindern, dass steuerpflichtige geldwerte Vorteile beim Empfänger – auch: mangels Kenntnis über die Steuerpflicht – unversteuert bleiben und sich bei dessen Besteuerung Bewertungsschwierigkeiten ergeben.¹⁴² Die Norm zielt damit auf *Vereinfachung, Rechtssicherheit* und *Steuerehrlichkeit* ab.¹⁴³

¹³⁹ Vgl. BT-Drucks. 16/3368, 19.

¹⁴⁰ Vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490. Vgl. hierzu näher Abschnitt III.3.b., S. 77.

¹⁴¹ Vgl. BT-Drucks. 16/3368, 19.

¹⁴² Vgl. nur die Ausführungen des Bundesrechnungshofs in BT-Drucks. 16/160 S. 162, der u.a. von einem Fall berichtete, bei dem den Finanzämtern selbstständiger Versicherungsvertreter in Hamburg 1.700 Kontrollmitteilungen über Incentive-Reisen zuzugingen.

¹⁴³ Vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712 vom 25.9.2006 S. 55 zu § 37b EStG.

Der Pauschalsteuersatz nach § 37b EStG ist – anders als etwa der Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 2 EStG¹⁴⁴ – ein Nettosteuersatz, er berücksichtigt also implizit, dass die Übernahme der Steuer für den Empfänger eine weitere Zuwendung ist, die wiederum zu versteuern ist.

Das beherzigte auch der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2007, der so zunächst auf einen eigentlich anzuwendenden Nettosteuersatz in Höhe von 72,4 % kam.¹⁴⁵ Fälschlicherweise ging der Gesetzgeber bei dieser Kalkulation allerdings von dem Spitzen-Grenzsteuersatz i.H.v. 42 %¹⁴⁶ aus, anstatt rechnerisch richtig den – weit niedrigeren – Durchschnittssteuersatz¹⁴⁷ zu verwenden.¹⁴⁸ Statt der Durchschnittsbelastung – § 37b EStG erfasst insbesondere auch Zuwendungen an Arbeitnehmer mit einem „Durchschnittsgehalt“, nicht nur „VIP-Logen- und Spitzenverdiener-Fälle – wurde die tarifliche Spitzenbelastung gewählt.

Der so zunächst errechnete Pauschalsteuersatzes von 72,4 % kam im Ergebnis dann auch dem historischen Gesetzgeber recht hoch vor. Die im Gesetzgebungsverfahren daraufhin geplante „Herabsetzung“ auf einen Nettosteuersatz von 45 % musste der Gesetzgeber allerdings begründen; die fälschliche Verwendung des Grenzsteuer- statt Durchschnittssteuersatzes und der sich im Pauschalsteuersatz insgesamt widerspiegelnde Zuschnitt auf „VIP-Logen-Fälle“ wurden nicht richtiggestellt. Ohne dass dies im Gesetz seinen Niederschlag gefunden hätte,¹⁴⁹ wurde in den Gesetzesmaterialien vielmehr festgehalten, dass zu berücksichtigen sei,

„dass nicht alle Empfänger von Sachzuwendungen der Besteuerung mit dem Spitzensteuersatz unterliegen und durch die Einbeziehung sämtlicher Sachzuwendungen eines Wirtschaftsjahres in die Bemessungsgrundlage auch solche Zuwendungen besteuert werden, die im Falle der individuellen Besteuerung beim Empfänger nicht zu einer

¹⁴⁴ Dazu näher unten Abschnitt III.6.b., S. 101.

¹⁴⁵ BT-Drucks. 16/2712, 56.

¹⁴⁶ Vgl. § 32a Abs. 1 EStG.

¹⁴⁷ Vgl. hierzu *Thürmer*, in Blümich, 139. Aufl. 2018, § 40 Rn. 63; LStH 16 R 40.1 Abs. 3; BFH vom 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726, zu § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

¹⁴⁸ Vgl. BT-Drs. 16/2712, 56. Entweder war dies ein Versehen, oder mit § 37b EStG sollte mit Blick auf die zu regelnden VIP-Logen-Fälle fälschlich eine „Reichenbesteuerung“ implementiert werden.

¹⁴⁹ Vgl. auch nachfolgend Abschnitt III.2.b., S. 56.

Einkommensteuerpflicht führen würden. Im Ergebnis ist es daher sachgerecht, unter Berücksichtigung der unterschiedlichen steuerlichen Belastung der Empfänger (einschließlich Geringverdienern und Steuerausländern) einen gewichteten Durchschnittssteuersatz von 45 Prozent anzusetzen. Im Übrigen führt nur eine maßvolle Bemessung des Steuersatzes dazu, dass die mit der neuen Pauschalierungsregelung erhoffte Arbeitserleichterung für alle Beteiligten (Steuerpflichtige, Finanzverwaltung, Gerichte) tatsächlich in dem erhofften Umfang greift.¹⁵⁰

Der Gesetzgeber irrte im Ergebnis also zunächst bei der Berechnung des typisierten Pauschalsteuersatzes und versuchte dem offenkundig „unpassenden Ergebnis“ sodann durch vermeintlich großzügigen Abschlag vom berechneten Pauschalsteuersatz abzuweichen. Begründet wurde dies u.a. mit der breiten Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer, die auch nicht steuerpflichtige Einkünfte der Empfänger umfasse, sowie einem „Vergünstigungselement“.¹⁵¹

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde der Pauschalsteuersatz auf den letztlich implementierten Pauschalsteuersatz i.H.v. 30 % gesenkt. Diesem Nettosteuersatz wurde – prima vista zumindest rechnerisch richtig – schließlich *ein Durchschnittssteuersatz* von 23 % zugrunde gelegt. Der Gesetzgeber zielte nun also auch darauf ab, den Nettosteuersatz passend zu einem durchschnittlichen Lohnniveau zu berechnen und nicht nur „Spitzenverdiener“ zu fokussieren. Grundlage war ein Änderungsantrag der Fraktionen von CDU/CSU und SPD, demzufolge der durchschnittliche Steuersatz eines Lohnempfängers in 2006 ca. 27 % betragen habe.¹⁵²

Das suggerierte, dass durchschnittlich weiterhin von einer „moderaten Besteuerung“ – wenn nicht gar einer Vergünstigung – ausgegangen werden könne. Dem ist allerdings nicht so. Auch hier liegt vielmehr der Verdacht nahe, dass *tatsächlich nicht der Durchschnittssteuersatz des „durchschnittlichen Lohnempfängers“* gewählt wurde, sondern *dessen Grenzsteuersatz*. Ausgehend von einem durchschnittlichen Jahresarbeitslohn ergibt sich – nach Schätzung des zu versteuernden Einkommens hieraus – bspw. für 2005 in *Steuerklasse I* (!) eine Grenzbelastung von rund 27 % – bei einem Durchschnittssteuersatz von nur 15 %. Für 2016 ergäbe sich eine Grenzbelastung

¹⁵⁰ Vgl. BT-Drucks. 16/2712, 56.

¹⁵¹ Vgl. hierzu nachfolgend jedoch Abschnitt III.1.b., S. 51.

¹⁵² Vgl. BT-Drucks. 16/3368, 11.

von rund 30 % bei einem Durchschnittssteuersatz von rund 18 %.¹⁵³ Das ergäbe – jeweils für Steuerklasse I – einen Nettosteuersatz von eigentlich nur rund 17 % (2005) bzw. 22 % (2016), abgerundet 15 % (2005) bzw. 20 % (2016).

Legt man das durchschnittliche Bruttodurchschnittsgehalt einer *Fach- und Führungskraft* in Deutschland für 2017 zugrunde,¹⁵⁴ ergäbe sich für *Steuerklasse I* eine Durchschnittsbelastung von rund 27 % mit einem Nettosteuersatz von 37 %.

Der Bruttosteuersatz für die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG von 25 % entspräche im Übrigen einem Nettosteuersatz von 33 %, abgerundet den heutigen 30 %.¹⁵⁵

Der implementierte Nettosteuersatz weicht im Ergebnis signifikant von der Steuerbelastung eines durchschnittlichen Arbeitnehmers ab und entspricht eher der durchschnittlichen Belastung einer Fach-/Führungskraft in Steuerklasse I. § 37b EStG ist mit der letztlich geregelten Belastungshöhe folglich auf die ursprünglich anvisierten „VIP-Logen-Fälle“ zugeschnitten, nicht auf den Durchschnittsfall einer betrieblichen Sachzuwendung. Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG benachteiligt damit vor allem Arbeitnehmerzuwendungen.

Der Pauschalsteuersatz nach § 37b EStG beinhaltet im Ergebnis auch *kein Vergünstigungselement* und keinen – im Gesetz ohnehin nicht zum Ausdruck gekommenen¹⁵⁶ – Ausgleich für eine verbreiterte pauschalierte Bemessungsgrundlage. Insbesondere für Sachzuwendungen an Konzern- und eigene Arbeitnehmer – ohnehin aufgrund der hier fehlenden Sozialversicherungsfreiheit benachteiligt¹⁵⁷ – ist der Steuersatz deutlich überschätzt.

¹⁵³ <https://www.bmf-steuerrechner.de/ekst>; BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2016/2017, 20 f.; eigene Schätzung.

¹⁵⁴ Vgl. StepStone, Gehaltsreport 2017 für Fach- und Führungskräfte.

¹⁵⁵ Da der geldwerte Vorteil aus der Steuerübernahme des Arbeitgebers im Rahmen von § 40 Abs. 2 EStG allerdings lohnsteuerfrei gestellt wird, ist diese Unterscheidung hier irrelevant.

¹⁵⁶ Vgl. nachfolgend Abschnitt III.2.b., S. 56.

¹⁵⁷ Vgl. unten Abschnitt III.3.e.aa., S. 84.

b. Neuere Rechtsprechung

Knapp sieben Jahre nach Inkrafttreten von § 37b EStG sorgte der Bundesfinanzhof in mehreren Entscheidungen für grundlegende Klarstellungen zum Anwendungsbereich der Pauschalsteuer.¹⁵⁸ Die Finanzverwaltung war bislang davon ausgegangen, dass in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer auch solche Zuwendungen einzubeziehen sind, die beim Empfänger selbst nicht steuerpflichtig wären.¹⁵⁹ In der Praxis sprach man von „der achten Einkunftsart“.

Angesichts der Gesetzesmaterialien hätte man in der Tat annehmen können, dass der historische Gesetzgeber dies so regeln wollte,¹⁶⁰ es hat aber keinen Ausdruck im Gesetz – und auch nicht in der tatsächlich geregelten Steuersatzhöhe – gefunden.¹⁶¹

Der Bundesfinanzhof stellte klar:

1. Trotz Pauschalierung von Bemessungsgrundlage und Steuersatz erfasst § 37b EStG nicht *alle* betrieblich veranlassten Sachzuwendungen. § 37b EStG beschränkt sich vielmehr auf betrieblich veranlasste Zuwendungen,¹⁶² die bei den Zuwendungsempfängern dem Grunde nach zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. § 37b EStG setzt voraus, dass eine Einkommensteuer „für“ bestimmte Zuwendungen entstanden ist.¹⁶³ Pauschalisiert ist lediglich die Bemessungsgrundlage.¹⁶⁴

¹⁵⁸ BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457; VI R 78/12, BStBl. II 2015, 495; VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455 und vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490. Vgl. dazu Geserich, DStR 2014, 561; *Strohner*, DB 2014, 387; v. *Wolfersdorff/Hey*, DB 2015, 153;

¹⁵⁹ Vgl. BMF vom 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566.

¹⁶⁰ Vgl. Entwurf des JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712, 56: „Andererseits ist zu berücksichtigen, dass ... durch die Einbeziehung sämtlicher Sachzuwendungen eines Wirtschaftsjahres in die Bemessungsgrundlage auch solche Zuwendungen besteuert werden, die die im Falle der individuellen Besteuerung beim Empfänger nicht zu einer Einkommensteuerpflicht führen würden.“ Vgl. allerdings BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457: „Gegenteiliges ergeben schließlich weder Entstehungsgeschichte noch Gesetzesmaterialien zu § 37b EStG.“

¹⁶¹ Vgl. zuvor Abschnitt III.1.a., S. 46.

¹⁶² BFH vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490.

¹⁶³ BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457.

¹⁶⁴ Vgl. ebenda.

Die Norm begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart im Sinne einer vom Steuersubjekt losgelösten objektbezogenen Pauschalsteuer und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand; sie stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl.

2. Die Frage, ob die Zuwendung zu steuerpflichtigen Einkünften beim Empfänger führt, und der erst anschließend mögliche Einbezug in die Pauschalsteuer nach § 37b EStG sind daher auseinanderzuhalten.
3. § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG bezieht sich auf alle Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, ohne danach zu differenzieren, ob die Freigrenze von 35 € im Einzelfall überschritten wird und damit ein Betriebsausgabenabzug ausscheidet oder die Aufwendungen beim Zuwendenden abzugsfähig sind.

§ 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG soll sich – so der BFH weiter – außerdem generell auf alle Geschäftsgeschenke beziehen, also auch Sachzuwendungen erfassen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen. Bislang wurden solche geringwertigen Sachzuwendungen von der Finanzverwaltung als Streuwerbeartikel von der Pauschalbesteuerung ausgenommen.¹⁶⁵ Obwohl kein Fall des § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG, äußerte sich der BFH auch zur Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Auch insoweit sei keine Rechtsgrundlage dafür ersichtlich, solche Zuwendungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich des § 37b EStG auszuschließen. Es komme vielmehr auch hier darauf an, ob einkommensteuerbare Zuwendungen vorliegen.¹⁶⁶

Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsprechung im Kern angeschlossen, bezieht allerdings weiterhin Streuwerbeartikel bzw. Sachzuwendungen bis einschließlich 10 € wie auch die Teilnahme an Geschäftsbewirtungen nicht in den Anwendungsbereich der Norm ein.¹⁶⁷ Die Finanzverwaltung unternahm damit den Versuch, die neue Rechtsprechung zur Pauschalierungsnorm anwendbar zu machen und gleichzeitig den Vereinfachungscharakter der Pauschalsteuer¹⁶⁸ zu bewahren. Dieser ist allerdings ohnehin erodiert:

¹⁶⁵ BMF vom 29.4.2008, BStBl. I S. 566, Rn. 10.

¹⁶⁶ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455.

¹⁶⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468.

¹⁶⁸ Zum Bedürfnis einer einfachen und rechtssicheren Anwendung von § 37b EStG vgl. auch *Hilbert*, Lohnsteuerrecht in der Unternehmenswirklichkeit, 2017, 280 ff., 301 und 315 ff.

Sollte die Vereinfachung ursprünglich darin liegen, den Empfänger, der keine Kenntnis über den Wert einer Sachzuwendung hat, von Schwierigkeiten der Bewertung und Besteuerung zu befreien, sieht sich nun der Zuwendende als § 37b EStG-Anwender der Schwierigkeit gegenüber, keine hinreichenden Kenntnisse zur Steuerpflicht beim Empfänger zu haben.¹⁶⁹

Die BFH-Rechtsprechung zu § 37b EStG hat außerdem gezeigt, dass Ausnahmen von der Pauschalsteuer – etwa durch bestimmte Wert- und Sachgrenzen – einer (neuen) Begründung bedürfen,¹⁷⁰ die außerhalb von § 37b EStG auf der vorgelagert zu beantwortenden Ebene der Steuerbarkeit und -pflicht der Zuwendungen beim Empfänger liegen muss.¹⁷¹ Das neue BMF-Schreiben zur Pauschalsteuer nach § 37b EStG¹⁷² behandelt die Frage, wann Einkommensteuer für betrieblich veranlasste Zuwendungen entsteht, nicht oder höchstens rudimentär – etwa hinsichtlich Geschäftsbewertungen und ausländischen Empfängern. Nach der klarstellenden BFH-Rechtsprechung ist hier allerdings gerade auch mit Blick auf die „Irrtümer“ im Gesetzgebungsverfahren zu § 37b EStG¹⁷³ der Gesetzgeber gefordert.¹⁷⁴

2. Die Regelung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG im Überblick

a. Die Pauschalbesteuerung als „Wahlrecht“ des Zuwendenden

Betrieblich veranlasste Sachzuwendungen wie der Blumengruß zur Filialeröffnung des Kunden können beim Empfänger ggf. einen geldwerten Vorteil darstellen, der zu steuerpflichtigen Einkünften führt. Dem Empfänger wird dies allerdings häufig nicht bewusst sein – und, falls doch, würde er manch „aufgedrängtes Geschenk“ vielleicht auch eher ablehnen. Bei eigener

¹⁶⁹ Vgl. näher dazu unten Abschnitt III.3.a., S. 63.

¹⁷⁰ Anzunehmen ist, dass sich der VI. BFH-Senat wohl auch an der fehlenden Begründung dieser Ausnahmen aus der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG im bisherigen BMF-Schreiben zu § 37b EStG „gestoßen“ hat. Deutlich wird dies in Rn. 16 der BFH-Entscheidung vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455.

¹⁷¹ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455.

¹⁷² Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468.

¹⁷³ Vgl. hierzu oben Abschnitt III.1.a., S. 46.

¹⁷⁴ Vgl. dazu näher unten Abschnitt III.3., S. 63 und V.2., S. 116.

Besteuerung würde sich ihm außerdem die Frage stellen, wie die Sachzuwendung überhaupt zu bewerten ist.

Betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, mit denen der Zuwendende regelmäßig Marketingzwecke im weitesten Sinne verfolgt, könnten aufgrund der mit ihr verbundenen Steuerpflicht beim Empfänger im Ergebnis negativ belastet werden, was Sinn und Zweck der Zuwendung konterkarieren würde. Schließlich möchte der Zuwendende keinesfalls riskieren, dass sein Geschäftspartner – statt die Zuwendung positiv aufzunehmen – deswegen Ärger mit dem Finanzamt bekommt. Die Pauschalsteuer nach 37b EStG soll hier abhelfen.¹⁷⁵

Die Norm gewährt einem zuwendenden Betrieb¹⁷⁶ das Wahlrecht, pauschaliert und abgeltend die Besteuerung betrieblich veranlasster Sachzuwendungen¹⁷⁷ für den Empfänger – das können Geschäftspartner oder eigene Arbeitnehmer sein¹⁷⁸ – zu übernehmen.¹⁷⁹ Der zuwendende Betrieb kann das Wahlrecht für die beiden möglichen Empfängergruppen unterschiedlich ausüben, muss dies aber innerhalb jeder Empfängergruppe einheitlich handhaben.¹⁸⁰

Die Pauschalsteuer begründet indes keine eigenständige Einkunftsart und erweitert auch nicht den einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff, sie stellt lediglich eine besondere pauschalierende *Erhebungsform* der Einkommensteuer zur Wahl. Die § 37b-EStG-Steuer setzt also voraus, dass die Zuwendungen beim Empfänger zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften

¹⁷⁵ „Vergiftetes Geschenk“; vgl. *Kohlhaas*, FR 2014, 54; *Loschelder*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rz. 1; *Graw*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37b Rz. A 8.

¹⁷⁶ Regelmäßig Gewerbebetriebe oder selbstständig Tätige/Freiberufler; das BMF-Schreiben zu § 37b EStG nennt nach der Rechtsform „natürliche und juristische Personen oder Personenvereinigungen.“ Vgl. BMF vom 19.6.2015, BStBl. I S. 468, Rn. 1.

¹⁷⁷ Die Pauschalsteuer gilt insoweit nicht für Zuwendungen, die aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden, wie verdeckte Gewinnausschüttungen.

¹⁷⁸ § 37b Abs. 1 bzw. 2 EStG. Vgl. hierzu näher nachfolgend Abschnitt III.2.c., S. 58.

¹⁷⁹ Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben in Folge bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 S. 1).

¹⁸⁰ Vgl. BFH vom 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010.

führen.¹⁸¹ Muss der Zuwendende hiervon ausgehen, kann er die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

- (1) betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und
- (2) Geschenke im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG,

die jeweils nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % erheben. Dazu kommen der Solidaritätszuschlag mit 5,5 % sowie die pauschale Kirchensteuer,¹⁸² die je nach Bundesland zwischen 5 % und 7 % der Pauschalsteuer betragen kann. Die Höhe der Pauschalsteuer beträgt damit bis zu 33,75 %. Pauschaliert ist neben dem Steuersatz auch die Bemessungsgrundlage, indem auf die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer abgestellt wird.¹⁸³

Die Pauschalierung ist gesetzlich schließlichs ausgeschlossen, (1) *soweit* die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Höchstbetrag) oder (2) *wenn* die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung (Ausschlussbetrag) den Betrag von 10.000 € übersteigen.¹⁸⁴

Bei Ausübung der Option hat der Zuwendende den Empfänger hiervon – formlos – zu unterrichten (§ 37b Abs. 3 S. 3 EStG); das Gesetz knüpft allerdings keine Sanktion an die Verletzung dieser Hinweispflicht.

Muss der Zuwendende von einer Steuerpflicht der Zuwendung beim Empfänger ausgehen, wird er im Zweifel regelmäßig das Wahlrecht zur Übernahme der abgeltenden Pauschalsteuer ausüben. Da dies dann einheitlich für die Empfängergruppen externer Dritter bzw. Arbeitnehmer gilt, muss der Zuwendende bei Wahlrechtsausübung eine lückenlose Besteuerung von Sachzuwendungen im jeweiligen Empfängerkreis – und eine entsprechende Abbildung in einem implementierten steuerlichen Compliance-System – sicherstellen.

¹⁸¹ Klarstellend BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, VI R 57/11 und VI R 78/12, BStBl. II 2015 455, 457 und 495. Vgl. auch BMF vom 19.6.2015, BStBl. I S. 468, Rn. 3.

¹⁸² Die pauschale Kirchensteuer ist der Regelfall, da der Zuwendende sonst den Einzelnachweis der Kirchenzugehörigkeit jedes Empfängers führen müsste; vgl. Gleichlautende Erlasse betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohn- und Einkommensteuer vom 8.8.2016, BStBl. I 2016 S. 773.

¹⁸³ § 37b Abs. 1 S. 2 EStG. Vgl. dazu näher Abschnitt III.3.c., S. 79.

¹⁸⁴ § 37b Abs. 1 S. 3 EStG. Vgl. näher Abschnitt III.3.f., S. 91.

Wirtschaftlich muss der zuwendende Betrieb die Höhe der Pauschalsteuer in seine Kosten einkalkulieren. Häufig steht etwa für eine bestimmte Marketingaktion ein bestimmtes Budget zur Verfügung, das alle Aufwendungen – einschließlich Steuern – umfasst. Der Umsatz mit dem Lieferanten der Sachzuwendungen – etwa: Blumenhändler, Werbeartikelwirtschaft, Schokoladenhersteller – wird entsprechend niedriger ausfallen. Auch eine mögliche Kumulation mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot für „Geschenke“ an Geschäftspartner nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG und Folgewirkungen für die Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer selbst sind zu berücksichtigen.¹⁸⁵

b. Zeit- und Verfahrensaspekte

Die pauschale Einkommensteuer gilt – auch für Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer – als *Lohnsteuer*.¹⁸⁶ Die lohnsteuerrechtlichen Vorschriften (§§ 38 ff.) sind folglich sinngemäß anzuwenden, soweit sie mit dem Wesen der Pauschalsteuer vereinbar sind und § 37b keine eigenständige Regelung trifft.¹⁸⁷

Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG ist im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung der jeweiligen Betriebsstätte¹⁸⁸ anzumelden und bis zum 10. Tag nach Ablauf des maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstätten-Finanzamt abzuführen.¹⁸⁹

Die § 37b EStG-Pauschalsteuer soll demnach zwar grundsätzlich in dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Zuwendung dem Empfänger zufließt,¹⁹⁰ und nicht auf den Entstehungszeitpunkt der Einkommen- und Körperschaft-

¹⁸⁵ Vgl. oben Abschnitt II.3.b., S. 23.

¹⁸⁶ Die Lohnsteuerfiktion des § 37b Abs. 4 S. 1 EStG wirkt nur für die Steuerpauschalierung für Sachzuwendungen an Dritte rechtsbegründend, vgl. Urban DStZ 2007, 299; *Ettlich*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rn. 96.

¹⁸⁷ *Ettlich*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rn. 96.

¹⁸⁸ § 41 Abs. 2 EStG.

¹⁸⁹ § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG. Die Lohnsteuersteueranmeldung steht dabei einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 S. 1 AO).

¹⁹⁰ § 38 Abs. 2 S. 2 EStG („Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt“); bei Geschäftspartnern wurzelt dies in der Lohnsteuerfiktion des § 37b EStG auch für Dritte. Vgl. hierzu auch *Ettlich*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rn. 86, BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 29.

steuer beim Zuwendungsempfänger abzustellen sein.¹⁹¹ Allerdings entsteht die reguläre Lohnsteuer nach § 38 Abs. 2 S. 2 EStG auch nur als Vorauszahlungsschuld auf die Einkommensteuer eines Arbeitnehmers. Bei § 37b EStG ist der Fall anders gelagert: Die Rechtsfolgen des § 37b EStG werden erst mit der Wahlrechtsausübung durch die jeweilige Lohnsteueranmeldung ausgelöst, vorher kann auch kein Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis entstehen.¹⁹² Auch für den Empfänger einer Sachzuwendung entfaltet die Pauschalsteuer erst *mit der Lohnsteueranmeldung* abgeltende Wirkung (§ 37b Abs. 3 S. 1).¹⁹³

Durch § 37b EStG erfolgt im Ergebnis nicht zwangsläufig eine Art „Sofortversteuerung“ auch bei Zuwendungen an Geschäftspartner. Die Norm selbst sieht für die Wahlrechtsausübung nämlich keine Frist vor, sie kann für jede Empfängergruppe auch später noch, spätestens in der letzten Lohnsteueranmeldung des Kalenderjahres der Zuwendung, getroffen werden, also grundsätzlich bis zum 10. Januar des Folgejahres. In der letzten Lohnsteueranmeldung wird die Entscheidung allerdings auch dann getroffen, wenn für den letzten Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum *eine geänderte Anmeldung* abgegeben wird, *solange das verfahrensrechtlich* noch möglich ist.¹⁹⁴ Auch eine erstmalige Wahlrechtsausübung im Rahmen einer Außenprüfung ist somit zulässig. Eine Berichtigung der vorangegangenen einzelnen Lohnsteuer-Anmeldungen ist auch dann nicht erforderlich.¹⁹⁵

Für die Pauschalierung von Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer nach § 37b Abs. 2 EStG soll die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalsteuer spätestens bis zu der für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Frist, also bis zum 28. Februar des Folgejahres, getroffen werden.¹⁹⁶

¹⁹¹ BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 29.

¹⁹² §§ 37b Abs. 3 S. 2 i. V. m. § 40 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG.

¹⁹³ Vgl. *Ettlich*, in Blümich, 136. Aufl. 2017, § 37b EStG, Rn. 81.

¹⁹⁴ § 168 Satz 1, § 164 Abs. 2 AO. Vgl. auch LfSt Bayern vom 26.6.2009, DStR 2009, 1476.

¹⁹⁵ Vgl. BMF vom 19.6.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 7.

¹⁹⁶ §§ 41 b Abs. 1 S. 2, 93c EStG. Vgl. BMF vom 19.6.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 8.

Das Wahlrecht zu Pauschalbesteuerung ist widerruflich, solange die einschlägigen Lohnsteueranmeldungen noch nicht bestandskräftig sind.¹⁹⁷

Eine Folge der Lohnsteuerfiktion in § 37b Abs. 4 S. 1 EStG ist auch, dass die betreffenden Sachverhalte Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung werden (§ 42f EStG). Bei Zweifelsfragen kann eine – gebührenfreie – Anrufungsauskunft i.S.d. § 42e EStG eingeholt werden.¹⁹⁸

c. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

In die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 und 2 EStG sind alle Zuwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen.¹⁹⁹

Die pauschale Empfängerbesteuerung kann für Sachzuwendungen (1) an Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer – § 37b Abs. 1 EStG²⁰⁰ – und (2) an eigene Arbeitnehmer – § 37b Abs. 2 EStG – übernommen werden.

Die Pauschalierung bewirkt bei Sachzuwendungen an selbstständig und gewerblich tätige Geschäftspartner auch eine Verkürzung in der Besteuerungskette, indem sie auch steuerpflichtige Sachzuwendungen erfasst, die vom Empfänger privat entnommen werden.²⁰¹ Voraussetzung ist allerdings stets das Vorliegen steuerpflichtiger Einkünfte. Im Rahmen eines Dienstleistungs- oder Kaufvertrags miterworbene Zugaben, die privat genutzt werden, zählen daher nicht zum Pauschalierungskreis von § 37b EStG.

¹⁹⁷ Entgegen BMF vom 19.6.2015, BStBl. I 2015 S. 468, Rn. 4; vgl. BFH vom 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010. Vgl. hierzu *Hilbert*, KSR direkt Nr. 12 vom 2.12.2016, 6.

¹⁹⁸ Vgl. BMF vom 19.6.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 37.

¹⁹⁹ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, VI R 57/11 und VI R 78/12, BStBl. II 2015 455, 457 und 495 und in Folge BMF vom 19.6.2015, BStBl. I S. 468.

²⁰⁰ Vgl. hierzu auch BMF vom 19.6.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 2: „Dritte unabhängig von ihrer Rechtsform (z.B. AG, GmbH, Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder, sonstige Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige, Arbeitnehmer Dritter).“

²⁰¹ Vgl. § 37b Abs. 3 S. 1 EStG: „Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz“; bleiben die Einkünfte im Gewinn des Betriebs unberücksichtigt, ist auch eine anschließende Entnahme ausgeschlossen.

Bei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer ist eine Pauschalierung sachlich nur für „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachte Sachzuwendungen möglich.²⁰² Gestaltungen über Gehaltsumwandlungen werden dadurch ausgeschlossen.²⁰³

Zuwendungen an Arbeitnehmer eines Geschäftspartners können nur nach § 37b Abs. 1 EStG durch den Zuwendenden selbst, nicht jedoch durch den Arbeitgeber pauschaliert werden. Auch Zuwendungen im Konzern an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen, etwa durch die Konzernholding, sind ein Anwendungsfall von § 37b Abs. 1 EStG (Zuwendungen an Dritte bzw. Geschäftspartner); die Pauschalbesteuerung wäre entsprechend durch die zuwendende Konzerngesellschaft vorzunehmen. Die Finanzverwaltung lässt allerdings aus Vereinfachungsgründen zu, dass der *Arbeitgeber* des Zuwendungsempfängers anstelle des zuwendenden Konzernunternehmens die Pauschalsteuer gemäß § 37b Abs. 1 EStG erhebt.²⁰⁴

Für Pauschalierungsfälle nach § 40 Abs. 1 EStG – v.a. sonstige Sachbezüge in einer größeren Zahl von Fällen – hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, § 37b EStG anzuwenden.

²⁰² § 37b Abs. 2 S. 1 EStG. Kann der Arbeitnehmer wählen zwischen Geld oder Sachleistung, wird stets von Barlohn ausgegangen, vgl. BFH vom 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008 S. 530.

²⁰³ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 68, Rn. 9b. Die Zusätzlichkeits-Voraussetzung sieht die Finanzverwaltung vereinfachend auch dann als erfüllt an, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die Sachleistung hat. Vgl. auch R 3.33 Abs. 5 LStR und BMF vom 22.5.2013, BStBl. I 2013, 728.

²⁰⁴ Vgl. hierzu näher Abschnitt III.3.e., S. 84 weiter unten und BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 11.

Sachliche Ausnahmen zur Pauschalierung nach § 37b EStG sind insbesondere:

1. Zuwendungen an beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger, die nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder des Auslandstätigkeitserlasses²⁰⁵ nicht der inländischen Besteuerung unterliegen oder die dem Empfänger nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen,²⁰⁶
2. monetäre Zuwendungen,²⁰⁷
3. in Arbeitnehmerfällen Zuwendungen bis zur 44-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG im Monat, da in diesen Fällen dann kein steuerpflichtiger Sachbezug vorliegt.²⁰⁸ Bei der Prüfung der Freigrenze sollen laut Finanzverwaltung Sachzuwendungen, die nach § 37b EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz bleiben.²⁰⁹ Das kann Vorteile bieten, falls Sachzuwendungen über 44 € im Monat gewährt werden.²¹⁰
4. „Streuwerbeartikel“ inkl. Sachzuwendungen im Wert bis zu 10 €, die laut Finanzverwaltung nicht einbezogen werden brauchen („Wahlrecht“).²¹¹ Die Finanzverwaltung scheint dies allerdings mit Blick auf die 44-€-Freigrenze *in Arbeitnehmerfällen* zum Teil nicht anwenden zu wollen.²¹²
5. „Aufmerksamkeiten“ bis 60 € (bis 31.12.2014: 40 €),²¹³ die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen *persönlichen* Ereignisses wie etwa zum Geburtstag zugewendet werden,²¹⁴

²⁰⁵ BMF betr. steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass) vom 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470, geändert durch BMF vom 14.3.2017, BStBl. I S. 473.

²⁰⁶ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Tz. 13.

²⁰⁷ § 37b Abs. 1 S. 1 EStG.

²⁰⁸ Vgl. jedoch näher Abschnitt III.3.a.cc., S. 76.

²⁰⁹ LStR 8.1 Abs. 3 S. 1.

²¹⁰ Vgl. allerdings näher Abschnitt III.3.e., S. 84.

²¹¹ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10.

²¹² Vgl. OFD Karlsruhe, Information betr. gesondertes Wahlrecht zur Versteuerung eines Streuwerbeartikels nach § 37 b Abs. 2 EStG vom 18.12.2015, StEK EStG § 37b Nr. 15, LSt Aktuell 2/2015: „Die Streuwerbeartikelregelung findet bei der regulären Lohnversteuerung keine entsprechende Anwendung.“

²¹³ R 19.6 Abs. 1 LStR.

²¹⁴ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 9c.

6. Bewirtung von Geschäftspartnern und von Arbeitnehmern.²¹⁵ Das gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nicht, wenn die Bewirtung Teil einer Gesamtleistung ist, die insgesamt als Zuwendung nach § 37b EStG besteuert wird („z.B. Bewirtung im Rahmen einer Incentive-Reise“²¹⁶), oder wenn Geschäftspartner im Rahmen von Repräsentationsveranstaltungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG bewirtet werden („z.B. Einladung zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft“).²¹⁷
7. Firmenwagengestellung;²¹⁸
8. „Kost und Logis“ zu amtlichen Sachbezugswerten;²¹⁹
9. firmeneigene Waren für die Belegschaft, die nach § 8 Abs. 3 EStG mit einem 4%-igen Abschlag von den üblichen Verkaufspreisen bewertet werden und für deren geldwerter Vorteil ein Freibetrag von 1.080 € im Kalenderjahr gilt.²²⁰ Dies soll nach Auffassung der Finanzverwaltung selbst dann gelten, wenn der Steuerpflichtige nach R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 LStR 2015²²¹ die Bewertung des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 EStG wählt.²²²

²¹⁵ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10. Zur geschäftlichen Bewirtung vgl. R 4.7 Abs. 3 EStR. Zur Bewirtung von Arbeitnehmern vgl. R 8.1 (8) LStR („Mahlzeiten aus besonderem Anlass“) und R 19.6 Abs. 2 S. 2 LStR.

²¹⁶ Eine Incentive-Reise liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung in Abgrenzung zu einer Incentive-Maßnahme, bei der ggf. ein Bewirtungsanteil herausgerechnet werden kann, vor, wenn die Veranstaltung mindestens eine Übernachtung umfasst. Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10.

²¹⁷ Vgl. ebenda.

²¹⁸ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 S. 2 ff. EStG.

²¹⁹ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 S. 6 bis 8 EStG.

²²⁰ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 3 EStG.

²²¹ Vgl. hierzu *Glenk*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 8, Rn. 176.

²²² Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 3.

10. Zuwendungen „aus Anlass von Betriebsveranstaltungen“.²²³ Hierzu gehören laut BMF insbesondere Geschenke, die allen oder einzelnen Arbeitnehmern aus Anlass – nicht nur bei Gelegenheit – einer Betriebsveranstaltung zugewendet werden“.²²⁴ Hierfür wird „ein konkreter Zusammenhang zwischen Betriebsveranstaltung und Geschenk“ gefordert;²²⁵ bei Zuwendungen bis zur Aufmerksamkeitsgrenze von 60 € geht die Finanzverwaltung außerdem vereinfachend von solchen „anlässlich einer Betriebsveranstaltung“ aus. Die Zuwendungen sind dann in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des 110-€-Freibetrags²²⁶ einzubeziehen. Bei Geschenken, deren Wert je Arbeitnehmer 60 € übersteigt, soll im Einzelfall geprüft werden, ob sie „anlässlich“ oder „nur bei Gelegenheit“ einer Betriebsveranstaltung zugewendet werden.²²⁷
11. vergünstigte und unentgeltliche Mahlzeiten im Betrieb;²²⁸
12. die Überlassung von Vermögensbeteiligungen;²²⁹
13. Bonuspunkte aus einem Kundenbonusprogramm;²³⁰
14. Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sowie Prämien aus (Neu-)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen.²³¹

²²³ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG. § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG regelt die Besteuerung von Zuwendungen aus Anlass von „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“. Nehmen in großen Teilen Dritte wie Geschäftspartner, Vertreter des öffentlichen Lebens, Presse usw. teil und steht der Repräsentationszweck im Vordergrund, ist dagegen von einer Geschäftsveranstaltung auszugehen, die wiederum in den Anwendungsbereich von § 37b EStG fällt, soweit hier Zuwendungen getätigt werden. Vgl. hierzu BFH vom 16.11.2005 – VI R 68/00, BStBl. II 2006, 440; *Reiling/Brucker/Looser*, DB 2017, 2436. Vgl. unten Abschnitt III.6., S. 97.

²²⁴ Vgl. BMF vom 14.10.2015, BStBl. I 2015, 832.

²²⁵ Vgl. BMF vom 7.12.2016, StEK EStG § 19 Nr. 457.

²²⁶ § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 3 EStG.

²²⁷ Ebenda.

²²⁸ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 S. 6–8 EStG.

²²⁹ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 EStG.

²³⁰ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 9d.

²³¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468 Rn. 9e. Vgl. jedoch Abschnitt III.3.a.aa.aaa., S. 63.

Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner lässt die Finanzverwaltung einen pauschalen Nachweis zur Bemessungsgrundlage von § 37b Abs. 1 EStG durch Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum – mindestens drei Monate – zu. Daraus kann ein fester Prozentsatz steuerpflichtiger Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 EStG ermittelt werden, der so lange angewandt werden kann, wie sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern. Auf weitergehende Aufzeichnungen zur konkreten Steuerpflicht beim Empfänger soll dann verzichtet werden können.²³² Das gilt m.E. nicht nur für die gesamte Bemessungsgrundlage einer der beiden Empfängergruppen, sondern hier auch für einzelne – wiederkehrende – Sachverhalte.

3. Zweifelsfragen

a. Steuerpflichtige Einkünfte beim Empfänger

aa. Steuerbare Einnahmen

aaa. Zuordnung zu einer relevanten Erwerbssphäre

In die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 und 2 EStG sind betrieblich veranlasste Sachzuwendungen nur dann einzubeziehen, „wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 i. V.m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt.“²³³ Sind Sachzuwendungen nicht einer relevanten „Einkunfts-Sphäre“ des Empfängers zuzuordnen, fallen sie „nur“ unter das ErbStG.²³⁴

Ob Einnahmen durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Erwerbsleistung ausgelöst werden und damit der Einkommensteuer unterliegen, entscheidet sich ebenso wie bei den Aufwendungen des Zuwendenden nach dem Veranlassungszusammenhang als zentralem Kriterium zur Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre.²³⁵ Durch eine Erwerbstätigkeit veranlasste Vermögenmehrungen und -minderungen sind i.d.R. willensbestimmt. Das

²³² Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13a.

²³³ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455; BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13.

²³⁴ Nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG sind Gelegenheitsgeschenke steuerfrei; für Zuwendungen innerhalb von zehn Jahren gilt ein Freibetrag von 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG).

²³⁵ Grundlegend U. Prinz, StuW 1996, 267; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 213 ff. Vgl. auch BFH vom 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995.

Veranlassungsprinzip fragt zwecks Zuordnung zur beruflichen und betrieblichen Sphäre daher nach deren subjektivem Beweggrund, der durch objektive Merkmale Beweiskraft erlangt.²³⁶

Für eine weite Interpretation des Veranlassungszusammenhangs auf der Einnahmenseite spricht die Rechtsprechung des BFH zum Vorliegen von Arbeitslohn. Der BFH definiert Arbeitslohn in ständiger Rechtsprechung als jedweden geldwerten Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist („Bezüge und Vorteile *für* eine Beschäftigung“, § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG).²³⁷ Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis eingeräumt wird und sich die empfangene Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.²³⁸ Nicht erforderlich ist, dass der Einnahme eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugeordnet werden kann²³⁹ und dass sie vom Arbeitgeber selbst geleistet wird. Auch Zuwendungen von dritter Seite wie etwa von Geschäftspartnern des Arbeitgebers – ein Anwendungsfall von § 37b EStG – können zum Arbeitslohn zählen, wenn sie aus Sicht des Arbeitnehmers wirtschaftlich als Frucht seiner Arbeit verstanden werden können.²⁴⁰

Diese Maßstäbe können auch im Rahmen anderer Einkunftsarten zugrunde gelegt werden. Das Veranlassungsprinzip steckt einen weiten Rahmen für die Zuordnung von Einnahmen zur Erwerbssphäre des Empfängers: Besteht ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart, so ist eine Einnahme den jeweiligen Einkünften zuzurechnen.²⁴¹ Das Veranlassungsprinzip umfasst dabei nicht nur unmittelbar willensbezogene Aufwendungen und Einnahmen; ein mittelbarer Veranlassungsbezug zu einer Erwerbsgrundlage genügt.²⁴²

²³⁶ Vgl. *U. Prinz*, *StuW* 1996, 267, 270 ff.; *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 216 ff.

²³⁷ Vgl. BFH vom 26.6.2003 – VI R 112/98, *BStBl. II* 2003, 886.

²³⁸ Vgl. BFH vom 7.7.2004 – VI R 29/00, *BStBl. II* 2005, 367, m.w.N.

²³⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 – VI R 79/10, *BFHE* 240 S. 44, m.w.N.

²⁴⁰ Vgl. BFH vom 19.7.1974 – VI R 114/71, *BStBl. II* 1975, 181; vgl. auch § 38 Abs. 1 S. 3 EStG.

²⁴¹ Vgl. BFH vom 6.9.1990 – IV R 125/89, *BStBl. II* 1990, 1028.

²⁴² Vgl. *U. Prinz*, *StuW* 1996, 267, 270; *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 216 ff.

Betriebseinnahmen sind entsprechend definiert als diejenigen Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den jeweiligen Betrieb veranlasst sind.²⁴³ Dies ist anzunehmen, wenn objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Betriebseinnahmen sind demnach Vermögenszugänge, die sich für den Empfänger im weitesten Sinne als wirtschaftlicher Erfolg des Betriebs darstellen. Weder ist erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wird, noch dass ein Rechtsanspruch auf Einnahme besteht. Auch unentgeltliche Zuwendungen können daher Betriebseinnahmen sein.²⁴⁴

Die Veranlassung einer Einnahme hat dabei immer zwei Seiten – diejenige des Gebers und diejenige des Empfängers. Für die Einordnung als (Betriebs-) Einnahme ist grundsätzlich die Empfängerperspektive maßgebend. Die Veranlassung aufseiten des Zuwendenden, die sich objektiv etwa in der Bestimmung des Empfängerkreises und im Betriebsausgabenabzug offenbart, kann diejenige aufseiten des Empfängers erhellen.²⁴⁵

Die Frage der konkreten veranlassungsbezogenen Zuordnung zu einer Erwerbssphäre aufseiten des Empfängers kann dem Zuwendenden allerdings Schwierigkeiten bereiten. Trotz betrieblicher Veranlassung aufseiten des Zuwendenden kann die Zuwendung beim Empfänger der Privatsphäre zuzuordnen sein und ein beruflicher Veranlassungszusammenhang fehlen. Ein Beispiel sind Werbeartikel, die einem Empfänger *unabhängig vom beruflichen Hintergrund* zugewandt werden wie etwa Messeartikel, die an Privatpersonen wie „Geschäftsleute“ verteilt werden. Hier liegt auch für Messebesucher mit beruflichem Hintergrund nur ein äußerlicher, nicht jedoch ein innerer sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang mit der jeweiligen Betriebs-/Berufssphäre vor.²⁴⁶

Auch wenn der Zuwendende nicht nach beruflichem oder privatem Hintergrund des Zuwendungsempfängers unterscheidet, könnte ein Veranlassungszusammenhang mit dem eigenen Betrieb des Empfängers allerdings dann bejaht werden, wenn die Zuwendung mit einem *Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens* zusammenhängt. Beispiel hierfür sind Sachzuwendungen – typischerweise Werbeartikel –, die Geschäfts- wie Privatkunden eines

²⁴³ St. Rspr., vgl. bereits BFH vom 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183.

²⁴⁴ Vgl. *Wied*, in Blümich, 137. Aufl. 2017, § 4 EStG Rn. 533.

²⁴⁵ BFH vom 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 64, 183; vom 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995.

²⁴⁶ Zu dieser Differenzierung BFH vom 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550.

Autohauses mitgegeben werden. Der Zuwendende wird allerdings keine Informationen darüber haben, ob und inwieweit der jeweilige berufliche oder betriebliche Zusammenhang bei seinem Empfänger gelöst wird, im Beispiel also: der Pkw etwa aus einem Betrieb entnommen oder eingelegt wird.

Bei erkennbarem Zusammenhang mit einem Kauf wird die Zuwendung schließlich Teil des Haupt-Leistungsaustauschs und stellt eine nicht steuerbare Zugabe dar, wenn der Kunde sie erwarten kann. Das gilt selbst dann, wenn sie nicht in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang zugewandt wird, bspw. wenn ein Kunde davon ausgehen kann, dass nur *jedem Kunden* des Jahres am Jahresende ein Präsent zugesendet wird („Kunden-Weihnachtsgruß“). Wann eine solche Verknüpfung mit einem Hauptleistungsaustausch vorliegt, kann im Einzelfall allerdings streitig sein.²⁴⁷

Bekommen auch potenzielle Kunden – gleich welcher Art – eine solche Zuwendung, können nach der weiten Definition des Veranlassungsprinzips jedoch (steuerbare) Erwerbseinnahmen vorliegen, sofern der Empfänger die Sachzuwendungen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen erhalten hat.

Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sollen von § 37b EStG auch nicht erfasst werden.²⁴⁸ Auch hier ist allerdings im Vorfeld zu differenzieren. Soweit der Kreis der Gewinnspielteilnehmer nicht individualisiert festgelegt wird, führt weder die Teilnahme an einem Gewinnspiel noch der Gewinn selbst zu steuerpflichtigen Einkünften des Empfängers, und die Sachzuwendung ist daher auch nicht von der Pauschalsteuer nach § 37b EStG zu erfassen. Erfolgt eine individuelle Auswahl der Lotterieteilnehmer unter Geschäftsfreunden, wird man bei diesen allerdings regelmäßig einen erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhang bejahen müssen. Je nach Sachverhalt und Empfängergruppe kann die Gewinnchance selbst oder der spätere Gewinn als geldwerter Vorteil zu steuerpflichtigen Einnahmen führen.²⁴⁹ Diese Sachverhalte fallen auch unter § 37b EStG – entweder als Geschenk im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG oder als Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Stellen die Lose eine Zugabe zu einem Leistungsaustausch dar, führt ein „geldwerter Vorteil“ hieraus aller-

²⁴⁷ Vgl. hierzu auch oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa.(3), S. 29.

²⁴⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468 Tz. 9e.

²⁴⁹ Vgl. – auch zur Einnahmenseite – FG Köln, Urt. v. 26.9.2013 – 13 K 3908/09, rkr., EFG 2014, 296.

dings nicht zu steuerpflichtigen Einkünften des Empfängers. Es liegt kein Sachverhalt vor, der der Pauschalsteuer nach § 37b EStG unterliegt. Auch Prämien aus Kundenneuerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen werden zum Bestandteil eines Leistungsaustauschs – und unterliegen daher ebenfalls nicht der Pauschalsteuer nach § 37b Abs. 1 EStG.²⁵⁰

Im Ergebnis bleibt festzuhalten: Der Zuwendende wird häufig höchstens schätzen – und nicht nachweisen – können, ob eine betrieblich veranlasste Sachzuwendungen bei seinen Empfängern einen steuerbaren geldwerten Vorteil auslöst.

bbb. Inländische Steuerpflicht

§ 37b EStG pauschaliert abgeltend die Einkommensteuer, die durch betrieblich veranlasste Sachzuwendungen an Geschäftspartner oder Arbeitnehmer entsteht, weil der Zuwendungsempfänger hierdurch *im Inland* Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt.²⁵¹

Demzufolge sind Zuwendungen an beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger auszuschneiden, die nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens²⁵² oder des Auslandstätigkeitserlasses²⁵³ nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Der Zuwendende soll hier durch „geeignete Aufzeichnungen“ darlegen, dass die Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerpflichtig sind.²⁵⁴

Der Zuwendende kann in „Grenzfällen“ allerdings höchstens schätzen, ob eine Sachzuwendung der inländischen Besteuerung unterliegt. Ein Nachweis hinsichtlich der inländischen Steuerpflicht nach den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens – etwa: ob der Empfänger mehr oder weniger

²⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 9e.

²⁵¹ BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457.

²⁵² Vgl. insb. BMF vom 12.11.2014, BStBl. I S. 1467.

²⁵³ BMF vom 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470, geändert durch BMF vom 14.3.2017, BStBl. I 2017, 473.

²⁵⁴ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13.

als 183 Tage im In- oder Ausland tätig war²⁵⁵ –, des Auslandstätigkeitserlasses oder gar des § 50d Abs. 8 und 9 EStG inklusive Nachweiserfordernis hinsichtlich der Besteuerung im jeweiligen Ausland wird ihm weder gelingen, noch erscheint eine solche Differenzierung angesichts der häufig vorliegenden Massenfälle geringwertiger Sachzuwendungen überhaupt praktikabel.

Ein sicherer Nachweis wird dem Zuwendenden höchstens hinsichtlich des inländischen Wohnsitzes des Empfängers gelingen; bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer von bspw. grenznah ansässigen Geschäftspartnern, die an die Unternehmensadresse geschickt werden, regelmäßig noch nicht einmal dies.

Selbst wenn die Vereinfachungsregelung im BMF-Schreiben zu § 37b EStG in Anspruch genommen werden sollte,²⁵⁶ einen gleichbleibenden Prozentsatz aller gewährten Zuwendungen an Dritte der Pauschalsteuer zu unterwerfen, sind – um dies glaubhaft zu machen – Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum (mindestens drei Monate) vorzulegen. Informationen zur Umsetzung in der Praxis liegen hierzu noch nicht vor; es ist allerdings davon auszugehen, dass auch hier im Kern nur nach dem (angenommenen) Wohnsitz des Empfängers unterschieden werden kann.

Im Ergebnis hat der Zuwendende regelmäßig auch hinsichtlich der Abgrenzung inländischer steuerpflichtiger Einkünfte *Informations- und Nachweisdefizite*.

ccc. Bereicherung des Empfängers

(1) Überblick

Selbst wenn einem Empfänger ein Geschäftsgeschenk wegen beruflicher Veranlassung dem Grunde nach in der eigenen Erwerbssphäre zuzurechnen ist, führt dies bei ihm noch nicht automatisch zu steuerbaren Einnahmen.

²⁵⁵ Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, sog. 183-Tage-Klausel, vereinfacht: Dem Ansässigkeitsstaat eines Arbeitnehmers steht demnach das ausschließliche Besteuerungsrecht auch für eine nicht in diesem Staat ausgeübte unselbständige Arbeit zu, wenn der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat.

²⁵⁶ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13a. Inwieweit von der Vereinfachungsregelung als solcher in der Praxis tatsächlich reger Gebrauch gemacht wird, ist allerdings ohnehin fraglich.

Voraussetzung ist stets auch dessen objektive – nicht nur formale – Bereicherung.²⁵⁷

Die Bereicherung des Empfängers hängt weder dem Grunde noch der Höhe nach von einer entsprechenden Entreicherung des Leistenden ab.²⁵⁸ An einer Bereicherung aufseiten des Empfängers kann es daher fehlen, wenn eine Zuwendung beim Zuwendenden zwar Aufwendungen verursacht, diese allerdings zu keinem besonderen Vorteil aufseiten des Empfängers führen.²⁵⁹

(2) Arbeitnehmer

Eine Bereicherung kann dann zu verneinen sein, wenn eine Sachzuwendung von einem starken eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden bzw. des Arbeitgebers eines Empfängers geprägt ist, sodass der Vorteil für den Empfänger nur Nebeneffekt der Zweckzuwendung ist.²⁶⁰ Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass solche Vorteile keinen Arbeitslohn darstellen, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als „notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung“ erweisen, und die in einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt werden.²⁶¹

Von einem solchen „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse“ kann dann ausgegangen werden, wenn die betriebliche Veranlassung eines Vorteils ganz überwiegend außerhalb der Entlohnungsbeziehung liegt und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.²⁶²

²⁵⁷ Vgl. hierzu aus der „Arbeitslohnrechtsprechung“ BFH vom 16.5.2014 – I R 94/10, BStBl. 2015, 186; BFH vom 12.12.2012 – VI R 79/10, BFHE 240, 44; *Glenk*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 8 EStG, Rn. 20–25 und näher unten Abschnitt III.6., S. 97.

²⁵⁸ Vgl. BFH vom 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273 und vom 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; *Glenk*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 8 EStG, Rn. 20, m.w.N.

²⁵⁹ Vgl. hierzu auch unten Abschnitt III.3.c., S. 79.

²⁶⁰ Vgl. dazu *Drenseck*, in FS Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, 477 ff.; BFH vom 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; vom 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; vom 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687.

²⁶¹ Ständ. Rspr., vgl. z.B. BFH vom 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001 S. 671 = DB 2001, 2021, m.w.N.

²⁶² Vgl. BFH vom 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367, m.w.N.

Hintergrund und Ziel der „Rechtsprechungsformel“ des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses sind nicht vollständig geklärt.²⁶³ Sie können jedoch letztlich zurückgeführt werden auf

- eine fehlende objektive Bereicherung des Empfängers durch *frei disponible geldwerte Vorteile*²⁶⁴ und
- einen *fehlenden Entlohnungscharakter* insoweit, als zwar ein äußerer, nicht jedoch ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Leistung bzw. der Erwerbstätigkeit des Empfängers vorliegt.

Es fehlt dann sowohl an einer erwerbswirtschaftlichen Veranlassung als auch an einer Bereicherung des Empfängers. So führt bspw. ein Arbeitsinsatz an typischen Urlaubs-Orten nicht bereits zu einem lohnsteuerbaren Vorteil.²⁶⁵ Zwar kann auch eine aufgezwungene Bereicherung zu einkommensteuerbaren Einnahmen führen, wenn es dem Empfänger freisteht, von einem aufgezwungenen Vorteil Gebrauch zu machen oder nicht. Wird einem Empfänger allerdings ein „Vorteil“ aufgedrängt, ohne dass er diesen in Geld umwandeln kann und ohne dass er sich ihm – will er erwerbswirtschaftlich keine Nachteile in Kauf nehmen – entziehen kann, spricht dies gegen die Annahme steuerpflichtiger Einnahmen.²⁶⁶ Der auf diese Weise einem Arbeitnehmer aufgedrängte „Vorteil“ wird von der Rechtsprechung als Indiz für das Vorliegen eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers gesehen, welches das eigene Interesse des Arbeitnehmers an der Zuwendung in den Hintergrund treten lässt.²⁶⁷ Mangels Entlohnungscharakters wird Arbeitslohn in solchen Fällen verneint.²⁶⁸ Zur Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs von Arbeitslohn bezieht der BFH im Rahmen einer Gesamtwürdigung auch quantitative Erwägungen mit ein: Je höher aus

²⁶³ Vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2013 – VI R 78/12, DB 2014 S. 96, m.w.N.

²⁶⁴ Vgl. BFH vom 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700; vom 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726.

²⁶⁵ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, BStBl. 2015, 495.

²⁶⁶ Vgl. BFH vom 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39.

²⁶⁷ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, BStBl. 2015, 495 und zuvor FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2012 – 12 K 12013/11, juris; vgl. auch BFH vom 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987, 142; vom 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39.

²⁶⁸ Vgl. BFH vom 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367; vom 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671; vom 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687.

der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse.²⁶⁹

Auch die Ausnahme von sog. „Aufmerksamkeiten“²⁷⁰ bis 60 € (bis Ende 2014: 40 €)²⁷¹ aus dem Arbeitslohn hat nach der BFH-Rechtsprechung ähnliche Hintergründe wie die Ausnahme von Vorteilen, die aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers gewährt werden: Der BFH hatte zunächst seine langjährige Rechtsprechung zur Ausnahme von „Gelegenheitsgeschenken“ aus dem Arbeitslohn aufgegeben.²⁷² Unter „Gelegenheitsgeschenken“ verstand die höchstrichterliche Rechtsprechung, der sich die Verwaltung angeschlossen hatte, ehemals

- Geld- oder Sachzuwendungen des Arbeitgebers,
- die aus einem besonderen persönlichen, einmaligen oder selten wiederkehrenden Anlass
- mit dem Ziel gewährt wurden, dem Arbeitnehmer eine Aufmerksamkeit zu erweisen oder ihn zu ehren,
- und die nach Art und Höhe nicht außergewöhnlich und übermäßig waren. Die Rechtsprechung legte dies allerdings großzügig aus und verstand hierunter etwa auch ein Jubiläumsgeldgeschenk in Höhe von heute umgerechnet rund 220 €. ²⁷³

Der BFH ließ bei Aufgabe der Rechtsprechung zu „Gelegenheitsgeschenken“ offen, wann jedenfalls bei *geringwertigen Sachzuwendungen* typisiert eine Entlohnung und Bereicherung verneint werden kann, und stellte klar, dass bei bloßen Aufmerksamkeiten, die auch im gesellschaftlichen Verkehr übli-

²⁶⁹ Vgl. bereits BFH vom 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987, 142.

²⁷⁰ R 19.6 Abs. 1 S. 1–2 LStR: „Sachleistungen des Arbeitgebers, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer führen, gehören als bloße Aufmerksamkeiten nicht zum Arbeitslohn. Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 Euro, z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden.“

²⁷¹ Vgl. zur Zulässigkeit einer typisierenden Bezifferung lohnsteuerfreier Zuwendungen – mit Bezug auf Betriebsveranstaltungen – auch BFH vom 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655.

²⁷² Vgl. BFH vom 22.3.1985 – VI R 26/82, BStBl. II 1985, 641.

²⁷³ BFH vom 2.10.1968 – VI R 79/68, BStBl. II 1969, 116.

cherweise ausgetauscht werden, ein geldwerter Vorteil ausscheiden und ein Leistungsentgelt nicht gegeben sein kann.²⁷⁴ Bei solchen Aufmerksamkeiten wird dem Empfänger regelmäßig auch ein „Vorteil“ aufgedrängt, ohne dass er diesen in Geld umwandeln kann und ohne dass er sich ihm – will er keine Nachteile für die Geschäftsbeziehung in Kauf nehmen – entziehen kann.²⁷⁵

Das wird man nicht nur für „Aufmerksamkeiten“ – nicht nur aus persönlichem Anlass, wie verkürzt in R 19.6 LStR geregelt –, sondern auch für den typischen Fall des Einsatzes von Werbeartikeln annehmen müssen: Ein Arbeitnehmer wird sich einer solchen „Werbezuwendung“ mit häufig niedrigem Verkehrswert – etwa: zu Weihnachten die Kaffeetasse mit Firmenlogo – regelmäßig nicht entziehen können. Auch die „Streuwerberegelung“ der Finanzverwaltung, nach der Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, bei der Anwendung des § 37b EStG als Streuwerbeartikel anzusehen sind und nicht in den Anwendungsbe- reich der Pauschalsteuer einbezogen werden müssen, hat seine Grundlage in einer fehlenden Bereicherung des Empfängers.²⁷⁶

(3) Geschäftspartner

Die Zuwendung eines „typischen“ Werbeartikels und verkehrsüblicher „Auf- merksamkeiten“ wird auch bei einem Geschäftspartner regelmäßig nicht zu einer objektiven Bereicherung durch frei disponiblen Vermögenszugang füh- ren.

Der Zuwendende trägt hier neben den Materialkosten des Trägerartikels auch Aufwendungen für dessen werbliche Individualisierung. Letztere machen in der Praxis teilweise sogar den weit überwiegenden Teil der Gesamtaufwen- dungen eines Werbeträgers aus.²⁷⁷ Allerdings führen sie beim Empfänger zu

²⁷⁴ Vgl. BFH vom 22.3.1985 – VI R 26/82, BStBl. II 1985, 641 unter 1.b. am Ende.

²⁷⁵ Aus der Arbeitslohnrechtsprechung BFH-Urteil vom 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983 S. 39.

²⁷⁶ Vgl. hierzu auch Abschnitt III.3.b., S. 77.

²⁷⁷ Vgl. oben Abschnitt II.3.d., S. 38.

keiner Bereicherung, sondern mindern vielmehr einen möglichen „Verkaufswert“ des Werbeträgers – bis auf null.²⁷⁸

Typische Werbeartikel und verkehrsübliche Sachzuwendungen wird der Empfänger überdies i.d.R. nicht ablehnen können, ohne eine vorhandene Geschäftsbeziehung zu schädigen. Es kann dann an einer frei disponiblen objektiven Bereicherung fehlen. Das Gleiche gilt hinsichtlich üblicher Geschäfts- und Arbeitsessen. Gerade bei typischen, geringwertigen Werbeartikeln überlagert das eigenbetriebliche Werbeinteresse einen denkbaren Zuwendungscharakter.

Die Finanzverwaltung will neben Geschäftsbewirtungen²⁷⁹ allerdings nur Streuwerbeartikel einschließlich sonstiger Sachzuwendungen bis zu 10 € und Aufmerksamkeiten bis 60 € (bis Ende 2014: 40 €) an Arbeitnehmer wie auch Geschäftspartner zu *persönlichen* Anlässen vom Anwendungsbereich der Pauschalbesteuerung ausnehmen.²⁸⁰

Diese – bislang nur verwaltungsseitig etablierte – Wertgrenze für nicht steuerbare Aufmerksamkeiten zu persönlichen Anlässen würde auch zur typisierten Abgrenzung weiterer nichtsteuerbarer Zuwendungen wie brauchtumsbezogener und sonstiger verkehrsüblicher Aufmerksamkeiten und Werbeartikel taugen. Dabei ist allerdings vom Zuwendungswert aus Perspektive des Empfängers, nicht des Zuwendenden, auszugehen. Aufwendungen für eine Werbeindividualisierung stellen insoweit keinen geldwerten Vorteil dar.²⁸¹

Festzuhalten bleibt, dass verkehrsübliche Aufmerksamkeiten und typische Werbeartikel oftmals zu keiner Bereicherung des jeweiligen Empfängers führen.

²⁷⁸ Die Finanzverwaltung geht allerdings davon aus, dass in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer die Herstellungskosten bzw. allgemeiner die Aufwendungen einzubeziehen sind, die der jeweiligen Zuwendung direkt zugeordnet werden können. Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14. Zur Bemessungsgrundlage vgl. noch näher unten unter Abschnitt III.3.c., S. 79.

²⁷⁹ Außerhalb von „Incentive-Reisen“ und Repräsentationsveranstaltungen. Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10.

²⁸⁰ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10 und Rz. 9c, der Zuwendungen an Dritte behandelt.

²⁸¹ Vgl. auch oben Abschnitt II.3.d., S. 38.

bb. Steuerbare Einkünfte: Nettovermögenszugang

Die Steuererhebung durch § 37b EStG setzt notwendigerweise einkommensteuerbare Einkünfte des Empfängers und das Entstehen von Einkommensteuer dem Grunde nach voraus. Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung werden die Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer herangezogen (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Daraus ergibt sich ein unauflösbarer Widerspruch, denn die Pauschalsteuer nach § 37b EStG erfasst typisierend *Brutto-Einnahmen*, während das Einkommensteuergesetz nur *Einkünfte* erfasst, also den Nettobetrag einer beruflich veranlassten Vermögensmehrung.²⁸² Brutto-Einnahmen unterliegen nicht der Einkommensteuer, unabhängig davon, in welcher Form die Steuer erhoben wird. Ein pauschaler, typisierender Ausgleich für eine zu weit gefasste Bemessungsgrundlage über einen Abschlag vom Pauschalsteuersatz hat in § 37b EStG keinen Niederschlag gefunden.²⁸³

Da die Einkommensteuer mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums – und nicht bereits unterjährig – entsteht (§ 36 Abs. 1 EStG), können Einkünfte aufseiten des Empfängers verneint werden, wenn *netto* keine Vermögensmehrung bewirkt wird. Damit wäre eine Sachzuwendung mangels Einkünfteerzielung durch den Empfänger bereits nicht in § 37b EStG einzu beziehen, und die pauschale Brutto-Bemessungsgrundlage käme nicht zum Tragen.

Zwar soll auch die „Lohnsteuer“, die für Zuwendungen an Geschäftspartner durch § 37b Abs. 4 S. 1 EStG fingiert wird, nach Auffassung der Finanzverwaltung in dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Sachzuwendung dem Empfänger zugeht.²⁸⁴ Vor der einschlägigen Lohnsteueranmeldung kann dies m.E. allerdings nicht richtig sein, vorher entsteht kein Steueranspruch und kein Anspruch auf Bruttobesteuerung im Rahmen des § 37b EStG.

Gerade durch Erhalt verkehrüblicher Geschäftszuwendungen werden dabei regelmäßig keine Nettoeinkünfte erzielt. Das ist der Fall bei Zuwendungen, die innerhalb der Berufssphäre eingesetzt werden und zu einem sofortigen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug – etwa als geringwertige

²⁸² Zum objektiven Nettoprinzip *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 54 ff.

²⁸³ Vgl. Abschnitt III.1.a., S. 46. Zu einem Vergleich mit der Pauschalsteuer nach § 37a EStG weiter unten Abschnitt III.5., S. 94.

²⁸⁴ Vgl. oben Abschnitt III.2.b., S. 56.

Wirtschaftsgüter („GWG“) – berechtigen.²⁸⁵ Soweit überhaupt als steuerbarer geldwerter Vorteil zu erfassen,²⁸⁶ führen beruflich/betrieblich nutzbare Sachzuwendungen wie USB-Sticks, Taschenkalender und Kugelschreiber netto typischerweise nicht zu „Einkünften“ des Empfängers. Das gilt auch für „aufgedrängte“ Sachzuwendungen²⁸⁷ wie Pralinen und Lebkuchen zum Jahreswechsel, die der Empfänger mangels eigener „Verwendbarkeit“ etwa seinen Mitarbeitern anbietet und die bei ihm daher ebenfalls zu einem sofortigen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug führen könnten.²⁸⁸ So manch „aufgedrängtes Geschäftsgeschenk“ bleibt im Übrigen zwar aufgrund der damit verbundenen freundlichen Geste des Gebers in guter Erinnerung, während das „Geschenk“ selbst schließlich im „Papierkorb“ landet. Auch hier hätte der Empfänger aus der Sachzuwendung keine Einkünfte zu versteuern.

Eine Erfassung mit dem Bruttobetrag der Zuwendung für Zwecke der Pauschalbesteuerung würde implizieren, dass § 37b EStG entgegen der BFH-Rechtsprechung *doch nicht nur als Erhebungsnorm* fungiert.²⁸⁹ Ob der Empfänger tatsächlich Einkünfte zu versteuern hätte, wäre irrelevant. Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben nach § 37b Abs. 3 S. 1 EStG jedoch bei der Ermittlung der *Einkünfte* des Empfängers außer Ansatz, nicht nur bei dessen „Einnahmen“. Die Abgeltungswirkung erstreckt sich mithin auch auf einen möglichen individuellen Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug beim Empfänger. Das spricht für eine Berücksichtigung des Nettoprinzips auch im Rahmen der Pauschalsteuer.

Auch die Finanzverwaltung lässt im Übrigen durchaus Abzüge von der Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach § 37b EStG zu – nämlich für Zuzahlungen des Empfängers.²⁹⁰

Selbst wenn man jedoch § 37b EStG als „Erhebungsnorm“ so auslegt, dass stets nur Einkünfte erfasst werden können, nicht Einnahmen, wird der

²⁸⁵ Mit einer neuen Wertgrenze ab dem 1.1.2018 in Höhe von 800 €, §§ 6 Abs. 2; 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

²⁸⁶ Vgl. zuvor Abschnitt III.3.a.aa., S. 63.

²⁸⁷ Insoweit kann bereits eine Bereicherung verneint werden; vgl. zuvor Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

²⁸⁸ Vgl. hierzu BFH vom 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11.

²⁸⁹ Vgl. oben Abschnitt III.1.b., S. 51.

²⁹⁰ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 9c.

Zuwendende einen möglichen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug aufseiten des Empfängers allerdings kaum *nachweisen* können. Hier könnte nur geschätzt werden.

Die ursprünglich intendierte Vereinfachungswirkung der Norm würde weiter erodieren.

cc. Sonstige Steuerfreiheit

Sachzuwendungen, die nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit dem „üblichen Endpreis am Abgabeort“ zu bewerten sind, bleiben bis zu einer Höhe von 44 € im Monat steuerfrei.²⁹¹ Zuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung sowie Leistungen eines Arbeitgebers aus seinem eigenen Produkt- und Dienstleistungsangebot, die nach § 8 Abs. 3 EStG bewertet werden, fallen nicht hierunter.²⁹²

Der Anwendungsbereich der „44-€-Sachbezugsfreigrenze“ ist allerdings nicht nur auf Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer beschränkt. Auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendungen Dritter fallen hierunter.²⁹³

Für Sachzuwendungen an Mitarbeiter verbundener Unternehmen lässt die Finanzverwaltung im Übrigen zu,²⁹⁴ dass anstelle des Zuwendenden der Arbeitgeber des Zuwendungsempfängers die Pauschalierung gemäß § 37b Abs. 1 EStG vornimmt.²⁹⁵ Insoweit kann die 44-€-Grenze in Konzernfällen besser „überwacht“ werden.²⁹⁶

Bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer Dritter, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden sollen, ergibt sich allerdings wiederum das Dilemma mangelnder Informationen und eines nicht möglichen Nachweises aufseiten

²⁹¹ Monatliche Freigrenze; § 8 Abs. 2 Nr. 11 EStG.

²⁹² Vgl. hierzu näher Abschnitt III.3.e.bb., S. 90.

²⁹³ Vgl. *Glenk*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, Rn. 162.

²⁹⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 11.

²⁹⁵ Das ist zu begrüßen, ersetzt aber nicht eine gesetzliche Klarstellung – etwa auch dazu, inwieweit die Übernahme der Pauschalsteuer durch ein Konzern-Arbeitgeberunternehmen als Wahlrechtsausübung für eine bestimmte Empfängergruppe zählt.

²⁹⁶ Zu den Schwierigkeiten vgl. allerdings unten Abschnitt III.3.e.bb., S. 90.

des Zuwendenden dazu, ob die monatlich Freigrenze von 44 € beim einzelnen Empfänger überschritten wird oder nicht.²⁹⁷

Würde ein Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil aus einer Sachzuwendung, die er von einem Geschäftspartner erhalten hat und die bei ihm zum steuerpflichtigen Arbeitslohn zählt, selbst versteuern, würde für seine Veranlagung außerdem nach § 46 Abs. 2 und 3 EStG eine Freigrenze für geringfügige Nebeneinkünfte bis 410 € gelten;²⁹⁸ bei einkommensteuerpflichtigen „Nebeneinkünften“ zwischen 410 € und 820 € greift der erweiterte Härteausgleich nach § 46 Abs. 5 i.V.m. § 70 EStDV mit einer nur stufenweisen Überleitung zur vollen einkommensteuerlichen Erfassung.

b. Pauschalierungsfähige Sachverhalte nach 37b EStG

Um die Pauschalsteuer auf Sachzuwendung anwenden zu können, muss entweder

- (1) eine betrieblich veranlasste Sachzuwendung, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht wird (§ 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG),²⁹⁹ oder
- (2) ein Geschäftsgeschenk im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, das nicht in Geld besteht (§ 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG),

vorliegen. Die „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ für betrieblich veranlasste Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG erfordert, dass die Zuwendungen in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Vertragsverhältnis („Grundgeschäft“) stehen und zur ohnehin geschuldeten Leistung als zusätzliche Leistung hinzukommen; sie müssen durch einen Leistungsaustausch *veranlasst* sein. Zuwendungen, die nicht zu einem Leistungsaustausch hinzutreten, etwa zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses, fallen nicht in den Anwendungsbe-
reich des § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG.³⁰⁰

²⁹⁷ Ebenso *Haupt*, DStR 2017, 2526.

²⁹⁸ Vgl. hierzu ebenfalls *Haupt*, DStR 2017, 2526.

²⁹⁹ Für Arbeitnehmer: „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“, vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468 Rn. 1 und hierzu näher unten Abschnitt III.3.e., S. 84.

³⁰⁰ Vgl. BFH vom 12.12.2013 – VI R 47/121, BStBl. II 2015, 490; BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468 Rn. 9a; FG Sachsen vom 9.3.2017 – 6 K 1201/16, BeckRS 2017, 111095.

Auch für eine „belohnende Schenkung“ im Leistungsaustausch könnte die „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ bejaht werden; gleichzeitig erfüllt sie allerdings auch den zivilrechtlichen Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.³⁰¹ Geht man davon aus, dass § 37b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG voneinander abgrenzbare Sachverhalte treffen,³⁰² fallen unter § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG betrieblich veranlasste Sachzuwendungen mit *Entlohnungscharakter* wie Prämien und Auslobungen, die konditional mit einer Leistung des Empfängers verknüpft sind.³⁰³

Zu eng legt die Finanzverwaltung das Zusätzlichkeitserfordernis aus, sofern sie bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer von Geschäftspartnern tatsächlich einen „Rahmenvertrag“ zur Tatbestandsvoraussetzung von § 37b EStG machen will.³⁰⁴

Im Zweifel wird der Zuwendende eher § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG „bemühen“ wollen als § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG, da mit Letzterem automatisch auch der eingeschränkte Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG greifen wird.

Schwierigkeiten entstehen jedoch vor allem dann, wenn eine betrieblich veranlasste Sachzuwendung unter *keine* der beiden Sachverhaltsgruppen von § 37b Abs. 1 EStG fällt. Bei der gebotenen teleologischen Auslegung von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG – die vollumfänglich in die Auslegung von § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG einstrahlt – wird man bspw. verkehrübliche Werbeartikel³⁰⁵ aus dem Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ausnehmen müssen. Dann wäre – soweit man jedenfalls eine Steuerpflicht von Werbeartikeln bejaht³⁰⁶ – § 37b EStG tatbestandlich zu eng konzipiert.

³⁰¹ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa (3), S. 29.

³⁰² M.E. nicht ganz klar nach BFH vom 12. 12. 2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490: „Offenkundig erfasst der Tatbestand auch insoweit nicht schlechthin sämtliche unabhängig von einem bestehenden Leistungsaustausch erbrachten Zuwendungen, sondern nur solche, die ergänzend zu einem synallagmatischen Leistungsaustausch hinzutreten, in dem die Zuwendungen zwar nicht geschuldet, aber durch den Leistungsaustausch veranlasst sind.“

³⁰³ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa.aaa.(3), S. 29.

³⁰⁴ BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468 Rn. 11.

³⁰⁵ Abgrenzung etwa unter Zuhilfenahme der verwaltungsseitig anerkannten 60-€-Aufmerksamkeitsgrenze. Vgl. näher hierzu oben Abschnitt II.3.c.aa., S. 26.

³⁰⁶ Dagegen oben Abschnitt III.3.a., S. 63.

Hier könnte insoweit eine – durch den Gesetzgeber zu schließende – „Sachverhaltslücke“ bei der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG liegen. Sachgerecht erscheint, wenn die Norm umfassend *entgeltliche* und *unentgeltliche* betrieblich veranlasste Sachzuwendungen – außerhalb neutraler Anschaffungsvorgänge aufseiten des Empfängers – erfassen würde.

c. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer nach § 37b EStG sind nicht die Verkehrswerte des jeweiligen geldwerten Vorteils, sondern die tatsächlichen „Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer“.³⁰⁷ Die Finanzverwaltung versteht hierunter die der jeweiligen Zuwendung direkt zuordenbaren Aufwendungen.³⁰⁸ Hierdurch soll der gewünschte Vereinfachungszweck der Pauschalierungsnorm erreicht werden, denn der Zuwendende muss keine gesonderte Bewertung der Zuwendung vornehmen. Inhaltlich stützt sich dies auf die BFH-Rechtsprechung, nach der die Kosten eines Zuwendenden grundsätzlich eine geeignete Grundlage für die Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort sein sollen.³⁰⁹

Soweit die Aufwendungen für Geschenke nicht direkt ermittelt werden können, weil sie Teil einer Gesamtleistung sind (ursprünglicher Anwendungsfall war die sog. VIP-Loge), ist der auf die Zuwendung entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen ggf. zu schätzen.³¹⁰

Nicht gesetzeskonform und widersprüchlich dazu ist die Auffassung der Finanzverwaltung,³¹¹ dass bei Hingabe eines Wirtschaftsgutes und bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, wenn dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden sind („z.B. zinslose Darlehensgewährung“), als Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG der gemeine Wert anzusetzen sein soll.³¹²

³⁰⁷ § 37b Abs. 1 S. 2 EStG.

³⁰⁸ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14.

³⁰⁹ BFH vom 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. 2006 II, 30. Vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712 vom 25.9.2006, 55 zu § 37b EStG.

³¹⁰ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Tz. 14 f.

³¹¹ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 16.

³¹² Ebenso K/S/M § 37b EStG Rz. B47 und *Ettlich*, in Blümich, § 37b EStG, 137. Aufl. 2017, Rn. 61.

Die Umsatzsteuer wird unabhängig davon, ob der Zuwendende vorsteuerabzugsberechtigt ist, miteinbezogen, da eine Besteuerung auf Endverbraucherebene abgegolten werden soll.³¹³ Auch hierdurch kommt es allerdings in zahlreichen Fällen betrieblich nutzbarer Sachzuwendungen zu einer Übermaßbesteuerung, denn der Teilwert der Sachzuwendung bemisst sich hier ohne Umsatzsteuerbelastung.

In die Bemessungsgrundlage sind alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen einzubeziehen, die der jeweiligen Zuwendung direkt zugeordnet werden können.³¹⁴ Das Gesetz benennt insoweit nicht die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer, auch wenn diese Werte regelmäßig als Anknüpfungs- oder Ausgangspunkt für die Wertbeimessung dienen werden. So stellt die Finanzverwaltung bei „firmeneigener Ware“ ausdrücklich auf die Herstellungskosten ab.³¹⁵

Mit dem Charakter als „*Erhebungsnorm*“³¹⁶ vereinbar ist allerdings nur eine Erfassung derjenigen Aufwendungen des Zuwendenden, die beim Empfänger zu steuerpflichtigen geldwerten Vorteilen führen können. Die Zuwendungswerte sollten grundsätzlich geeignet sein, beim Empfänger eine „Bereicherung“ zu bewirken. Der Wortlaut von § 37b Abs. 1 S. 2 EStG belässt einen entsprechenden Auslegungsspielraum („Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind *die Aufwendungen des Steuerpflichtigen* einschließlich Umsatzsteuer“).

Widersprüchlich hierzu – und wohl auch nicht gesetzeskonform – bezieht die Finanzverwaltung bei steuerbaren Einladungen zu Geschäftsveranstaltungen allerdings auch Aufwendungen für den äußeren Rahmen (z.B. Raummiete, Eventmanager) mit in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer ein.³¹⁷ Sie lehnt sich damit an die höchst streitige und gegen die BFH-Rechtspre-

³¹³ Vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712 vom 25.9.2006 S. 55 zu § 37b EStG.

³¹⁴ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14.

³¹⁵ Ohne großen praktischen Anwendungsbereich – und ohne gesetzliche Grundlage – dürfte das Wahlrecht gem. BMF-Schreiben sein, bei Herstellungskosten statt eigener Aufwendungen den gemeinen Wert anzusetzen, wenn dieser ohne Weiteres ermittelt werden kann. Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14.

³¹⁶ Vgl. oben Abschnitt III.1.b., S. 51 und III.3.a.aa.ccc., S. 68.

³¹⁷ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14.

chung³¹⁸ ergangene gesetzliche Neuregelung³¹⁹ der Besteuerung von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich von Betriebsveranstaltungen an:³²⁰ Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind Zuwendungen eines Arbeitgebers anlässlich einer Betriebsveranstaltung entgegen § 8 Abs. 2 EStG (Bewertung nur mit „konsumierbarer Bereicherung“)

mit allen Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon zu bewerten, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.

Für Sachzuwendungen außerhalb des Tatbestands von § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG, also insbesondere

- für „Geschäftsveranstaltungen“,³²¹
- für Sachzuwendungen, die Arbeitnehmern nur gelegentlich einer Betriebsveranstaltung³²² überreicht werden und
- für sonstige Sachzuwendungen,

wurde gesetzlich allerdings nicht eine über der jeweiligen Bereicherung liegende Bewertung geregelt. Auch Kosten für eine „Werbe-Individualisierung“, die zum Teil einen Großteil der Kosten von Werbeartikeln ausmachen, führen zu keiner Bereicherung des Empfängers und dürften daher

³¹⁸ Vgl. BFH vom 16.5.2014 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186. Vgl. aus den Leitsätzen: „(2) Der Wert der dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Leistungen ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmen. Er kann anhand der Kosten geschätzt werden, die dem Arbeitgeber dafür erwachsen sind. In die Schätzungsgrundlage sind jedoch nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Das sind nur solche Leistungen, die die Teilnehmer unmittelbar konsumieren können. (3) Kosten für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung – insbesondere Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters – sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.“

³¹⁹ § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG, eingeführt durch ZollkodexAnpG vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417, mit Wirkung zum 1.1.2015.

³²⁰ § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Vgl. hierzu näher unten Abschnitt III.3.e.bb., S. 90.

³²¹ Vgl. Abschnitt III.6., S. 97.

³²² Vgl. ebenda.

nicht in die Bemessungsgrundlage von § 37b EStG einbezogen werden.³²³ Es ist allerdings davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung insgesamt von einer weiten Auslegung des Begriffs der „Aufwendungen“ in § 37b Abs. 1 S. 2 EStG ausgeht.

Auch hierdurch würde faktisch und strukturell eine Übermaßbesteuerung bewirkt.

d. Zusammenhang zwischen Steuerpauschalierung und Betriebsausgabenabzugsverbot

Nach der BFH-Rechtsprechung kann eine Betriebseinnahme auch bei unentgeltliche Sachzuwendungen bejaht werden, die als Geschenk unter das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen.³²⁴ § 37b EStG pauschaliert nach jüngster Klarstellung durch den BFH die Einkommensteuer für *alle* Geschenke im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, die beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einkünften führen – unabhängig davon, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot im Einzelfall greift oder nicht.³²⁵

Zwischen einem Einbezug unter die Pauschalsteuer nach § 37b EStG und unter das Betriebsausgabenabzugsverbot besteht allerdings tatsächlich ein innerer Widerspruch.

Von der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG werden nur Zuwendungen und Geschenke erfasst, die der Zuwendende aus betrieblichen Motiven heraus gewährt. Aus privaten Gründen oder aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung getätigte Zuwendungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.³²⁶ Passend zu diesem Zuschnitt der Pauschalsteuer werden durch § 37b EStG auch nur Zuwendungen erfasst, die aufseiten des Empfängers im Rahmen einer der Einkunftsarten erzielt werden.³²⁷ Darunter fallen nicht privat veranlasste Zuwendungen. § 37b EStG steht deswegen auch nicht in

³²³ Vgl. dazu oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68 und Abschnitt II.3.d., S. 38.

³²⁴ BFH vom 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210.

³²⁵ BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455.

³²⁶ Vgl. BFH vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490; vgl. auch BT-Drucks. 16/2712, 56.

³²⁷ Vgl. oben Abschnitt III.3.a.aa., S. 63.

Konkurrenz zu Tatbeständen des ErbStG,³²⁸ das nach seinem Belastungsgrund nicht auf die Nutzung einer Erwerbsgrundlage, sondern (nur) auf die durch Erbanfall oder Schenkung eingetretene Bereicherung und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zielt.³²⁹

Allerdings unterstellt § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG für betrieblich veranlasste Geschenke über 35 € pro Wirtschaftsjahr und Empfänger implizit, dass eigentlich – verdeckt – eine private, die Lebensführung betreffende Veranlassung vorliegt.³³⁰ Dann aber müsste korrespondierend hierzu auch die berufliche Veranlassung beim Empfänger hinterfragt werden, die Voraussetzung für das Vorliegen steuerpflichtiger Einkünfte ist. *Gerade wenn das Betriebsausgabenabzugsverbot greift, dürfte folglich nicht auch noch nach § 37b EStG besteuert werden.*³³¹

Hier liegt ein Vergleich mit einer Privatentnahme nahe, die bspw. vorliegt, wenn ein Geschenk durch vorherige Entnahme aus dem Betriebsvermögen „finanziert“ wird. Eine Betriebseinnahme beim Empfänger würde hier typischerweise verneint werden.³³² Die Zuwendung würde von den ungleich

³²⁸ Vgl. hierzu – mit einer Rechtsprechungsanalyse im Überblick – auch *Crezelius*, ZEV 2015, 392.

³²⁹ BFH vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, m.w.N.

³³⁰ Vgl. oben Abschnitt II.2.b., S. 19 und II.5., S. 44.

³³¹ Der BFH stellt indes – eine Korrespondenz offen lassend – in seiner Rechtsprechung zu Geschenken i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG als Betriebseinnahme des Empfängers auf die *vordergründig* weiterhin bestehende betriebliche Veranlassung ab. Vgl. BFH vom 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210.

³³² Bei geschäftsunüblich wertvollen Geschenken, bei denen jeweils wesentliche berufliche und private Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich ist (beruflich/private Doppelmotivation), oder bei denen die berufliche Veranlassung nur von untergeordneter Bedeutung ist, greift das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG. Auch eine Pauschalbesteuerung der Zuwendung scheidet mangels betrieblicher Veranlassung nach § 37b EStG von vornherein aus. Vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490, Rn. 19.

größzügigeren Freibeträgen und Befreiungstatbeständen des ErbStG profitieren.³³³

Die formale Verknüpfung zwischen Pauschalsteuer nach § 37b EStG und dem Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG kann schließlich auch dann nachteilig werden, wenn teleologisch einzelne Sachzuwendungen vom Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots ausgenommen werden sollten – etwa: Werbeartikel – und für diese dennoch teilweise eine Steuerpflicht beim Empfänger angenommen würde.³³⁴

e. Besonderheiten bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

aa. Besonderheiten aufgrund der Sozialversicherungspflicht

Arbeitsentgelt im Sinne des Sozialversicherungsrechts – und damit Grundlage für die Berechnung von Sozialversicherungsbeiträgen – sind grundsätzlich alle im Zusammenhang mit der Beschäftigung erzielten Einnahmen.³³⁵ Im Sozialversicherungsrecht wurde dazu das Ziel einer möglichst weitgehenden Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts festgehalten.³³⁶ Erreicht wurde dies allerdings nicht.

§ 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung regelt auf Grundlage von § 17 SGB IV, welche Zuwendungen dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen sind. Beitragsbefreit sind demnach u.a.

1. „Einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, soweit sie lohnsteuerfrei sind“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV);
2. „sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, die nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach § 23a SGB IV sind“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 SvEV);

³³³ Vgl. bereits oben Abschnitt II.3.a.aa.aaa., S. 26. Für Kapitalgesellschaften wird eine private Sphäre abgelehnt; hier käme – bei Zuwendungen an Gesellschafter und nahe stehende Personen – keine Entnahme, sondern nur eine verdeckte Gewinnausschüttung in Frage, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Den typischen Fall einer Sachzuwendung im Geschäftsleben bilden allerdings Geschäftsvorfälle unter fremden Dritten ab.

³³⁴ Vgl. hierzu näher oben Abschnitt III.3.b., S. 77 und Abschnitt II.3.c.aa., S. 26.

³³⁵ § 14 SGB IV.

³³⁶ Vgl. § 17 Abs. 1 S. 2 SGB IV.

3. „Einnahmen nach § 40 Abs. 2 EStG“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV);
4. „Sachprämien nach § 37a EStG“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV);
5. „Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 EStG, soweit die Zuwendungen an Arbeitnehmer eines Dritten erbracht werden und diese Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 14 SvEV).³³⁷

Kurz nach Inkrafttreten des § 37b EStG besprachen sich die Spitzenverbände der Krankenkassen, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit zunächst hinsichtlich der beitragsrechtlichen Behandlung von nach § 37b EStG pauschal versteuerten Sachzuwendungen. Demnach habe

„die Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG keinerlei Auswirkungen für die Sozialversicherung, denn die Sozialversicherungsentgeltverordnung sieht für den Fall der Pauschalierung derartiger Sachzuwendungen keine Beitragsfreiheit vor. Die nach § 37b EStG pauschal versteuerten Sachzuwendungen gehören daher zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung. Dabei liegt in den Fällen des § 37b Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG eine Arbeitsentgeltzahlung durch Dritte vor.“³³⁸

Die dann nachträglich in § 1 SvEV eingefügte Sozialversicherungsfreiheit auch für pauschal besteuerte Sachzuwendungen an Geschäftspartner bereinigte allerdings noch nicht die offenkundige *sozialversicherungsrechtliche Benachteiligung von § 37b-EStG-Sachverhalten*. Die Differenzierungen in § 1 SvEV sind nicht willkürfrei und diskriminieren Zuwendungen an (Konzern-)Arbeitnehmer im Anwendungsbereich von § 37b EStG.

Die Kaffeetasse mit Firmenlogo, die jedem Arbeitnehmer auf einer „Betriebsveranstaltung“ in der Vorweihnachtszeit überreicht wird, wäre demnach beispielsweise in der Sozialversicherung beitragsbefreit.

³³⁷ § 1 Abs. 1 Nr. 14 SvEV wurde erst mit Wirkung zum 1.1.2009 durch VO vom 18.11.2008 eingefügt. Vgl. BGBl. I 2008, 2220.

³³⁸ Besprechung der Spitzenverbände der Krankenkassen, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 23./24.4.2007.

Wird die gleiche Tasse in der Vorweihnachtszeit den Arbeitnehmern mit einem „Gruß von der Geschäftsleitung“ in das jeweilige Postfach zugestellt, bestünde Sozialversicherungspflicht.

Wird die Tasse einem Arbeitnehmer zum Geburtstag oder Namens- tag überreicht, wäre der Sachbezug sozialversicherungsfrei.

Mit Sachargumenten erklären kann das niemand. Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales lehnte allein unter Hinweis auf drohende Minder- einnahmen eine Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung ab.³³⁹ Allerdings lohnt sich hier ein genauerer Blick:

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV zählen einmalige Einnahmen sowie laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, nicht zum Arbeitsentgelt, soweit sie lohnsteuerfrei sind. Das sind auch „Aufmerksamkeiten“ bis 60 € aus persön- lichem Anlass.³⁴⁰ Allerdings ist der Zuschnitt steuerfreier Aufmerksamkeiten auf solche aus „persönlichem Anlass“ ohnehin derzeit zu eng gefasst und ist – diskriminierungsfrei – auf solche aus einem besonderen persönlichen, ein- maligen oder selten wiederkehrenden Anlass zu erweitern.³⁴¹ Damit wären zahlreiche kleine Sachbezüge, die tatsächlich keine Bereicherung des Arbeit- nehmers bewirken, auch beitragsbefreit.

Auch für Konzernarbeitnehmer gilt schließlich die monatliche Sachbezugs- freigrenze von 44 €.³⁴²

Außerdem ist die Beitragsfreiheit für laufende Sachbezüge nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG,³⁴³ die vom Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden, ausdrücklich nicht davon abhängig, dass diese tatsächlich

³³⁹ Vgl. das Schreiben an die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft vom 8.8.2016.

³⁴⁰ R 19.6 Abs. 1 S. 1–2 LStR.

³⁴¹ Vgl. oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

³⁴² Vgl. § 3 Abs. 1 S. 4 SvEV und oben Abschnitt III.3.a.cc., S. 76.

³⁴³ § 1 Abs. 1 Nr. 2 SvEV.

nach § 40 Abs. 1 EStG pauschal besteuert werden.³⁴⁴ Voraussetzung ist nur, dass diese Bezüge pauschal besteuert werden und nicht regulär.³⁴⁵

Im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 1 Nr. 2 SvEV sind daher tatsächlich schon längst sonstige Sachbezüge, die *monatlich* gewährt werden³⁴⁶ und die nach § 37b besteuert werden statt nach § 40 Abs. 1 EStG – hier besteht ein Wahlrecht –, ebenfalls sozialversicherungsfrei.

Nicht alle Sachprämien, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, unterliegen mithin bei Zuwendung an (Konzern-)Arbeitnehmer auch der Sozialversicherung. Mit Blick auf

1. unterschiedliche Sachverhaltsgestaltungen – siehe das obige „Kaffeetassen-Beispiel“ –,
2. die monatliche 44-€-Sachbezugsfreigrenze, die auch für Konzernarbeitnehmer gilt,
3. die Steuer- und Beitragsfreiheit von „Aufmerksamkeiten“,
4. das unternehmerische Wahlrecht zwischen Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG und einer solchen nach § 37b EStG, das zur Beitragsfreiheit monatlicher Sachbezüge für monatliche Zuwendungen führt und
5. eine mögliche Hemmwirkung der Beitragspflicht für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer im Konzern,

dürften die vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales befürchteten Mindereinnahmen nicht besonders hoch sein.

³⁴⁴ § 1 Abs. 1 S. 2 SvEV.

³⁴⁵ Vgl. hierzu *Zieglmeier*, in *Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht*, SGB IV 96. EL September 2017, § 14 Arbeitsentgelt, Rn. 102. Vgl. zum vorherigen § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ArEV – mit ähnlichem Wortlaut – BSG, Urteil vom 17.12.2014 – B 12 KR 20/12 R, BSGE 118, 73.

³⁴⁶ „Nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach § 23a SGB IV“, § 1 Abs. 1 Nr. 2 SvEV.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG „einigten“ sich die Spitzenverbände der Krankenkassen, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit dahingehend, dass

„Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung (...) im Übrigen der für die Bemessung der Pauschalsteuer maßgebende geldwerte Vorteil der Sachzuwendung (ist).“³⁴⁷

Aus Gesetz oder Verordnung ergibt sich dies nicht, denn als Wert für unentgeltliche Sachbezüge/Dienstleistungen gilt regulär der um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis am Abgabeort (§ 3 Abs. 1 SvEV). Dieser wird durch die Bemessungsgrundlage von § 37b EStG allerdings nur schätzungsweise anhand der Aufwendungen des Steuerpflichtigen bemessen. Soweit im Rahmen der Bemessungsgrundlage von § 37b EStG auch Aufwendungen angesetzt werden, die den „um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis am Abgabeort“ deutlich überschreiten,³⁴⁸ dürften diese Werte in der Sozialversicherung jedenfalls nicht angesetzt werden bzw. würden zu einer überhöhten Bemessungsgrundlage führen.

Gerade die individualisierte Beitragsberechnung als solche steht jedoch auch im Widerspruch zum Vereinfachungsgedanken der Pauschalsteuer nach § 37b EStG. Bei anderen pauschal besteuerten Sachzuwendungen, die sozialversicherungspflichtig sind, sind deswegen – anders als für Sachbezüge nach § 37b EStG – Vereinfachungen vorgesehen. Bei Pauschalbesteuerung firmeneigener Ware darf etwa der Durchschnittsbetrag des Vorjahres angesetzt werden (§ 3 Abs. 3 Satz 1 SvEV).³⁴⁹ Da dies den allgemeinen Äquivalenzgedanken des Sozialversicherungsrechts verletzt, lässt § 3 Abs. 3 S. 3 SvEV die vereinfachte Wertermittlung nur zu, wenn der Arbeitgeber hier auch den vom Arbeitnehmer zu tragenden Teil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags übernimmt. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 SvEV ist dieser schließlich auch insgesamt beitragsfrei.

In Sachverhalten, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, gilt auch dies nicht. Wurde eine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG für Sachzu-

³⁴⁷ Besprechung der Spitzenverbände der Krankenkassen, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 23./24.4.2007.

³⁴⁸ Vgl. hierzu oben Abschnitt III.3.c., S. 79.

³⁴⁹ Vgl. hierzu auch *Schlegel*, in Küttner, Personalbuch, 24. Aufl. 2017, Stand: 1.10.2017, Sachbezug, Rn. 55.

zuzulassen und übernommene Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherung wären insoweit steuer- und sozialversicherungsfrei zu stellen.

bb. Besonderheiten bei der Bemessungsgrundlage

Der von § 37b EStG intendierte Vereinfachungszweck kann in Arbeitnehmerfällen nur erreicht werden, wenn nicht für jeden einzelnen Empfänger Aufzeichnungspflichten im Lohnkonto zu erfüllen sind.³⁵² Regulär müssen nach § 37b EStG pauschal versteuerte Zuwendungen entsprechend auch nicht zum Lohnkonto genommen werden (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV i.V.m. § 41 Abs. 1 EStG).³⁵³

Um bei Arbeitnehmern die monatliche Sachbezugsfreigrenze von 44 € überwachen zu können und dennoch nicht bereits bei „Kleinstartikeln“ Aufzeichnungen in den Lohnkonten jedes einzelnen Zuwendungsempfängers vornehmen zu müssen, ergibt sich ein scheinbarer Konflikt: Geringwertige Streuwerbeartikel werden in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer einbezogen, um sie – entsprechend der Regelung im BMF-Schreiben zu § 37b EStG³⁵⁴ – aus der Berechnung der 44-€-Grenze ausnehmen zu können.

Hintergrund dieser – aus der Praxis berichteten – Vorgehensweise ist auch eine Information der OFD Karlsruhe, nach der die „Streuwerbeartikelregelung“ – also die Ausnahme von Streuwerbung und sonstigen Sachzuwendungen bis 10 € – *bei der regulären Lohnversteuerung nicht zur Anwendung* kommen soll. Sachbezüge an Arbeitnehmer sollen demnach nur dann von der Versteuerung ausgenommen werden, wenn sie insgesamt die 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG im Kalendermonat nicht übersteigen. Wird die Freigrenze durch mehrere, ggf. auch geringwertige Sachzuwendungen überschritten, sollen sämtliche Sachzuwendungen der regulären Lohnversteuerung unterworfen werden.³⁵⁵

³⁵² Vgl. insoweit bereits zur Sozialversicherung und Nettolohnsteuer auf den Arbeitnehmeranteil zuvor Abschnitt aa.

³⁵³ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 32.

³⁵⁴ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 17.

³⁵⁵ Vgl. OFD Karlsruhe, Information betr. gesondertes Wahlrecht zur Versteuerung eines Streuwerbeartikels nach § 37 b Abs. 2 EStG vom 18.12.2015, StEK EStG § 37b Nr. 15, LSt Aktuell 2/2015: „Die Streuwerbeartikelregelung findet bei der regulären Lohnversteuerung keine entsprechende Anwendung.“

Das ist nicht richtig. Denn die „Streuwerberegelung“ gründet – ebenso wie die Ausnahme von Aufmerksamkeiten bis 60 € aus § 37b EStG – in der typisierten Annahme fehlender Bereicherung/Entlohnung des Empfängers. Steuerpflichtige Einkünfte und geldwerte Vorteile nach § 8 EStG, die in die 44-€-Freigrenze einzuberechnen wären, liegen insoweit gerade nicht vor.³⁵⁶

Der Fall zeigt auch, wie wichtig es ist, zwischen steuerpflichtigen Einkünften auf erster Stufe und der erst anschließend möglichen Steuerpauschalierung nach § 37b EStG zu differenzieren. Sind die Grundlagen für Ausnahmen von einer Besteuerung unklar, ist es auch ihr Bezug untereinander.

Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Konzernunternehmen ist Bemessungsgrundlage schließlich ausdrücklich „mindestens der sich nach § 8 Abs. 3 S. 1 ergebende Wert“.³⁵⁷ Das entspricht nicht den Vereinfachungszielen von § 37b EStG.

Der Wert gilt auch für Zuwendungen von „Unternehmensware“ an eigene Arbeitnehmer, die nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann *nicht* nach § 37b EStG pauschalierbar sein sollen,³⁵⁸ wenn zulässigerweise für eine Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG optiert wurde.³⁵⁹ Eine solche Auslegung entspricht nicht dem Vereinfachungszweck von § 37b EStG und lässt sich so auch nicht zwingend aus dem Wortlaut von § 37b Abs. 2 S. 2 EStG ableiten.

f. Höchst- und Ausschlussgrenze der Pauschalsteuer

Die Anwendung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG ist gesetzlich ausgeschlossen,

1. *soweit* die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Höchstbetrag) oder

³⁵⁶ Vgl. oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68 und Abschnitt III.3.c., S. 79.

³⁵⁷ § 37b Abs. 1 S. 2 HS 2 EStG. Gemeint ist der um 4 % geminderte Endpreis, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

³⁵⁸ Vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 EStG.

³⁵⁹ R 8.2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 LStR 2015; vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 3.

2. *wenn* die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung (Ausschlussbetrag)

den Betrag von 10.000 € übersteigen.³⁶⁰

Gesetzgeberisches Ziel war hier, bei hohen Sachzuwendungen eine Besteuerung mit dem individuellen (Spitzen-)Steuersatz des Empfängers der Zuwendung zu gewährleisten.³⁶¹ Die Höchst- und Ausschlussgrenze von 10.000 € dürfte in der Praxis allerdings nur Ausnahmefälle in vertriebsintensiven Branchen – und hier dann Prämien im Sinne von § 37b Abs. 1 Nr. 1 bzw. Abs. 2 S. 1 EStG an externe und interne Vertriebsmitarbeiter – betreffen. In den Fällen, in denen die Grenzen greifen, ist allerdings davon auszugehen, dass entsprechende Prämien unterbleiben, sofern eine Individualbesteuerung vom Empfänger erforderlich würde. Statt – wie vom Gesetzgeber intendiert – eine Besteuerung zum individuellen (Spitzen-)Steuersatz sicherzustellen, werden solche Sachverhalte dann durch die 10.000-€-Grenze daher wohl eher wirtschaftlich ausgebremst, während gleichzeitig besondere Aufzeichnungserfordernisse zu beachten sind.

Aus Vereinfachungsgründen geht die Finanzverwaltung bei Zuwendungen bis 60 € allerdings davon aus, dass der Höchstbetrag nach § 37b Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG auch beim Zusammenfallen mit weiteren Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird. Eine Aufzeichnung der Empfänger kann insoweit unterbleiben.³⁶²

Der Höchst- bzw. Ausschlussbetrag von 10.000 € ist keiner der wesentlichen „Reformbaustellen“ der Pauschalsteuer, die der Gesetzgeber zwingend angehen müsste. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift und im Hinblick auf eine Vereinfachung könnte insoweit allerdings auch eine „Entschlackung“ der Norm erfolgen.

4. Aufzeichnungspflichten und Bürokratieaufwand

Für Zwecke der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG sind besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, die bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner regelmäßig neben diejenigen aus § 4 Abs. 7 EStG für den

³⁶⁰ § 37b Abs. 1 S. 3 EStG. Vgl. näher Abschnitt III.3.d., S. 82.

³⁶¹ Vgl. BR-Drucks. 622/06, 92.

³⁶² Vgl. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 33.

Betriebsausgabenabzug des Zuwendenden treten.³⁶³ Gesetzlich sind die Aufzeichnungspflichten nicht ausdrücklich geregelt; dennoch muss sich aus der Buchführung oder den Aufzeichnungen ablesen lassen, dass bei der Wahlrechtsausübung zur Pauschalsteuer alle Zuwendungen erfasst wurden und dass der Höchstbetrag von 10.000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr³⁶⁴ nicht überschritten wurde.³⁶⁵

Aus Vereinfachungsgründen kann bei Zuwendungen bis zu einem Wert von 60 € (bis 31.12.2014: 40 €) davon ausgegangen werden, dass der Höchstbetrag von 10.000 € auch beim Zusammenfallen mit weiteren Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird. Eine Aufzeichnung der Empfänger kann hier unterbleiben.³⁶⁶

Für Sachzuwendungen, die trotz Optionsausübung zu § 37b EStG nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer einzubeziehen sind, muss neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten durch „geeignete Aufzeichnungen“ dargelegt werden, dass diese Zuwendungen nicht steuerpflichtig sind.³⁶⁷ Will der Zuwendende die Vereinfachungsregelung im BMF-Schreiben zu § 37b EStG zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sachzuwendungen an Geschäftspartner in Anspruch nehmen, nur einen festen Prozentsatz aller gewährten Zuwendungen an Dritte der Pauschalsteuer zu unterwerfen, muss er hierfür geeignete Unterlagen oder Aufzeichnungen vorlegen.³⁶⁸ Für die Glaubhaftmachung kann er auch auf Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum – mindestens drei Monate – zurückgreifen. Der feste Prozentsatz kann so lange angewandt werden, wie sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.³⁶⁹ M.E. lässt sich dies auch auf Teile der Bemessungsgrundlage von § 37b EStG anwenden.

Wie oft diese Vereinfachungsregelung in der Praxis tatsächlich angewandt wird und welche Aufzeichnungen hier genau verlangt werden, ist derzeit nicht bekannt. Schwierigkeiten ergeben sich allerdings in der Praxis, wenn der Betriebsprüfer Nachweise verlangt, die – etwa: zur Steuerpflicht des

³⁶³ Vgl. oben Abschnitt III.4., S. 92.

³⁶⁴ § 37 b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG.

³⁶⁵ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13, 32.

³⁶⁶ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 33.

³⁶⁷ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13.

³⁶⁸ Vgl. BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 13a.

³⁶⁹ Vgl. ebenda.

Empfängers – nicht erbracht werden können. Es ist davon auszugehen, dass dem Zuwendenden derzeit jedenfalls nur schwerlich der Nachweis gelingt, dass ein bestimmter Prozentsatz seiner Sachzuwendungen beim Empfänger nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt.³⁷⁰ Um Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter der Empfänger – und damit einen möglichen Ärger für die „Bedachten“ – zu vermeiden, ergibt sich eine Zwangslage für den Zuwendenden.³⁷¹ Im Zweifel nimmt er eher eine zu hohe Bemessungsgrundlage in Kauf, als seinem Geschäftspartner mittelbar Ärger mit dem Finanzamt zu bereiten. Die Pauschalsteuer nimmt dadurch stellenweise den Charakter einer „Stillhalte-Gebühr“ an.

Als sehr fehleranfällig und aufwendig erweisen sich die unterschiedlichen zu überwachenden Wertgrenzen: 35 € für den Betriebsausgabenabzug aufseiten des Zuwendenden, 10 €, 44 € und 60 € für die Pauschalsteuer nach § 37b EStG. Das verkompliziert in der Praxis die Rechtsanwendung, auch unter Zuhilfenahme digitaler Systeme. In der Praxis werden diese Grenzen – mit ihrem unterschiedlichen inhaltlichen und persönlichen Anwendungsbereich – häufig „durcheinandergebracht“.

5. Vergleich mit der Pauschalsteuer nach § 37a EStG (Sachprämien)

Rund 10 Jahre vor Einführung des § 37b EStG befasste sich der Gesetzgeber bereits mit einer ähnlich gelagerten Fragestellung bezüglich einer pauschalen und abgeltenden Besteuerung von Sachprämien aus Bonusprogrammen von Dienstleistungsgesellschaften. Hintergrund waren die Miles-and-more-Prämiensysteme von Fluggesellschaften – und das Ziel einer im internationalen Vergleich moderaten und einfachen abgeltenden Besteuerung steuerpflichtiger Sachprämien, die zwar beruflich „erflogen“, aber privat genutzt werden.

Die Schwierigkeit, etliche nicht steuerpflichtige Tatbestände aus der Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer ausnehmen zu müssen, hätte die Verein-

³⁷⁰ Vgl. oben Abschnitt III.3.a., S. 63 und c., S. 79.

³⁷¹ Insoweit hilft auch nicht, falls die Beweislast nicht aufseiten des Zuwendenden, sondern der Finanzverwaltung verortet würde. Vgl. hierzu jüngst FG Sachsen vom 9.3.2017 – 6 K 1201/16, BeckRS 2017, 111095 und dazu *Haupt*, DStR 2017, 2526.

fachungsziele der Pauschalbesteuerung nach § 37a EStG konterkariert. Der Gesetzgeber löste dies im Jahressteuergesetz 1997³⁷² durch

1. Einführung eines Freibetrags von heute 1.080 € für „Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zwecke der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren“³⁷³ und
2. einer antragsgebundenen Option des Sachprämien gewährenden Dienstleistungsunternehmens, die Einkommensteuer für den Teil der Prämien, der nicht steuerfrei ist, pauschal und abgeltend zu erheben. Bemessungsgrundlage dieser pauschalen Einkommensteuer ist der gesamte Wert der Prämien, die *im Inland ansässigen* Empfängern zufließen. Der Pauschsteuersatz beträgt 2,25 %.³⁷⁴

§ 37a EStG erfasst – wie § 37b EStG für Sachzuwendungen – im Ausgangspunkt nur *steuerpflichtige* Sachprämien. Die Norm vereinfacht allerdings – anders als § 37b EStG – deren Separierung. Die inländische Steuerpflicht wird über die Ansässigkeit typisiert.³⁷⁵

Des Weiteren wird unterstellt,

- dass 80 % dieser Prämien auf betrieblich/beruflich genutzten Dienstleistungen/Flügen beruhen
- und diese nur zu 50 % privat verwertet werden, sodass effektiv ein geldwerter Vorteil zu versteuern wäre.

³⁷² Gesetz vom 20.12.1996 – BGBl. I 1996, 2049.

³⁷³ § 3 Nr. 38 EStG.

³⁷⁴ § 37a Abs. 1 S. 3 EStG.

³⁷⁵ Vgl. hierzu auch *Etlich*, in Blümich, § 37a EStG, Rn. 27: „Denn es liefe dem Normzweck zuwider, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu vereinfachen (vgl. BT-Drs. 13/5952, S. 48), müsste das Unternehmen – wozu es auch nicht in der Lage wäre – ermitteln, ob der Empfänger i.S.d. DBA-Rechts im Inl. ansässig ist.“

Damit verbleibt eine schätzungsweise steuerpflichtige Bemessungsgrundlage von 40 %. Für diesen steuerbaren Teil der Prämien wird angenommen,

- dass nach Abzug des neu eingeführten jahres- und empfängerbezogenen Freibetrags für diese Sachverhalte (gegenwärtig 1.080 €³⁷⁶) nur 10 % dieser 40 %, also 4 %, tatsächlich als Steuerbemessungsgrundlage übrig bleiben.³⁷⁷
- Bei einem rechnerischen *Nettosteuersatz* von 53,84 % – das entspricht einem verwendeten Bruttosteuersatz von 35 % –
- kam man vereinfacht zu einem niedrigen Steuersatz von 2 % bzw. gegenwärtig 2,25 %.

Der hohe „implizite Durchschnittssteuersatz“, der verwendet wurde,³⁷⁸ verhinderte nicht, dass § 37a EStG schließlich auch im Subventionsbericht der Bundesregierung aufgeführt wird.³⁷⁹ Das Subventionselement der Norm liegt dabei nicht in den typisierenden Annahmen hinsichtlich steuerpflichtiger geldwerter Vorteile, sondern eher im Effekt des mit 1.080 € großzügig bemessenen Freibetrags für diese Vorteile. Ein solcher Freibetrag wurde im Rahmen der Einführung von § 37b EStG nicht vorgesehen.

Anders als § 37b EStG berücksichtigt § 37a EStG überdies implizit einen Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug aufseiten des Empfängers der Sachprämien (Nettoprinzip), indem nur die geschätzten privat verwendeten, aber beruflich erworbenen Meilen besteuert werden:

Beruflich bzw. betrieblich veranlasste Sachprämien im Sinne von § 3 Nr. 38 EStG führen zu steuerbaren Erwerbseinnahmen. Werden beruflich erworbene Prämien wiederum beruflich eingesetzt, führt dies zu Erwerbsaufwendungen, netto also zu keinen Einkünften. Nur wenn die Prämien privat genutzt werden, bleibt es im Ergebnis daher beim Ansatz der geldwerten Vorteile.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen beruflich erworbene Prämien nur dann zu einem geldwerten Vorteil, wenn der

³⁷⁶ § 3 Nr. 38 EStG.

³⁷⁷ BT-Drucks. 13/5952, 48.

³⁷⁸ Vgl. dazu auch oben Abschnitt III.1.a., S. 46.

³⁷⁹ Vgl. Sechszwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018.

Arbeitnehmer die Prämien privat nutzt: Dadurch, dass der Arbeitgeber auf seinen Anspruch verzichtet, die Prämien dienstlich einzusetzen, erhält der Arbeitnehmer einen Anspruch auf private Prämien-einlösung, der einen geldwerten Vorteil darstellt.³⁸⁰ Prämienwerb und Anspruchsverzicht aufseiten des Arbeitgebers führen auch in diesen Sachverhalten zu einer impliziten Berücksichtigung des Nettoprinzips durch § 37a EStG, da beim Arbeitgeber selbst netto keine Gewinnauswirkung entsteht.

Auf die pauschale Steuer nach § 37a EStG sind – wie im Fall von § 37b EStG – auch der Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer zu erheben; ab 2009 ist – anders als bei Arbeitnehmerzuwendungen im Rahmen von § 37b Abs. 2 EStG – die Sozialversicherungspflicht entfallen (§ 1 Nr. 13 SvEV).³⁸¹

Ein weiterer Unterschied liegt in der Bemessungsgrundlage von § 37a EStG. Abgestellt wird nicht auf Aufwendungen des Zuwendenden wie bei § 37b EStG, sondern auf den „gesamten Wert der Prämien, die den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließen“.³⁸² Freibetrag, Nettoprinzip und geschätzt nicht steuerbare geldwerte Vorteile werden sodann – anders als bei § 37b EStG – im Rahmen des Steuersatzes berücksichtigt.

Obwohl vergleichbare Sachverhalte vorliegen – „Sachzuwendungen“ nach § 37b EStG) stellen wie die „Miles-and-more-Sachprämien“³⁸³ des § 37a EStG Marketingmaßnahmen dar –, werden § 37b EStG-Sachverhalte steuerlich durch übermäßigen Erfüllungsaufwand und eine hohe Belastung gegenüber regulärer Besteuerung benachteiligt, während § 37a EStG-Sachverhalte gegenüber regulärer Besteuerung begünstigt werden.

6. Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen

a. Geschäftsveranstaltungen

Die Durchführung von Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen bereitet derzeit zahlreichen Unternehmen Schwierigkeiten. Geschäftsveranstaltungen richten sich dabei insbesondere an Geschäftspartner, Presse und andere

³⁸⁰ Vgl. *Ettlich*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 37a EStG, Rn. 2; *Loschelder*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 37a EStG, Rn. 5.

³⁸¹ Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 37a EStG, Rn. 1.

³⁸² § 37b Abs. 1 S. 2 EStG.

³⁸³ Etwa: Freiflüge und -übernachtungen, Sachgeschenke.

externe Dritte und verfolgen zumeist Marketingziele im weitesten Sinne (Produkt-/Leistungsvorstellungen, Branding usw.).

Bei Geschäftsveranstaltungen wird in Betriebsprüfungen leicht die materielle Reichweite von § 37b EStG – der nur eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl stellt und vorgelagert die Steuerpflicht der einzelnen Sachzuwendung beim Empfänger als geldwerten Vorteil voraussetzt –³⁸⁴ überspannt und vorschnell ein steuerbarer geldwerter Vorteil angenommen. Das kann etwa bei mehrtägigen Veranstaltungen mit Übernachtung vor Ort der Fall sein.

Das BMF-Schreiben zu § 37b EStG regelt hierzu:

Die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG ist nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einzubeziehen ... *es sei denn, sie ist Teil einer Gesamtleistung, die insgesamt als Zuwendung nach § 37b EStG besteuert wird (z.B. Bewirtung im Rahmen einer Incentive-Reise ...)* oder die Bewirtung findet im Rahmen von Repräsentationsveranstaltungen i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG statt (z.B. Einladung zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft).

Eine Incentive-Reise liegt in Abgrenzung zu einer Incentive-Maßnahme, bei der ggf. ein Bewirtungsanteil ... herausgerechnet werden kann, vor, wenn die Veranstaltung *mindestens eine Übernachtung* umfasst.³⁸⁵

Auch hier ist vorgelagert allerdings zu differenzieren. Ein Einbezug in die Bemessungsgrundlage von § 37b EStG kann sich nur dann ergeben, wenn die Veranstaltungsteilnehmer – beispielsweise Arbeitnehmer von Geschäftspartnern – aufgrund ihrer Teilnahme auch Arbeitslohn beziehen. Beim Empfänger fehlt es jedoch an einer einkommensteuerbaren Bereicherung, wenn ihm der Vermögensvorteil aufgrund eines ganz überwiegend eigenbetriebli-

³⁸⁴ Vgl. oben Abschnitt III.1.b., S. 51 und BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457; VI R 78/12, BStBl. II 2015, 495; VI R 52/11, BStBl. II 2015, 455 und vom 12.12.2013 – VI R 47/12, BStBl. II 2015, 490. Vgl. außerdem BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468; OFD NRW, Kurzinformation vom 7.9.2017 – LSt Nr. 01/2017.

³⁸⁵ BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10.

chen Interesses nicht frei disponibel zugeht.³⁸⁶ Daher führt ein Arbeitseinsatz an Orten, an denen andere Leute Urlaub machen, nicht zu einem lohnsteuerbaren Vorteil.³⁸⁷

Nur derjenige Teil der Gesamtaufwendungen einer Geschäftsveranstaltung kann daher steuerpflichtige geldwerte Vorteile für die Empfänger darstellen und wäre in die Bemessungsgrundlage von § 37b EStG einzubeziehen, der unmittelbar auf Veranstaltungsteile mit einem *Incentive*-Bezug entfällt. Nur in diesen Fällen können für den Empfänger ein *Entlohnungscharakter* und eine *Bereicherung* über das überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Zuwendenden hinaus angenommen werden. Eine Übernachtung vor Ort macht aus einer Geschäftsveranstaltung indes noch keine Incentive-Veranstaltung.

Von diesen Grundsätzen geht auch die OFD NRW aus.³⁸⁸ Im Ergebnis wird zwischen drei Typen von Veranstaltungen unterschieden:

1. Betrieblich veranlasste bzw. betriebsfunktionale Veranstaltungen:

Betrieblich veranlasste Geschäftsveranstaltungen sind z.B. Produktpräsentationen, Informations-, Fach- und Fortbildungsveranstaltungen und fachliche Besprechungen. Die Teilnahme an diesen Veranstaltungen dient nicht dem privaten Vergnügen, sondern erfolgt aus rein betrieblichen Gründen. Die anlässlich solcher Veranstaltungen entstehenden Aufwendungen – etwa für Miete von Räumen nebst Ausstattung, für (Tagungs-)Unterlagen, Referenten und ggfs. übernommene Reise- und Übernachtungskosten – sind daher nicht als geldwerte Vorteile der Teilnehmer anzusehen und nicht unter § 37b EStG zu fassen.³⁸⁹

2. Incentive-Veranstaltungen: Incentive-Veranstaltungen sind demgegenüber Veranstaltungen, die *allein dem privaten Vergnügen* dienen, bspw. Reisen mit touristischem Programm. Die Finanzverwaltung unterscheidet hier Tagesveranstaltungen mit Incentive-Charakter und Incentive-Reisen, die

³⁸⁶ Vgl. BFH vom 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013 S. 700; vom 11.3.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726.

³⁸⁷ Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, BStBl. II 2015, 495 und oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

³⁸⁸ OFD NRW, Kurzinformation vom 7.9.2017 – LSt Nr. 01/2017. Sie gelten für Geschäftspartner (§ 37b Abs. 1 EStG) und eigene Arbeitnehmer (§ 37b Abs. 2 EStG) gleichermaßen.

³⁸⁹ Klarstellung durch OFD NRW, Kurzinformation vom 7.9.2017 – LSt Nr. 01/2017.

angenommen werden, wenn die Incentive-Veranstaltung mindestens eine Übernachtung umfasst.³⁹⁰ Die geldwerten Vorteile aus solchen Incentive-Veranstaltungen sind für die Teilnehmer grundsätzlich Betriebseinnahmen bzw. Arbeitslohn.³⁹¹ Die Finanzverwaltung nimmt hiervon nur Bewirtungsaufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG bei Tagesveranstaltungen mit Incentive-Charakter aus.³⁹²

3. Gemischt veranlasste Veranstaltungen: Gemischt veranlasst sind Veranstaltungen, die sowohl betrieblich veranlasste Bestandteile einer Geschäftsveranstaltung als auch solche mit Incentive-Bezug aufweisen. Aufwendungen, die für gemischt veranlasste Veranstaltungen entstehen, sind auf die Veranstaltungsteile mit Incentive-Bezug und die betrieblich veranlassten Veranstaltungsteile aufzuteilen. Nur Veranstaltungsteile mit Incentive-Bezug sind als geldwerter Vorteil in die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG einzubeziehen.³⁹³

Zu den *betrieblich veranlassten* Veranstaltungsteilen einer Geschäftsveranstaltung, die nicht beim Empfänger steuerpflichtig sind, gehören demnach

1. Zurverfügungstellung von Räumen nebst Ausstattung und (Tagungs-) Unterlagen sowie das Fachprogramm inkl. Referenten,
2. übernommene Reise- und Übernachtungskosten sowie
3. der Vorteil aus angemessenen Geschäftsbewirtungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG.

Zu den steuerpflichtigen geldwerten Vorteilen, die bei Option zur Pauschalbesteuerung in die Bemessungsgrundlage von § 37b EStG einzubeziehen wären, zählen nur Aufwendungen, die unmittelbar Veranstaltungsteilen mit Incentive-Bezug zugeordnet werden können. Das können etwa Aufwendungen für ein touristisches Programm sein. Aufwendungen, die sich nicht unmittelbar betrieblich veranlassten Geschäftsveranstaltungsteilen oder Incentive-Teilen zuordnen lassen, sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung im

³⁹⁰ BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 10 Satz 4.

³⁹¹ Eine Ausnahme gilt für den *Arbeitseinsatz* der *eigenen* Arbeitnehmer, der nicht zur Entlohnung erfolgt.

³⁹² Die Unterscheidung nach Incentive-Reisen und Incentive-Veranstaltungen hat als solche keine Gesetzesgrundlage. Dahinter steht allerdings wohl ein „Abfärbe-Gedanke“: Bei mehrtägiger Incentive-Reise wird für alle Aufwendungen inklusive Geschäftsbewirtung eine Bereicherung angenommen.

³⁹³ Vgl. auch OFD NRW, Kurzinformation vom 7.9.2017 – LSt Nr. 01/2017.

Wege sachgerechter Schätzung aufgeteilt werden; dies soll grundsätzlich zeitanteilig erfolgen.³⁹⁴ Betroffen sein könnten übernommene Reisekosten oder auch Übernachtungskosten. Machen die Aufwendungen, die Incentive-Charakter aufweisen, nur einen unwesentlichen Teil der Gesamtaufwendungen aus, kommt m.E. eine Aufteilung der nicht direkt zuzuordnenden Aufwendungen allerdings nicht in Frage.³⁹⁵

b. Betriebsveranstaltung in Abgrenzung zu Geschäftsveranstaltungen

aa. Die Neuregelung des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG

Ende 2014 wurde die Sachbezugsbesteuerung von Vorteilen aus der Teilnahme von Arbeitnehmern an Betriebsveranstaltungen mit Wirkung zum 1.1.2015 in § 19 Abs. 1 Nr. 1a gesetzlich geregelt.³⁹⁶

Das ist erklärungsbedürftig, denn das eigenbetriebliche Interesse eines Arbeitgebers an der Durchführung von Betriebsveranstaltungen überwiegt regelmäßig deutlich einen möglichen Vorteil aufseiten der Arbeitnehmer. Die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen führte daher nach ständiger Rechtsprechung bei den Arbeitnehmern nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.³⁹⁷ Zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung hatte der BFH allerdings typisierend festgelegt, ab wann den teilnehmenden Arbeitnehmern hier geldwerte Vorteile von solchem Eigengewicht zugewendet werden, dass von einem „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse“ des Arbeitgebers nicht mehr ausgegangen werden kann. Danach qualifizierten die Zuwendungen des Arbeitgebers erst bei Überschreiten einer Freigrenze von 110 € in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn.³⁹⁸

³⁹⁴ Vgl. OFD NRW, Kurzinformation vom 7.9.2017 – LSt Nr. 01/2017.

³⁹⁵ Vgl. entsprechend im Anwendungsbereich des § 12 EStG: Bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung (< 10 %) sind Aufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar; vgl. BMF-Schreiben vom 6.7.2010, DB 2010, 1613.

³⁹⁶ ZollkodexAnpG, BGBl. I 2014, 2417.

³⁹⁷ Vgl. etwa BFH vom 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186 m.w.N. Zur Rechtsprechung des „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses“ – ein steuerbarer geldwerter Vorteil aufseiten des Empfängers wird in den Fällen verneint – vgl. oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

³⁹⁸ Vgl. BFH vom 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186.

Die Bewertung der Leistungen bestimmte sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem geldwerten Vorteil. Einen solchen verneinte der BFH, soweit der Arbeitgeber für die Organisation und Durchführung einer Betriebsveranstaltung bestimmte, nicht konsumierbare Aufwendungen trägt, die den Arbeitnehmer nicht bereichern. Das sind beispielsweise Aufwendungen für Planung, Organisation und insgesamt den „äußeren Rahmen“ einer Betriebsveranstaltung wie Miete, Eventmanagement, Blumendekoration, die Buchhaltung usw.³⁹⁹

Der Gesetzgeber hebelte diese Rechtsprechung – hinsichtlich des Umfangs steuerpflichtigen Arbeitslohns – durch Einführung des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG⁴⁰⁰ allerdings aus:

- § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG regelt seither die Besteuerung von Zuwendungen *aus Anlass* von Betriebsveranstaltungen als „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“. Dabei gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr ein *Freibetrag* von 110 € je Arbeitnehmer, sofern die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Ein den Freibetrag übersteigender Betrag kann durch § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG besteuert werden, nicht jedoch durch § 37b EStG.
- Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind Zuwendungen eines Arbeitgebers anlässlich einer Betriebsveranstaltung ausdrücklich entgegen § 8 Abs. 2 EStG – Bewertung nur mit der „konsumierbaren Bereicherung“ – mit *allen Aufwendungen* des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer *unabhängig* davon zu bewerten, ob sie einzelnen Arbeitnehmern *individuell zurechenbar* sind – oder ob es sich bloß um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten *für den äußeren Rahmen* der Veranstaltung leistet.

§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG bewirkt folglich eine Zurechnung auch nur fiktiver geldwerter Vorteile. Nach Auffassung der Finanzverwaltung zählen als Arbeitslohn etwa auch

³⁹⁹ Vgl. BFH vom 16.5.2014 – VI R 94/10, BStBl. 2015, 186; vom 12.12.2012 – VI R 79/10, BFHE 240, 44.

⁴⁰⁰ Durch „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

Kosten für anwesende Sanitäter, für die Erfüllung behördlicher Auflagen, Stornokosten oder Trinkgelder, nicht jedoch anteiligen Kosten der Lohnbuchhaltung oder die anteilige AfA sowie Kosten für Energie- und Wasserverbrauch bei einer Betriebsveranstaltung in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers.⁴⁰¹

Diese Aufzählung versetzt in Staunen. Sie bewirkt bestenfalls, dass der 110-€-Freibetrag vorschnell ausgeschöpft ist, im schlechtesten Fall jedoch die Besteuerung einer „fiktiven Bereicherung“.

Zur Bereicherung aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch solche Kosten zählen, die betriebswirtschaftlich als nicht vermögenswertbildende „Leerkosten“ gelten, indem die gesamten maßgeblichen Veranstaltungsaufwendungen zu gleichen Teilen „auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer“ – nicht: die eingeladenen Teilnehmer – aufgeteilt werden.⁴⁰² Das ergibt sich so nicht aus dem Gesetz und überschätzt strukturell den möglichen geldwerten Vorteil aus einer Betriebsveranstaltung.⁴⁰³ Die Betriebsveranstaltung mutiert buchhalterisch so auch zum „Bürokratiegiganten“, da Anwesenheitslisten o.ä. geführt werden müssen.

§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG steht im Widerspruch auch zu § 8 Abs. 1 EStG, der Einnahmen erst dann annimmt, wenn der Empfänger durch geldwerte Vorteile objektiv bereichert ist.

§ 19 Abs. 1 EStG normiert, welche Einkünfte solche aus nichtselbständiger Arbeit sind und damit dem Lohnsteuer-Abzugsverfahren unterliegen. Wie diese Einkünfte methodisch ermittelt werden, regelt § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG). § 8 Abs. 1 S. 1 EStG definiert Einnahmen als Güter „in Geld oder Geldeswert“; der Empfänger muss also durch einen *geldwerten Vorteil* objektiv bereichert sein („Geld oder Geldeswert“). § 8 Abs. 2 EStG regelt hierzu die Bewertung geldwerter Vorteile im Einzelnen, führt aber nicht zu einer Ausnahme von § 8 Abs. 1 EStG.

⁴⁰¹ Vgl. BMF vom 14.10.2015, BStBl. I 2015, 832.

⁴⁰² Vgl. ebenda.

⁴⁰³ Vgl. entsprechend auch *Geserich*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 19 EStG, Rn. 249g, m.w.N.

Deswegen ist m.E. zweifelhaft, ob § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 5 EStG:

„Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind *abweichend von § 8 Absatz 2 EStG* mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 2 anzusetzen“,

die Grundregel auch des § 8 Abs. 1 EStG auszuhebeln vermag, soweit die Berechnung des geldwerten Vorteils über das Maß einer objektiven Bereicherung hinausgeht.

Die Finanzverwaltung wendet die systemwidrige Bewertung des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG ohne Gesetzesgrundlage allerdings auch bei anderen Einkunftsarten an und überträgt sie auf die Pauschalbesteuerung geldwerter Vorteile aus der Teilnahme an Veranstaltungen nach § 37b Abs. 1 EStG – gemeint sind wohl Incentive-Veranstaltungen.⁴⁰⁴ Das widerspricht auch dem Charakter der Pauschalsteuer als einer bloßen Erhebungsnorm.⁴⁰⁵

bb. Abgrenzungsfragen bei der Pauschalbesteuerung

Der Anwendungsbereich von § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG eröffnet – soweit der Freibetrag von 110 € überschritten wurde oder anderweitig nicht gilt⁴⁰⁶ – die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG. Voraussetzung ist laut Gesetz nur, dass Betriebsveranstaltungen im Sinne von „*Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter*“ vorliegen. Nehmen in großen Teilen externe Dritte wie Geschäftspartner teil und steht der Repräsentationszweck im Vordergrund, ist dagegen von einer Geschäftsveranstaltung auszugehen, die in den Anwendungsbereich von § 37b EStG fällt, soweit geldwerte Sachzuwendungen geleistet werden.

Die Finanzverwaltung grenzt Betriebsveranstaltungen im Sinne von § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG von Geschäftsveranstaltungen allerdings deutlich enger – im Sinne der Tatbestandsvoraussetzungen für den 110-€-Freibetrag – dahingehend ab, dass Betriebsveranstaltungen allen Mitarbeitern – zumin-

⁴⁰⁴ Vgl. hierzu zuvor Abschnitt III.6.a., S. 97 und BMF vom 19.5.2015, BStBl. I 2015, 468, Rn. 14.

⁴⁰⁵ Vgl. oben Abschnitt III.1.b., S. 51. Vgl. auch OFD Nordrhein-Westfalen Kurzinformation Lohnsteuer Nr. 03/2015, BeckVerw 304846, unter Hinweis auf ein beim FG Köln anhängiges Klageverfahren (Az. 1 K 3154/15).

⁴⁰⁶ § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 3–4 EStG.

dest einer Abteilung – offenstehen muss.⁴⁰⁷ Das ist allerdings ohne Gesetzesgrundlage.⁴⁰⁸

Das „Team-Event“ mit sportlichen, kulturellen oder ähnlichen Darbietungen soll nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls keine Betriebsveranstaltung darstellen („fehlender gesellschaftlicher Charakter“).⁴⁰⁹ Auch hier kommt nur eine Pauschalierung über § 37b EStG, nicht § 40 Abs. 2 EStG in Frage.

Bei der Ehrung eines *einzelnen* Jubilars soll schließlich nach Auffassung der Finanzverwaltung noch die „alte“ Freigrenze von 110 € je teilnehmender Person gelten; bei Überschreiten kommt ebenfalls eine Steuerpauschalierung nach § 37b EStG, nicht jedoch § 40 Abs. 2 EStG in Betracht.⁴¹⁰

Zuwendungen „anlässlich“⁴¹¹ und nicht nur „gelegentlich“ einer Betriebsveranstaltung“ nimmt die Finanzverwaltung nur dann an, wenn „ein konkreter Zusammenhang zwischen Betriebsveranstaltung und Geschenk“ besteht.⁴¹² Bei Zuwendungen bis zur „Aufmerksamkeitsgrenze“ von 60 € geht sie vereinfachend von solchen „anlässlich einer Betriebsveranstaltung“ aus. Bei Geschenken, deren Wert je Arbeitnehmer 60 € übersteigt, soll im Einzelfall geprüft werden, ob sie „anlässlich“ oder „nur bei Gelegenheit“ einer Betriebsveranstaltung zugewendet werden.⁴¹³

Ob Sachzuwendungen anlässlich oder gelegentlich einer „qualifizierenden Betriebsveranstaltung“ vorliegen oder geldwerte Vorteile aus der Teilnahme an sonstigen Veranstaltungen entstehen, hat nicht nur Auswirkungen hinsichtlich eines möglichen Einbezugs in den 110-€-Freibetrag des § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 3 EStG.

Die Differenzierung ist auch relevant für die Frage, *welche Pauschalsteuer* – § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG mit 25 % oder § 37b EStG mit 30 % – angewend-

⁴⁰⁷ Vgl. BMF vom 14.10.2015, BStBl. I 2015, 832; OFD NRW vom 4.10.2016, BeckVerw 334349.

⁴⁰⁸ Ebenso *Geserich*, in Blümich, EStG, 138. Aufl. 2017, § 19 EStG, Rn. 249h, m.w.N.

⁴⁰⁹ M.E. fraglich. Vgl. BMF vom 14.10.2015, BStBl. I 2015, 832.

⁴¹⁰ Vgl. R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 und 4 LStR.

⁴¹¹ § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

⁴¹² Vgl. BMF vom 7.12.2016, StEK EStG § 19 Nr. 457.

⁴¹³ Ebenda.

bar ist. Im Vergleich beider Normen ist die Pauschalsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG im Regelfall „günstiger“. Der Pauschalsteuersatz des § 40 Abs. 2 EStG stellt einen Bruttosteuersatz dar, der einem Nettosteuersatz von 33 % entspräche. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zudem außer Ansatz;⁴¹⁴ der geldwerte Vorteil aus der Übernahme der Pauschalsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG wird also steuerbefreit.⁴¹⁵ Daneben ist die gesamte Sachzuwendung im Sinne § 40 Abs. 2 EStG beitragsbefreit in der Sozialversicherung.⁴¹⁶

Im Ergebnis ist höchst strittig, welche Aufwendungen eines Arbeitgebers für eine Betriebsveranstaltung im Einzelnen tatsächlich zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen⁴¹⁷ und welche Pauschalsteuer – § 40 Abs. 2 oder § 37b EStG – bei Sachzuwendungen aus der Teilnahme an Betriebs-/Geschäftsveranstaltungen einschlägig ist.

7. Resümee

Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG gewährt einem Betrieb, der Sachzuwendungen wie Blumen usw. an Arbeitnehmer und Geschäftspartner erbringt, das Wahlrecht, pauschaliert und abgeltend die Besteuerung für den Empfänger zu übernehmen. Über die abgeltende pauschale Besteuerung will die Norm verhindern, dass steuerpflichtige geldwerte Vorteile beim Empfänger – auch: mangels Kenntnis über die Steuerpflicht und den Wert der Zuwendung – unversteuert bleiben. Die Norm zielt damit auf Vereinfachung, Rechtssicherheit und Steuerehrlichkeit ab.

Die tarifliche Belastung durch die Pauschalsteuer nach § 37b EStG beträgt inklusive Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer bis zu 33,75 %. Der Pauschalsteuersatz nach § 37b EStG ist ein Nettosteuersatz, er berücksichtigt also implizit, dass die Übernahme der Steuer für den Empfänger eine weitere Zuwendung ist, die wiederum zu versteuern ist.

⁴¹⁴ § 40 Abs. 3 S. 4 EStG.

⁴¹⁵ Der Arbeitgeber kann die Pauschalsteuer allerdings auch auf den Arbeitnehmer abwälzen, sie führt dann nicht zu einer Minderung des steuerpflichtigen Arbeitslohns.

⁴¹⁶ § 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV.

⁴¹⁷ Vgl. hierzu *Reiling/Brucker/Looser*, DB 2017, 2436.

Eine Detailanalyse der Prämissen und Herleitung des Steuersatzes zeigt, dass § 37b EStG der Belastungshöhe nach allerdings auf die ursprünglich mit der Pauschalsteuer anvisierten „VIP-Logen-Fälle“ zugeschnitten ist, nicht auf den Durchschnittsfall einer betrieblichen Sachzuwendung inkl. Arbeitnehmerzuwendungen.⁴¹⁸

§ 37b EStG soll dabei nach Klarstellung durch den BFH als reine Erhebungsnorm fungieren, setzt also das Entstehen von Einkommensteuer dem Grunde nach beim Empfänger voraus.⁴¹⁹ Faktisch hat die Norm allerdings einen „gespaltenen Charakter“ und wirkt partiell *doch nicht nur als Erhebungsnorm*, sondern als „*Steuer eigener Art*“.

Kumulierend zum hoch angesetzten Pauschalsteuersatz erfolgt nämlich – anders auch als bei der Pauschalbesteuerung von Sachprämien nach § 37a EStG – keine typisierende Beachtung des Nettoprinzips beim Empfänger, der bei beruflich/betrieblich nutzbaren Geschäftsgeschenken bei eigener Besteuerung regelmäßig einen vollen Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug für geringwertige Wirtschaftsgüter geltend machen könnte, sodass im Ergebnis gar keine Einkünfte zu versteuern wären.⁴²⁰ Manch betrieblich zugewendete Rotweinflasche, Pralinenpackung usw. wird schließlich auch im „Papierkorb“ des Empfängers landen und nur die „nette Geste“ des Zuwendenden in Erinnerung bleiben. Hier wären ebenfalls keine Einkünfte zu versteuern. Mit der Pauschalsteuer nach § 37b EStG werden in der Praxis aber auch in diesen Fällen Bruttoeinnahmen versteuert.

Der Zuwendende wird zudem häufig nur schätzen – und nicht nachweisen – können, ob eine betriebliche Sachzuwendung bei seinen Empfängern steuerpflichtig ist und damit unter § 37b EStG fällt oder nicht.⁴²¹ Mangels hinreichender Nachweismöglichkeiten – dies gilt schon deshalb, weil es sich typischerweise um geringwertige Massenvorfälle des täglichen Geschäftsablaufs handelt – werden dann faktisch auch nicht steuerbare Sachzuwendungen brutto besteuert.

Auch die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach § 37b EStG ist überhöht. Das Abstellen auf die Aufwendungen des Zuwendenden als Bemessungsgrundlage ist auf Vereinfachungsgründe zurückzuführen und insoweit

⁴¹⁸ Abschnitt III.1.a., S. 46.

⁴¹⁹ Abschnitt III.1.b., S. 51.

⁴²⁰ § 6 Abs. 2 EStG; hier meist ohne Aufzeichnungspflicht.

⁴²¹ Abschnitt III.3.a.aa., S. 63.

sachgerecht. Richtigerweise müsste allerdings eine Einschränkung insoweit erfolgen, als Aufwendungen, die zu keiner Bereicherung – und damit nicht zu steuerpflichtigen Einkünften – beim Empfänger führen, insgesamt auszunehmen sind. Beispiele sind Organisationskosten für eine Geschäftsveranstaltung und Werbdruckkosten bei Werbeartikeln.

§ 37b EStG leidet offenkundig an einem „Strukturproblem“: Da dem Empfänger Informationen zum Wert einer steuerpflichtigen Sachzuwendung fehlten, wurde mit § 37b EStG die Besteuerung „umgekehrt“ durch den Zuwendenden selbst ermöglicht. Für eine sachgerechte pauschale Besteuerung der Zuwendung fehlen diesem allerdings wiederum besteuerelevante Informationen aus der Sphäre des Empfängers – wie etwa zur Steuerpflicht und zum Veranlassungszusammenhang mit Erwerbseinkünften, zum Werbungskostenabzug usw.

§ 37b EStG berücksichtigt diese Sachverhalte auch weder typisiert im Steuersatz oder über einen Freibetrag, noch ist überhaupt geklärt, welche Sachverhalte genau von der Pauschalsteuer auszunehmen sind. Damit offenbart sich der Konstruktionsfehler der Pauschalsteuer nach § 37b EStG, die heute – gerade auch im Zusammenspiel mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG – weder für Vereinfachung noch für eine sachgerechte, faire Besteuerung zu sorgen vermag.

Hinsichtlich des persönlichen und inhaltlichen Anwendungsbereichs sind zwei Sachverhaltsgruppen auszumachen, die besonders von der Norm getroffen und gegenüber vergleichbaren Sachverhalten diskriminiert werden:

1. Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die gegenüber vergleichbaren Sachverhalten überhöht besteuert und sozialversicherungsrechtlich schlechter behandelt werden.
2. Der Einsatz von Werbeartikeln, der beim Empfänger häufig nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt, dennoch aber mit überhöhter Bemessungsgrundlage – inklusive Werbdruckkosten – in die Pauschalsteuer nach § 37b EStG einbezogen wird. Gerade Werbdruckkosten werden dabei besonders diskriminiert, wenn sie in die Pauschalsteuer einbezogen und gleichzeitig dem Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke unterworfen werden. Beides ist nicht richtig.

Bei der Besteuerung speziell von Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen bestehen schließlich zahlreiche Ungereimtheiten und Abgrenzungsfragen,

die zu hoher Komplexität, Streitpotenzial und hohem Erfüllungsaufwand führen.

Bisweilen wird der Kritik am derzeitigen Zuschnitt der § 37b EStG-Pauschalsteuer mit dem Hinweis begegnet, dass der Zuwendende doch ein Wahlrecht habe, die Besteuerung für den Zuwendenden zu übernehmen. Abgesehen davon, dass die bestehenden Mängel der Norm nicht mit der Optionsausübung durch den Steuerpflichtigen „gerechtfertigt“ werden können, wenn man die Bedeutung der Norm ernst nimmt, befindet sich der Zuwendende tatsächlich jedoch in einer Zwangslage. § 37b EStG nicht anzuwenden ist für ihn häufig gerade keine Option, denn er riskiert ansonsten, dass der Empfänger möglicherweise – selbst bei geringwertigen verkehrsüblichen Sachzuwendungen – „Ärger mit dem Finanzamt“ bekommt und sich hier Rückfragen stellen muss. In der Praxis nehmen viele Betriebe daher lieber eine „Überbesteuerung“ in Kauf. Die § 37b EStG-Steuer nimmt hier Züge einer „Stillhalte-Gebühr“ an.

IV. Erfassung im betrieblichen Compliance-System

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für „Geschäftsgeschenke“ und die abgeltende Pauschalsteuer nach § 37b EStG regeln die steuerliche Behandlung wirtschaftlicher Massensachverhalte. Vom Blumenstrauß bis hin zum Messe- und Werbeartikel oder Verkäufer-„Incentives“ betrifft dies Sachverhalte, die regelmäßig in den meisten Betrieben – vom Mittelständler bis zum Großkonzern – vorkommen.

Bei diesen Sachverhalten besteht ein besonderes Bedürfnis nach einfacher, sicherer Besteuerung. Um sicherzustellen, dass gerade die „Massengeschäftsvorfälle“ steuerlich ordnungsgemäß deklariert werden können, setzen Unternehmen zunehmend auf digitalisierte, integrierte Systeme. Nicht nur Effizienzgründe sind hierfür ausschlaggebend, sondern auch Ziele einer ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten unter Vermeidung ordnungswidrigkeits- und strafrechtlicher Risiken.⁴²²

So wird die Buchführung „von morgen“ als möglichst weitgehend automatisierter Prozess verstanden, in dem interpretierbare Strukturdaten aus Belegen und Vorsystemen übernommen und unter Minimierung menschlicher Eingriffe – auch für steuerliche Zwecke – richtig gebucht und zugeordnet werden können.⁴²³

Hier liegt gerade hinsichtlich steuerlicher Regelungen, die Massenfälle im wirtschaftlichen Geschäftsablauf betreffen, eine große Herausforderung auch für die Steuergesetzgebung, die diese Normen entsprechend möglichst „digitalisierungstauglich“ gestalten muss. Das materielle Steuerrecht darf den Unternehmen insbesondere keine Pflichten aufbürden, die einer digitalen Entwicklung entgegenstünden.⁴²⁴

Digitalisierungstauglichkeit des materiellen Steuerrechts bedeutet zwar nicht zwingend eine zunehmende Typisierung, denn digitale Systeme sind gerade in der Lage, auch zahlreiche Differenzierungen zu verarbeiten. Im digitalen System erfolgt dies über Wenn-Dann-Beziehungen. Aus der Praxis wird hierzu berichtet, dass komplexe Besteuerungsprozesse seitens der Finanzverwaltung bereits unter Hinweis auf digitale Erfassungssysteme in

⁴²² Zu Tax-Compliance-Management-Systemen vor dem Hintergrund der Änderung des AEAO zu § 153 AO durch BMF vom 23.5.2016 vgl. v. *Wolfersdorff/Hey*, WPg. 2016, 934.

⁴²³ Vgl. *Mayr/Meyer-Pries*, Stbg. 5/2017, 210 (218).

⁴²⁴ Vgl. *Welling/Ghebrewebet*, DB vom 25.11.2016, Heft 47, Beilage 04, 33–34.

den Unternehmen rechtfertigt werden. Damit wird Digitalisierung allerdings falsch verstanden, denn weder taugt sie zur Korrektur von Gesetzmängeln, noch ist dies überhaupt ein angemessener „Denkansatz“.

Abweichungen, Rückausnahmen und Sondertatbestände verkomplizieren die richtige Erfassung im System und erhöhen sowohl die Fehleranfälligkeit als auch die Notwendigkeit manueller Eingriffe.⁴²⁵ Unabdinglich für eine möglichst automationsgestützte Erfassung steuerrelevanter Geschäftsvorfälle im Unternehmen sind daher einfache Regelungen mit klaren, eindeutigen Tatbestandsvoraussetzungen. Schon bisher Desiderat der Steuergesetzgebung, erlangt dies mit Blick auf automationsgestützte Abläufe in Unternehmen zunehmende Bedeutung. Auch das *Zusammenwirken verschiedener Regelungen* bei ein und demselben Geschäftsvorfall muss dabei in den Blick genommen werden.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke⁴²⁶ und die abgeltende Pauschalsteuer nach § 37b EStG sind Beispiele für Normen, die sich für eine „Modernisierung“ im Hinblick auf ihre Digitalisierungseignung anbieten würden, da sie regelmäßig gerade kleinere, verkehrsübliche Massenvorgänge betreffen. Mit ihren zahlreichen strittigen, abzugrenzenden Tatbestandsvoraussetzungen und Zweifelsfragen sind beide Normen derzeit allerdings schwer „digitalisierungsgeeignet“.⁴²⁷

Die Mitarbeiter, die eingangs die relevanten Buchungsbelege erstellen, haben regelmäßig nicht das erforderliche Wissen, um direkt die richtige steuerliche Erfassung sicherzustellen.

So ist beispielsweise bei Bestellung eines Geschäftsgeschenks nicht immer klar, ob eine abzugsfähige oder nicht abzugsfähige Betriebsausgabe vorliegt.

Nicht nur die empfängerbezogene Freigrenze von 35 € wäre hier zu überwachen. Zunächst müsste überhaupt eine Abgrenzung erfolgen, ob ein Geschäftsgeschenk im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vorliegt. Die Abgrenzung fällt hier allerdings sehr schwer und ist kaum befriedigend lösbar – gerade wenn ein Zusammenhang mit einem

⁴²⁵ Vgl. auch *Hempe*, DStR 2017, 805 (807).

⁴²⁶ § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG.

⁴²⁷ Im digitalen System potenzieren sich zwangsläufig die Wenn-Dann-Schnittstellen, und hinsichtlich der zahlreichen Zweifelsfragen kann schließlich doch eine Einzelfallbeurteilung erforderlich werden.

Leistungsaustausch besteht, der eine Unentgeltlichkeit der Zuwendung und damit ein „Geschäftsgeschenk“ ausschließen kann.⁴²⁸

Außerdem müsste ggf. abgefragt werden, ob das Geschenk beruflich nutzbar ist und somit dem Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots nicht unterliegt. Auch dies ist höchst strittig.⁴²⁹

Bei geringwertigen Geschäftsgeschenken müssen keine empfangerbezo- gene Einzelaufzeichnung und kein Einbezug unter das Betriebsausgabenabzugsverbot erfolgen, allerdings existiert hierfür keine Wertgrenze, die in ein System eingepflegt werden könnte (5 €? 10 €? usw.).

Es müsste außerdem eine digitale Verknüpfung mit der Verbuchung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG erfolgen, um für den Betriebsausgabenabzug ggf. nachträglich noch die Pauschalsteuer einem einzelnen Empfänger und Geschäftsgeschenk zuordnen zu können.

Auch bei betrieblichen Veranstaltungen müsste für Zwecke der Pauschalversteuerung EStG – sofern man hier überhaupt der Auffassung der Finanzverwaltung folgt – idealerweise bereits im System unterschieden werden, ob eine „qualifizierte Betriebsveranstaltung“, die allen Mitarbeitern zumindest einer Abteilung offensteht, vorliegt oder etwa eine Jubilarveranstaltung, ein Abteilungsleitertreffen oder ein Betriebsausflug mit fehlendem „gesellschaftlichem Charakter“.⁴³⁰ Für die Berechnung des 110-€-Freibetrags des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG müssten digitale Einlasstickets verteilt werden, und die Namensliste der anwesenden Gäste müsste wiederum in das System eingepflegt werden.

... usw.

Eine Justierung von §§ 4 Abs. 5 Nr. 1 und 37b EStG sollte insoweit auch eine automationsgestützte, digitale Umsetzung im Betrieb sicherstellen. Hier liegt erhebliches Potenzial für eine Modernisierung und Bürokratienteilung.

⁴²⁸ Vgl. oben Abschnitt II.3.c., S. 26.

⁴²⁹ Vgl. ebenda.

⁴³⁰ Vgl. Abschnitt III.6.b., S. 101.

V. Reformvorschlag

1. Modernisierung des Betriebsausgabenabzugsverbots für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist „in die Jahre gekommen“. Einst als Sanktionierung des in den Nachkriegsjahren aufkommenden „Spesenunwesens“ geschaffen, sind „repräsentative Geschäftsgeschenke“ mit verdeckt privater Motivation angesichts der heutigen Compliance-Kultur in den Unternehmen längst kein „verbreitetes Phänomen“ mehr. Betrieblich veranlasst werden vor allem kleine Aufmerksamkeiten wie die Flasche Wein zu Weihnachten oder der Blumenstrauß zum Firmenjubiläum als „Geschäftsgeschenk“ zugewandt. Auch Werbeartikel dürften derzeit einen Großteil der vom Betriebsausgabenabzugsverbot betroffenen Sachverhalte ausmachen.

Bei solchen Sachzuwendungen erfolgt aufgrund ihrer Verkehrüblichkeit keine unangemessene Schenkung an Geschäftspartner; bei typischen kleineren Werbeartikeln liegen überdies erst gar keine „Geschenke“ vor, denn das zuwendende Unternehmen will hier Werbung betreiben, was ihm dadurch gelingt, dass der Empfänger den Werbeträger einsetzt und „duldet“.⁴³¹ Dennoch unterliegen solche Sachverhalte derzeit einem Betriebsausgabenabzugsverbot.

Insbesondere entspricht die Freigrenze für Geschenkaufwendungen bis 35 € pro Empfänger und Wirtschaftsjahr heute bei weitem nicht mehr der Wertgrenze verkehrsüblicher Zuwendungen. Bereits mit einem durchschnittlichen Blumenstrauß würde diese Grenze überschritten. Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke geht heute weit über eine wertmäßig angemessene Typisierung verkehrsüblicher Geschäftsgeschenke hinaus und entfaltet vor allem Sanktionscharakter. Insoweit vermag es auch die bewirkte Einschränkung des objektiven Nettoprinzips nicht mehr zu rechtfertigen.

Zudem wurde 2007 mit § 37b EStG eine Pauschalbesteuerung u.a. für Geschäftsgeschenke geschaffen. Die Pauschalsteuer erfasst zuvor meist nicht versteuerte Sachverhalte und entfaltet aufgrund ihres Zuschnitts ebenfalls sanktionierende Wirkung.⁴³²

⁴³¹ Vgl. oben Abschnitt II.3.c.aa., S. 26.

⁴³² Zum Verhältnis beider Normen vgl. oben Abschnitt III.5., S. 94.

Geschäftsgeschenke, die nach der Verkehrsauffassung unangemessen sind, werden ohnehin vom Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG erfasst. Der heutige § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sollte daher gestrichen werden, sofern mit der Norm eben nicht mehr typisierend eine Grenze für den Betriebsausgabenabzug verkehrüblicher Aufmerksamkeiten und Geschenke geregelt wird, sondern wirtschaftliche Sachverhalte sanktioniert werden.⁴³³

Das gesetzgeberische Ziel einer typisierenden Missbrauchsverhinderung bei lebensführungsnahen Betriebsausgaben hat allerdings nach wie vor seine Berechtigung. Angesichts der betroffenen Massensachverhalte sollte dazu zum einen eine *objektbezogene statt empfängerbezogene* Freigrenze⁴³⁴ geregelt werden, denn bei verkehrüblichen Aufmerksamkeiten besteht typischerweise nicht der „Verdacht“ latenten Missbrauchs durch gezielte Zuwendung kleinerer Geschenke an einen Empfänger. Verkehrüblich ist heute *mindestens* die derzeit geltende Wertgrenze von 35 € – allerdings nicht empfängerbezogen, sondern objektbezogen! Zur typisierenden, einfachen und rechtssicheren Abgrenzung verkehrsunüblich hoher lebensführungsnaher Aufwendungen, für die eine nicht nur geringfügige private Veranlassung unterstellt werden kann, bietet sich insbesondere jedoch die in der Praxis etablierte Wertgrenze für sog. „Aufmerksamkeiten“ in Höhe von 60 € an.

Um die „Unschärfen“ des zivilrechtlichen Geschenkbegriffs nicht in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu importieren, könnte eine Abkehr vom bisherigen Geschenk-begriff erfolgen. Auch bei Erfassung „betrieblich veranlasster, unentgeltlicher Geld- und Sachzuwendungen“ verbleiben allerdings nicht lösbare Abgrenzungsschwierigkeiten. Ob eine Zuwendung einem Leistungsaustausch so zugeordnet werden kann, dass sie als dessen Bestandteil nicht mehr unentgeltlich ist, kann im Einzelfall strittig sein.⁴³⁵ Von echten Geschenken abzugrenzen wären demnach insbesondere Werbeartikel und Werbezugabe-/Prämienartikel.

Durch Implementierung einer objektbezogenen Freigrenze von 60 € würden typischerweise allerdings auch Abgrenzungsfragen bei den Massensachverhalte kleinerer Zuwendungen obsolet werden:

⁴³³ Vgl. Abschnitt II.5., S. 44.

⁴³⁴ Eine qualitative Abgrenzung von Sachverhalten verdeckt privater Veranlassung, wie bisher etwa über eine „betriebliche Nutzbarkeit“ der Sachzuwendung, bietet dabei keine adäquate, einfache Lösung, sondern schafft neue Abgrenzungsfragen.

⁴³⁵ Vgl. Abschnitt II.3.c.aa.aaa.(3), S. 29.

- Für betrieblich veranlasste, unentgeltliche Geld- und Sachzuwendungen bis zur „Aufmerksamkeitsgrenze“ von 60 € würden keine empfängerbezogenen Einzelaufzeichnungspflichten⁴³⁶ entsprechend § 4 Abs. 7 EStG und ein voller Betriebsausgabenabzug gelten.
- Für betrieblich veranlasste, unentgeltliche Geld- und Sachzuwendungen über 60 € sollten keine empfängerbezogenen Aufzeichnungspflichten entsprechend § 4 Abs. 7 EStG gelten und der Betriebsausgabenabzug versagt werden.

Für die Berechnung der objektbezogenen Wertgrenze sind dabei nur Aufwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger überhaupt geeignet sind, einen Vorteil auszulösen. Wie im geltenden Recht gehören etwa Verpackung und Versand nicht dazu. Auch hinsichtlich Werbedruckkosten von Werbeartikeln ist eine entsprechende Klarstellung erforderlich.

Damit würde das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke wieder auf seinen ursprünglichen Kern zurückgeführt. Gleichzeitig würde die Norm durch Abkehr von der empfängerbezogenen Wertgrenze in der Rechtsanwendung erheblich vereinfacht und aus Sicht der anwendenden Betriebe „digitalisierungstauglich“ gemacht.

Die Kumulation von Betriebsausgabenabzugsverbot beim Zuwendenden aufgrund angenommener verdeckt privater Motivation und der Pauschalsteuer nach § 37b EStG aufgrund unterstellter betrieblich/beruflicher Veranlassung aufseiten des Empfängers ist schließlich widersprüchlich und wirkt stets sanktionierend. Selbst wenn man in der Pauschalsteuer nach § 37b EStG ein zusätzliches Geschenk für den Zuwendungsempfänger sieht, sollte die Pauschalsteuer daher zumindest stets abzugsfähige Betriebsausgabe bleiben. Hierdurch würde das Betriebsausgabenabzugsverbot gleichzeitig weiter vereinfacht.⁴³⁷

Eine Klarstellung ist zum Empfängerkreis des Betriebsausgabenabzugs vonnöten. Hierunter dürfen – dem Sinn und Zweck des Betriebsausgabenabzugsverbots nach – *nur fremde Dritte* fallen, nicht aber Mitarbeiter verbundener Konzernunternehmen und Leiharbeitnehmer.

⁴³⁶ Zu vereinfachten Nachweispflichten bei *Bewirtungsaufwendungen* vgl. auch R 4.10 (9) Abs. 8.

⁴³⁷ Vgl. Abschnitte II.3.b., S. 23 und insbesondere III.3.d., S. 82.

2. Modernisierung der Pauschalsteuer nach § 37b EStG für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen

a. Reformbedarf und Reformziele

Ein Großteil der betrieblichen Sachzuwendungen entfällt in der Praxis auf verkehrsübliche, „compliance-gerechte“ Aufmerksamkeiten wie Blumengeschenke, Pralinen, Weinflaschen usw. sowie Werbeartikel. Solche Sachverhalte werden typischerweise nach § 37b EStG direkt durch das zuwendende Unternehmen pauschal versteuert.

Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG befindet sich derzeit allerdings in einer „Schiefelage“, die nur der Gesetzgeber beheben kann. Geschaffen als Vereinfachungs- und Erhebungsnorm, wirkt sie heute tatsächlich wie eine (überhöhte) Steuer eigener Art. Ziele einer Reform der Pauschalbesteuerung für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen nach § 37b EStG sind daher

1. die bestehenden Überbesteuerungen und Diskriminierungen zu bereinigen, die sich aus der Kombination von zu breiter Bemessungsgrundlage, zu hohem Steuersatz und fehlender Sozialversicherungsfreiheit in Arbeitnehmerfällen ergeben;
2. das ursprüngliche *Vereinfachungsziel der Pauschalierungsnorm* umzusetzen und die Pauschalsteuer damit auch einer automationsgestützten Befolgung in den Betrieben besser zugänglich zu machen.

Die von § 37b EStG intendierte Vereinfachungswirkung kann nur erzielt werden, wenn durch Typisierungen im ersten Schritt eine klare und praktikable Abgrenzung steuerpflichtiger von nicht steuerpflichtigen Zuwendungen gelingt. Den Zuwendenden selbst stellen diese Abgrenzungsfragen bislang vor kaum lösbare Herausforderungen und Nachweislücken, da er Vorgänge beurteilen muss, welche *die Sphäre des Empfängers* betreffen. In der Regel kann für typische Aufmerksamkeiten im Geschäftsleben so zwar das Entstehen von Einkünften aufseiten des Empfängers verneint werden, sie werden faktisch aber dennoch der Pauschalsteuer unterworfen.⁴³⁸

- Bei verkehrsüblichen, kleineren „aufgedrängten“ Aufmerksamkeiten kann bereits eine „Bereicherung“ des Empfängers durch echten geldwer-

⁴³⁸ Vgl. hierzu Abschnitt III.3.a., S. 63.

ten Vorteil ausscheiden.⁴³⁹ Regelmäßig sind solche Aufmerksamkeiten dabei aus Empfängerperspektive nicht marktgängig.⁴⁴⁰

- Selbst soweit man eine Bereicherung annimmt, berechtigen solche Sachverhalte beim Empfänger typischerweise regelmäßig zu einem sofortigen Werbungskosten-/ Betriebsausgabenabzug, sei es als GWG-Abzug⁴⁴¹ bei beruflicher Nutzung oder schlicht deswegen, weil eine „Aufmerksamkeit“ – über Geschmack lässt sich bekanntlich streiten – gegenständlich „still entsorgt“ wird und nur als nette Geste in Erinnerung bleibt.
- Gerade Geschäftspartner als Arbeitnehmer anderer Unternehmen müssten verkehrsübliche Sachzuwendungen regemäßig nicht im Rahmen einer Veranlagung versteuern. Zum einen kann hier eine Steuerfreiheit aufgrund Einbezugs in die monatliche 44-€-Sachbezugs-Freigrenze in Betracht kommen. Der Anwendungsbereich der Freigrenze umfasst nämlich tatsächlich nicht nur Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, sondern auch solche an Arbeitnehmer Dritter – typischerweise Geschäftspartner, die nicht Betriebsinhaber sind. Für Arbeitnehmer würde bei eigener Veranlagung überdies eine Freigrenze für geringfügige Nebeneinkünfte bis 410 € gelten (§ 46 Abs. 2 und 3 EStG).

b. Reformzuschnitt

aa. Typisierende Berücksichtigung nicht steuerpflichtiger Zuwendungen

Hinsichtlich der Frage, welche Zuwendungen beim Empfänger letztlich zu steuerpflichtigen Einkünften führen und damit in die Pauschalsteuer einbezogen werden müssen, muss das Gesetz – anders als bislang – typisieren. Das Beispiel der Pauschalsteuer nach § 37a EStG für unentgeltliche Sachprämien aus der persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen („Miles and More“) zeigt, dass dabei

1. vereinfachend eine Ausnahme bestimmter Sachzuwendungen aus der Bemessungsgrundlage erfolgen kann und/oder
2. nicht steuerpflichtige Vorgänge unter Zuhilfenahme von Schätzungen typisierend über eine ausgleichende Minderung des Steuersatzes berücksichtigt werden können.

⁴³⁹ Vgl. dagegen Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

⁴⁴⁰ Vgl. hierzu BFH vom 25.7.1986 – VI R 203/83, BStBl. II 1986, 868; kritisch hierzu *Glenk*, in Blümich, EStG, 139. Aufl. 2018, Rn. 13.

⁴⁴¹ Geringwertiges Wirtschaftsgut, § 6 Abs. 2 EStG.

Die Frage nach einer inländischen Steuerpflicht lässt sich in § 37b EStG wie auch in § 37a EStG vereinfachend durch Abstellen auf die Ansässigkeit des Empfängers im Inland berücksichtigen.⁴⁴²

Anders als bei § 37a EStG sind die Sachverhalte, die unter § 37b EStG fallen, allerdings sehr breit und heterogen. Die Lösung des § 37a EStG, sämtliche Sachprämien an inländische Empfänger – ob im Einzelfall steuerbar oder nicht – zu erfassen und anschließend über den Steuersatz einen ausgleichenden Effekt zur typisierenden Berücksichtigung nicht-steuerbarer Sachzuwendungen zu erzielen, kommt für § 37b EStG nicht in Frage. Hier würde es zu weit gehen, sämtliche betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, ob steuerbar oder nicht, in die Pauschalsteuer einzubeziehen.

Zur Abgrenzung verkehrsbüblicher, kleinerer Sachzuwendungen, die im Ergebnis – netto – beim Empfänger nicht steuerpflichtig wären, könnte objektbezogen auf die in der Praxis etablierte Aufmerksamkeitsgrenze von 60 € zurückgegriffen werden.⁴⁴³ Unentgeltliche Sachzuwendungen entsprechend § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG und betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, wären demnach bis zur Aufmerksamkeitsgrenze von 60 € aus der Pauschalbesteuerung auszunehmen. Eine entsprechende Freigrenze müsste in § 3 EStG geregelt werden. Zahlreiche Abgrenzungsfragen würden dadurch obsolet.

Mit Blick auf eine Missbrauchsvermeidung in Arbeitnehmerfällen sollte diese Befreiung – ggf. mit Ausnahme für „Job-Tickets“ – allerdings nicht für monatlich gewährte Sachzuwendungen gelten. Die monatliche 44-€-Freigrenze für Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG wäre dafür zu streichen.

Eine solcher Zuschnitt der Pauschalsteuer nach § 37b EStG wäre hinsichtlich einheitlicher Wertgrenzen „passgenau“ zu einer modernisierenden Reform des Betriebsausgabenabzugsverbots für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG⁴⁴⁴ und würde für erhebliche Vereinfachung sorgen.

Allerdings ist im Rahmen von § 37b EStG auch bei unentgeltlichen Sachzuwendungen über 60 € davon auszugehen, dass teilweise ein Betriebsausga-

⁴⁴² Vgl. entsprechend § 37a Abs. 1 S. 2 EStG.

⁴⁴³ Hinsichtlich der empfängerbezogenen Wertgrenzen von 44 €/Monat bzw. 410 € im Kalenderjahr bei eigenen oder Dritt-Arbeitnehmern lassen sich dagegen Nachweisschwierigkeiten des Zuwendenden nicht ausräumen.

⁴⁴⁴ Vgl. zuvor Abschnitt V.1., S. 113.

ben- bzw. Werbungskostenabzug beim Empfänger in Frage gekommen wäre, wenn dieser die Zuwendung selbst versteuert hätte. Nimmt man – vorsichtig geschätzt – an, dass mindestens 20 % dieser Zuwendungen nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führen,⁴⁴⁵ ergäbe sich bei Verwendung der durchschnittlichen Steuerbelastung von Arbeitnehmern – Steuerklasse I –⁴⁴⁶ ein Nettosteuersatz von 17,6 %, abgerundet 17,5 %. Weiterhin verbliebe jedoch auch hier das grundsätzliche Problem einer widersprüchlichen Kumulation von Betriebsausgabenabzugsverbot und Pauschalsteuer.⁴⁴⁷ Insoweit wäre auch ein weiterer Abschlag vom Steuersatz sachgerecht.

bb. Bemessungsgrundlage

Ebenso wie in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sind im gesamten Anwendungsbereich von § 37b EStG – und auch des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG – nur Aufwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger überhaupt geeignet sind, einen Vorteil auszulösen. Erforderlich ist insoweit eine Klarstellung etwa hinsichtlich Werbedruckkosten von Werbeartikeln. Eine entsprechende Abgrenzung vorteilsgeeigneter Aufwendungen wäre auch bei Geschäftsveranstaltungen elementar, denn hier machen die Kosten des äußeren Rahmens regelmäßig den Großteil der Gesamtkosten aus, die gleichzeitig zu keiner Bereicherung der Veranstaltungsteilnehmer führen.⁴⁴⁸

cc. Betriebs- und Geschäftsveranstaltungen

Auch hinsichtlich geldwerter Vorteile aus der Teilnahme an Geschäftsveranstaltungen wäre ein kompletter Einbezug in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer § 37b EStG – bei ausgleichend hierzu abgesenktem Pauschalsteuersatz nach Vorbild des § 37a EStG – ebenfalls nicht sachgerecht. Allerdings lassen sich die Grundgedanken der ursprünglichen Rechtsprechung zur typisierenden Abgrenzung geldwerter Vorteilen aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen⁴⁴⁹ auch auf Geschäftsveranstaltungen übertragen.

⁴⁴⁵ Vgl. Abschnitt III.3.d., S. 82.

⁴⁴⁶ Vgl. dazu jedoch Abschnitt III.1.a., S. 46.

⁴⁴⁷ Vgl. Abschnitt III.3.d., S. 82.

⁴⁴⁸ Vgl. hierzu auch näher Abschnitt III.6., S. 97.

⁴⁴⁹ Vgl. oben Abschnitt III.6.b., S. 101.

Typisierend könnte auch hier ein Freibetrag von 110 €⁴⁵⁰ pro Teilnehmer einer Geschäftsveranstaltung – *unabhängig davon, ob eine betrieblich veranlasste Geschäftsveranstaltung mit oder ohne Incentive-Charakter gegeben ist* – gesetzlich geregelt werden. Da bei Geschäftsveranstaltungen ohne Incentive-Elemente – etwa: Fach- und Informationsveranstaltungen, Produktpräsentationen usw. – ohnehin keine Entlohnung oder Bereicherung der Teilnehmer bezweckt wird, darf dies allerdings nicht auf zwei Veranstaltungen im Jahr – wie bei Betriebsveranstaltungen in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG – begrenzt werden.

Hinsichtlich der Betriebsveranstaltungen, die unter § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG fallen, ist eine Klarstellung erforderlich, dass hierunter tatsächlich „Betriebsveranstaltungen“ im weitesten Sinne fallen,⁴⁵¹ also „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“. Dazu zählen m.E. auch kleine Versammlungen/Betriebsfeiern aus Anlass der Dienst Einführung, eines Amts- oder Funktionswechsels, eines runden Arbeitnehmerjubiläums/-geburtstages oder der Verabschiedung eines Arbeitnehmers und ähnliche Empfänge.

Bisher noch in R 19.3 Abs. 2 LStR unter Anwendung der „alten“ 110-€-Freigrenze geregelt, sollten diese Sachverhalte einheitlich in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG – dann auch entsprechend für mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr – geregelt werden.

Abgrenzungsschwierigkeiten bereitet bislang auch die Frage, ob eine Sachzuwendung anlässlich oder aber nur gelegentlich einer (Betriebs-)Veranstaltung zugewandt wird. Die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung, bei Sachzuwendungen bis 60 € von solchen „anlässlich einer Veranstaltung“ auszugehen, die folglich mit in die Berechnung des Freibetrags einzubeziehen sind, mag für eine gewisse Vereinfachung sorgen – allerdings nicht für eine wirklich sachgerechte Differenzierung. Ob einem Arbeitnehmer der Porzellankaffeebecher vor Weihnachten ins Postfach zugestellt wird oder aber auf der betrieblichen Weihnachtsfeier überreicht wird, kann hinsichtlich der Besteuerung m.E. keinen Unterschied machen. Bei dem 110-€-Freibetrag geht es um die typisierende Abgrenzung, wann aus der Teilnahme an einer Veranstaltung durch die Kombination bspw. aus künstlerischer/musi-

⁴⁵⁰ Vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

⁴⁵¹ Vgl. ebenda.

kalischer Darbietung, Geschäftsbewirtung⁴⁵² und *besonderem* Ambiente ein geldwerter Vorteil für den Empfänger erstarkt, der eine steuerbare Bereicherung bewirkt.

In die Berechnung des vorgeschlagenen 110-€-Freibetrags für Geschäftsveranstaltungen bzw. des bereits geltenden 110-€-Freibetrags von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG sollten daher nur unmittelbar veranstaltungsbezogene Aufwendungen einbezogen werden, die zu einer Bereicherung des Empfängers führen können und die *nicht* auf Aufmerksamkeiten/Sachgeschenke entfallen.

Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG – bisher pauschal zu versteuern nach § 40 Abs. 2 EStG – sollte zur Vereinfachung und Vereinheitlichung außerdem auch einer Pauschalierung nach § 37b EStG zugänglich gemacht werden.

dd. Arbeitnehmerfälle

Die besondere Diskriminierung von Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die über § 37b EStG pauschaliert werden, gegenüber anderen pauschal besteuerten Sachzuwendungen⁴⁵³ lässt sich nur über eine entsprechende Ausnahme von der Sozialversicherungspflicht bereinigen.

Die rein beitragsaufkommensbezogenen Gründe, die das Bundesministerium für Arbeit und Soziales gegen eine Beitragsfreiheit anführt, vermögen nicht, die Diskriminierung von § 37b EStG-Fällen zu rechtfertigen.⁴⁵⁴ Da derzeit faktisch weit mehr Sachverhalte von der Pauschalsteuer erfasst werden, als tatsächlich steuerbar und steuerpflichtig wären, sind die Sozialversicherungsbeiträge auf diese „fiktiven Einkünfte“ sachlich nicht zu begründen. Werden diese Sachverhalte typisierend über eine Freigrenze von 60 € aus der (Pauschal-)Besteuerung ausgenommen, ist zwingend auch eine Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung sicherzustellen.

Sollte nur für Arbeitnehmerzuwendungen über 60 €, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, weiterhin eine Beitragspflicht gelten, müsste im Hinblick auf Ziele der Vereinfachung und „Digitalisierungstauglichkeit“ der Pauschalbesteuerung zumindest in § 3 EStG eine Steuerfreiheit für den

⁴⁵² Die bei Angemessenheit beim Empfänger regulär nicht besteuert wird, R 4.7 Abs. 3 EStR, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR und oben Abschnitt III.3.a.aa.ccc., S. 68.

⁴⁵³ Zu Details Abschnitt III.3.e.aa., S. 84.

⁴⁵⁴ Vgl. ebenda.

Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherung geregelt werden, der vom Arbeitgeber übernommen wird.

ee. Kurzüberblick

Im Ergebnis würden in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach § 37b EStG steuerbare betrieblich veranlasste

1. Sachzuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
2. Sachzuwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG n.F.
3. an im Inland ansässige Empfänger einbezogen,
4. sofern sie eine Aufmerksamkeitsgrenze eines geldwerten Vorteils von 60 € überschreiten.

Ebenso wie in § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sind im Anwendungsbereich von § 37b EStG nur Aufwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger geeignet sind, einen Vorteil bzw. eine Bereicherung auszulösen. Der Pauschalsteuersatz beträgt 17,5 %. Für den geldwerten Vorteil aus der Teilnahme an einer Geschäfts- oder Betriebsveranstaltung sollte einheitlich ein Freibetrag von 110 € gelten, in den unmittelbar veranstaltungsbezogene Aufwendungen einbezogen werden, die zu einer Bereicherung des Empfängers führen können und die nicht auf Aufmerksamkeiten/Sachgeschenke entfallen.

VI. Zusammenfassung

1. Mit betrieblich veranlassten Sachzuwendungen verfolgt ein Unternehmen üblicherweise Marketingziele wie Werbung und geschäftliche Beziehungspflege. Das Spektrum der wirtschaftlichen Sachverhalte ist weit. Es reicht von der Pralinenpackung oder dem Blumenstrauß zum Geburtstag des Kunden, der Weinflasche zu Weihnachten oder dem Werbe- und Messeartikel bis hin zu Sachgewinnen aus Preisausschreiben und „Incentives“ für Verkäufer. Regelmäßig handelt es sich um Massenfälle im wirtschaftlichen Geschäftsablauf. Die Besteuerung dieser – häufig geringfügigen – Sachzuwendungen bereitet mittlerweile allerdings große Schwierigkeiten hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs beim zuwendenden Betrieb und der Besteuerung eines möglichen geldwerten Vorteils beim Empfänger.
2. Im Fokus dieser Schrift stehen die Anwendungsschwierigkeiten und Inkonsistenzen
 - (1) des Betriebsausgabenabzugsverbots für Geschäftsgeschenke nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, das eingreift, sobald die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € übersteigen und
 - (2) der Pauschalsteuer nach § 37b EStG, mit der das zuwendende Unternehmen die Versteuerung einer betrieblich veranlassten Sachzuwendung für den Empfänger in Höhe von pauschal 30 % (plus Soli und Kirchensteuer, insgesamt bis zu 33,75 %) übernehmen kann.
3. Vom ursprünglichen Ziel des Betriebsausgabenabzugsverbots für Geschäftsgeschenke, das damalige „sozialunverträgliche Spesenunwesen“ steuerlich zu sanktionieren, unverdächtige Sachverhalte wie übliche Werbeträger aber weiterhin zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen, hat sich die Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG mittlerweile deutlich entfernt. Das in den Nachkriegsjahren aufkommende „Spesenunwesen“ gibt es in dieser Form nicht mehr, und die Norm kumuliert heute in ihrer Wirkung in nicht zu rechtfertigender Weise mit der Pauschalsteuer nach § 37b EStG, sodass hier faktisch eine „doppelte Sanktionierung“ bewirkt wird.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke ist mit seiner niedrigen empfängerbezogenen Freigrenze von 35 € und seinen impliziten unklaren Sonderregelungen mittlerweile kaum mehr praktikabel anwendbar. Es bereitet auch im Hinblick auf eine möglichst weitgehend automatisierte Erfassung und Verbuchung der entsprechenden

Geschäftsvorfälle im Unternehmen Schwierigkeiten und ist nur schwer „digitalisierungstauglich“ anwendbar.

4. Gleiches gilt für die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen. Auch diese Norm ist „in die Jahre gekommen“. Eingeführt wurde sie als „gute“ Vereinfachungs- und Erhebungsnorm, die sowohl Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung das Leben bei steuerpflichtigen betrieblichen Sachzuwendungen leichter machen sollte.

Tatsächlich wirkt § 37b EStG heute allerdings wie eine Steuer eigener Art auf betriebliche Sachzuwendungen. Sie führt zu einer viel zu breiten steuerlichen Erfassung von Sachzuwendungen im Geschäftsleben – und damit einer latenten Überbesteuerung. Eine besondere Diskriminierung ist dabei bei Arbeitnehmerzuwendungen und beim Einsatz von Werbeartikeln auszumachen. Auch wenn die Norm als Wahlrecht ausgestaltet ist, besteht für den Zuwendenden allerdings faktisch regelmäßig ein Zwang, die Pauschalsteuer zu übernehmen, wenn er verhindern will, dass Kontrollmitteilungen an die Finanzämter der Zuwendungsempfänger ergehen und beim Empfänger für „Ärger“ sorgen. In der Praxis wird daher regelmäßig die überhöhte Besteuerung in Kauf genommen. Die § 37b EStG-Steuer nimmt Züge einer „Stillhalte-Gebühr“ an.

5. Reformvorschlag:

(1) Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschäftsgeschenke: Ziel des Reformvorschlags für das Betriebsausgabenabzugsverbot an Geschäftspartner nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ist eine Rückführung der Norm auf ihren ursprünglichen Sinn und Zweck unter gleichzeitiger Modernisierung und Vereinfachung der Rechtsanwendung:

a. Für unentgeltliche Geld- und Sachzuwendungen bis zur „Aufmerksamkeitsgrenze“ von 60 € sollte ein voller Betriebsausgabenabzug ohne empfängerbezogene Einzelaufzeichnungspflichten geregelt werden. Unangemessene, verkehrsunübliche Repräsentationsgeschenke liegen insoweit in der Regel nicht vor. Das Empfängerbenennen nach § 160 AO bleibt unberührt.

b. Für unentgeltliche Geld- und Sachzuwendungen über 60 € wird der Betriebsausgabenabzug versagt; es gelten keine empfängerbezogenen Aufzeichnungspflichten.

In die Berechnung der 60-€-Freigrenze sind nur vorteilsgeeignete Aufwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger zu einer Bereicherung führen können. Leiharbeitnehmer und Konzernarbeitnehmer von ver-

bundenen Gesellschaften sind aus dem persönlichen Anwendungsbe-
reich der Norm auszunehmen.

(2) Pauschalsteuer nach § 37b EStG: Ziel des Reformvorschlags für die Pauschalsteuer für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen ist eine strukturelle Bereinigung um die Erfassung nicht steuerpflichtiger Sachverhalte, die gegenwärtig – auch entgegen der neueren BFH-Rechtsprechung – faktisch von der Pauschalsteuer erfasst werden. Weiteres Ziel ist eine deutliche Vereinfachung bei der Rechtsanwendung. Im Ergebnis würden in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach § 37b EStG steuerbare

1. betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
2. Sachzuwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG n.F. (siehe oben)
3. an im Inland ansässige Empfänger einbezogen,
4. sofern sie eine Aufmerksamkeitsgrenze eines geldwerten Vorteils von 60 € überschreiten.

Soweit Aufwendungen des Zuwendenden nicht zu einer Bereicherung des Empfängers führen können, sind sie nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer einzubeziehen. Der Pauschalsteuersatz – in der Gesetzeshistorie wohl auch fehlerhaft berechnet bzw. auf „VIP-Logenfälle“ zugeschnitten – beträgt 17,5 %. Dabei ist typischerweise berücksichtigt, dass geschätzte 20 % dieser Sachverhalte tatsächlich nicht zu steuerpflichtigen Einkünften des Empfängers führen.

Für den geldwerten Vorteil aus der Teilnahme an einer Geschäfts- oder Betriebsveranstaltung gilt *einheitlich* ein Freibetrag von 110 €, in den unmittelbar veranstaltungsbezogene Aufwendungen einbezogen werden, die zu einer Bereicherung des Empfängers führen können und die nicht auf Aufmerksamkeiten/Sachgeschenke entfallen.

Von der vorgeschlagenen Modernisierung der Besteuerung von Sachzuwendungen im Geschäftsleben würden durch Bürokratieentlastung Unternehmen aller Größenordnungen und Wirtschaftszweige profitieren, indem Massenfälle des wirtschaftlichen Geschäftsablaufs für steuerliche Zwecke einfach und digitalisierungstauglich erfasst, verbucht und deklariert werden können.

In besonderem Maße profitiert jedoch der Mittelstand. Mittelständische Betriebe setzen als Werbemaßnahme überproportional oft Werbeartikel anstelle von Social-Media- und Fernsehwerbespots ein. Auch der Einsatz typischer Werbeartikel wird heute jedoch – entgegen der ursprüng-

lichen gesetzgeberischen Zielsetzung – vom Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG erfasst. Durch gleichzeitig überhöhte abgeltende Empfängerbesteuerung nach § 37b EStG werden diese Werbeformen steuerlich diskriminiert. Die vorgeschlagene Reform der Besteuerung von Sachzuwendungen im Geschäftsleben könnte hier entsprechend einen „positiven Schub“ bewirken.

Hinsichtlich steuerlicher Mindereinnahmen aus der vorgeschlagenen Reform ist zu berücksichtigen, dass beide Normen – insbesondere gilt dies jedoch für § 37b EStG – derzeit eine signifikante Übermaßbesteuerung tatsächlich nicht besteuerswürdiger Sachverhalte bewirken. Der Hinweis, dass § 37b EStG ein Wahlrecht des zuwendenden Betriebs darstellt und nicht zwingend angewendet werden müsse, verfängt nicht: Es ist im Sinne aller Beteiligten – des Gesetzgebers, des Zuwendungsempfängers, des Zuwendenden, der Finanzverwaltung –, dass Sachzuwendungen im Geschäftsleben sachgerecht und einfach besteuert werden können. Bereinigt der Gesetzgeber die derzeit bestehenden steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Diskriminierungen nicht, bliebe zur Klärung der Rechtsweg zu zahlreichen Zweifelsfragen – verbunden auch mit entsprechenden finanziellen Risiken für den Fiskus. Vorgeschlagen wird daher – wie skizziert – eine faire Modernisierung der einkommensteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von Sachzuwendungen im Geschäftsleben mit „Augenmaß“.

ifst-Schriften 2018 / 2017 / 2016

2018

Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

2017

Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif

Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung

Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017

Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017

Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?
- Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –