

## § 37 a

## Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

(1) <sup>1</sup>Das Finanzamt kann auf Antrag zulassen, daß das Unternehmen, das Sachprämien im Sinne des § 3 Nr. 38 gewährt, die Einkommensteuer für den Teil der Prämien, der nicht steuerfrei ist, pauschal erhebt. <sup>2</sup>Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer ist der gesamte Wert der Prämien, die den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließen. <sup>3</sup>Der Pauschsteuersatz beträgt 2 vom Hundert.

(2) <sup>1</sup>Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 40 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Das Unternehmen hat die Prämienempfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten.

(3) <sup>1</sup>Über den Antrag entscheidet das Betriebsstättenfinanzamt des Unternehmens (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1). <sup>2</sup>Hat das Unternehmen mehrere Betriebsstättenfinanzämter, so ist das Finanzamt der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Prämien ermittelt werden. <sup>3</sup>Die Genehmigung zur Pauschalierung wird mit Wirkung für die Zukunft erteilt und kann zeitlich befristet werden; sie erstreckt sich auf alle im Geltungszeitraum ausgeschütteten Prämien.

(4) Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem Unternehmen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte im Sinne des Absatzes 3 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

Autor: Wolfgang **Seibel**, Richter am Finanzgericht, Münster

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am Bundesfinanzhof, München

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 37 a

	Anm.	Anm.
I. Überblick zu § 37 a	1	
II. Rechtsentwicklung des § 37 a	2	2. Verfassungsmäßigkeit des § 37 a
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 37 a		4
1. Bedeutung des § 37 a	3	IV. Geltungsbereich des § 37 a
		5
		V. Verhältnis des § 37 a zu anderen Vorschriften
		6
		VI. Verfahrensfragen
		7

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Pauschalierung der auf Sachprämien entfallenden ESt.**

	Anm.
<b>I. Überblick zu Abs. 1</b> . . . . .	10
<b>II. Pauschalierung der ESt. für Sachprämien auf Antrag (Abs. 1 Satz 1)</b>	
1. Zulassung der Pauschalierung durch das FA . . . . .	11
2. Pauschalierungsantrag des Prämienanbieters . . . . .	12
3. Unternehmen, das Sachprämien gewährt . . . . .	13
<b>III. Bemessungsgrundlage und Höhe der pauschalen ESt. (Sätze 2 und 3)</b>	
1. Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt. für im Inland ansässige Stpfl.	
a) Vorbemerkung . . . . .	15
b) Gesamter Wert der Prämien . . . . .	16
c) Im Inland ansässige Stpfl. . . . .	17
d) Zufluß der Prämien . . . . .	18
2. Höhe der pauschalen ESt. . . . .	19

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

	Anm.
<b>I. Sinngemäße Anwendung des § 40 Abs. 3 (Satz 1)</b>	
1. Der Prämienanbieter als Steuerschuldner . . . . .	23
2. Die Abgeltungswirkung bei Gewinn- und Überschufeinkünften und bei fehlgeschlagener Pauschalierung	
a) Überblick . . . . .	24
b) Auswirkungen bei Gewinneinkünften . . . . .	25
c) Auswirkungen bei Überschufeinkünften . . . . .	26
d) Auswirkungen bei fehlgeschlagener Pauschalierung . . . . .	27
<b>II. Unterrichtungspflicht (Satz 2)</b> . . . . .	28

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Antragsverfahren**

	Anm.
<b>I. Örtlich zuständige Finanzbehörde (Satz 1 und 2)</b> . . . . .	31
<b>II. Wirkung der Genehmigung (Satz 3)</b> . . . . .	32

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

	Anm.
<b>I. Geltung der pauschalen ESt. als Lohnsteuer</b>	
1. Überblick: Die Bedeutung der Fiktion . . . . .	35
2. Aufzeichnungspflichten, Kontoführung (§ 41, § 4 LStDV) . . . . .	36
3. Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt. (§ 41 a) . . . . .	37
4. Haftung des Prämienanbieters, Nachforderung der Steuer (§ 42 d) . . . . .	38
5. Anrufungsauskunft (§ 42 e) . . . . .	39
6. Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f) . . . . .	40
<b>II. Anmeldung und Abführung der pauschalen Steuer</b> . . . . .	43

**ABC zur Pauschalierung der ESt. nach § 37 a . . 50**

## Allgemeine Erläuterungen zu § 37a

**Schrifttum:** VON BORNHAUPT, Freiflüge von Arbeitnehmern nach dem Miles & More-Programm der Lufthansa als Arbeitslohn?, FR 1993 S. 326; STRÖMER, Der Vielflieger – Bonuspunkte fürs Finanzamt?, BB 1993 S. 705; ACKERMANN, Zur Miles und More-Steuer, DB 1996, „Editorial“, Heft 49; DRENECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer, DB 1996 Beil. 19 zu Heft 51/52; HEINZE, Rechtliche Einordnung der Vergünstigungen aus Miles & More-Bonusprogrammen, DB 1996 S. 2490; CATO, Ceterum Censeo ... Miles & more taxes, FR 1997 S. 125; KRUHL, Jahressteuergesetz 1997, BB 1997 S. 177; SEIBEL, Miles & More via Brussels, FR 1997 S. 889; THOMAS, Die Besteuerung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen, eine gesetzgeberische Glanzleistung?, DStR 1997 S. 305.

**Verwaltungsanweisungen:** FinSen. Berlin, Behandlung der durch Geschäftsreisen erzielten Prämien aus den Vielfliegerprogrammen der Luftverkehrsgesellschaften bei der Gewinnermittlung v. 13. 3. 95, FR 1995 S. 482; FinMin. Hessen, Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte gem. § 37 a – „Miles & More“-Programme v. 4. 7. 97, FR 1997 S. 744.

### I. Überblick zu § 37a

1

**Abs. 1** regelt die Zulassung der Erhebung pauschaler ESt. auf Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38 auf Antrag, die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz.

**Abs. 2** ordnet die sinngemäße Anwendung des § 40 Abs. 3 und die Unterrichtung des Stpfl. von der Steuerübernahme durch den Prämienanbieter an.

**Abs. 3** bestimmt die für das Pauschalierungsverfahren zuständigen BetriebsstättenFÄ und die Wirkungen der Genehmigung des Pauschalierungsantrags.

**Abs. 4** fingiert die pauschale ESt. als LSt. und knüpft ihre Anmeldung und Abführung an die LStAnmeldung.

### II. Rechtsentwicklung des § 37a

2

Die Vorschrift wurde durch Art. 8 Nr. 20 JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049, 2067; BStBl. I S. 1523, 1541) in das EStG eingefügt.

Nach dem Entwurf eines StReformG 1999 (BTDrucks. 13/7480) sollte die Regelung als § 80 unter Anpassung der Verweisungen beibehalten werden.

**Erstmalige Anwendung:** Die Pauschalbesteuerung gilt grundsätzlich ab dem VZ 1997 (§ 52 Abs. 1 Satz 1). Nach § 52 Abs. 2 g Satz 2 kann sie aber auf Antrag, der bis zum 30. 6. 97 gestellt werden mußte, auch für zurückliegende Zeiträume genehmigt werden (s. Anm. 32). § 52 Abs. 2 g Satz 1 ordnet im übrigen die Anwendung dieser Vorschrift und des § 3 Nr. 38 auch auf Prämien an, die vor dem 1. 1. 97 gewährt worden sind. Die Anordnung läuft aber hinsichtlich der vorliegenden Norm ins Leere, soweit durch die FinBeh. keine Genehmigung der Pauschalierung nach Abs. 1 für Zeiträume vor 1997 ausgesprochen wird.

► *Abweichendes Wirtschaftsjahr:* Auch bei einem abweichenden Wj. des Prämienanbieters bleibt es für die innerhalb des 1997 endenden Wj. aber vor dem 1. 1. 97 ausgeschütteten Sachprämien bei diesen Übergangsregelungen, da es für die Pauschalbesteuerung auf den Zeitpunkt ankommt, in dem die Prämie dem Prämienempfänger zufließt (s. Anm. 18).

► *Nichtinanspruchnahme oder Ablehnung der Rückwirkung*: Macht der Prämienanbieter von der Inanspruchnahme der Rückwirkung keinen Gebrauch oder genehmigt die FinBeh. die Zulassung der Pauschalierung nur für die Zukunft und weist der Prämienanbieter den Stpfl. auf diesen Umstand hin, kommt eine Berichtigungspflicht des Stpfl. für die stpfl. Prämienzuflüsse in Betracht, soweit der Freibetrag des § 3 Nr. 38 überschritten ist (vgl. § 153 AO).

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

#### 3 1. Bedeutung des § 37 a

Die Norm schafft ein Sonderrecht für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen. Sie dient einerseits zur verbesserten stl. Erfassung von zugeflossenen Sachprämien, andererseits auch zur Verwaltungsvereinfachung bei der Besteuerung.

**Inhalt der Kundenbindungsprogramme**: Solche Programme sind als Marketinginstrumente zur langfristigen Bindung von Kunden an das Unternehmen entwickelt worden und werden weltweit eingesetzt. Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen des Unternehmens führt zur Ansammlung eines Bonusguthabens, üblicherweise nach einem Meilen- oder Punktsystem. Je nach Höhe des Guthabenskontos kann der Kunde, sobald ein Mindestguthaben erreicht ist, unter verschiedenen Sachprämien wählen. Diese bestehen heute üblicherweise aus der Gewährung von Freiflügen, sog. „upgrades“, dh. Inanspruchnahme von Leistungen einer höheren Preiskategorie bei Bezahlung einer niedrigeren, oder kostenlosen Hotelübernachtungen; aber auch andere Prämien sind denkbar.

**„Lex Lufthansa“**: Die Vorschrift ist in ihrem Wortlaut allgemein gehalten, betrifft aber im wesentlichen das Bonusprogramm „Miles & More“ der Lufthansa AG. Dieses Unternehmen wurde offensichtlich auch im Vorfeld in das Gesetzgebungsverfahren einbezogen. Es konnte die Regelung trotz fehlender steuersystematischer Begründbarkeit (s. u.) unter Hinweis auf die Gefahr schwerwiegender Wettbewerbsnachteile deutscher Unternehmen im internationalen Dienstleistungsgeschäft im FinAussch. durchsetzen. Auf dessen Veranlassung wurde sie in das JStG 1997 aufgenommen. Sie wird daher zunehmend als „lex Lufthansa“ bezeichnet.

Vgl. SEIBEL, FR 1997 S. 889; Zusatz der OFD Frankfurt zum Erlaß des FinMin. Hessen v. 4. 7. 97, FR 1997 S. 744; Kundenrundsreiben der Lufthansa AG v. 19. 12. 96, zit. bei CATO, FR 1997 S. 126 und THOMAS, DStR 1997 S. 309 Fn. 40; s. a. DIE ZEIT Nr. 16/1997 S. 57; Begründung des FinAussch., BTDrucks. 13/5952 S. 32; KRUHL, BB 1997 S. 178. Gegen das „Miles & More“-Programm der Lufthansa werden national wie international wettbewerbsrechtliche Bedenken erhoben (vgl. BORCK, WRP 1996 S. 965 ff.; Der Spiegel Nr. 2/1997 S. 68 f.; DIE ZEIT Nr. 42/1997 S. 77).

Jedoch werden über dieses rechtspolitisch sicherlich federführende Programm hinaus alle Kundenbindungsprogramme inländischer Unternehmen oder ausländischer Unternehmen mit inländischer lohnstl. Betriebsstätten (s. Anm. 13) von der Norm umfaßt, zB das Programm „Membership Miles“ der American Express Cards, soweit es die inlandsbezogenen Voraussetzungen erfüllt.

**Die Steuerbarkeit solcher Sachprämien nach allgemeinen Grundsätzen** ist seit langem umstritten, insbesondere bei ArbN die Beurteilung als Arbeitslohn.

Vgl. VON BORNHAUPT, FR 1993 S. 326; STRÖMER, BB 1993 S. 705; HEINZE, DB 1996 S. 2490; SEIBEL, FR 1997 S. 889; THOMAS, DStR 1997 S. 308; SCHMIDT/HEINICKE XVI. § 8 Rz. 32; SCHMIDT/DRENFECK XVI. § 19 Rz. 37; DERS., § 37 a Rz. 4.

Die FinVerw. neigte zunehmend zu einer Besteuerung der Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen (vgl. FinSen. Berlin v. 13. 3. 95, FR 1995 S. 482). Bei näherer Betrachtung zeigt sich allerdings, daß solche Sachprämien nach bisherigem Recht – und außerhalb des Regelungsbereichs dieser Norm auch weiterhin – teilweise nicht steuerbar, teilweise aber stpfl. sind. Nicht steuerbar sind die Sachprämien, wenn und soweit die für die Sachprämie eingesetzten Bonusguthaben privat veranlaßt sind. Sind diese dagegen betrieblich/beruflich veranlaßt, ist es vertretbar, die Prämie als nachträgliche Preisminderung und damit als stpfl. Rückfluß von BA/WK zu erfassen (vgl. Anm. 24 ff.). Auch der Gesetzgeber geht von einer zumindest teilweisen StPfl. dieser Prämien aus (BTDrucks. 13/5952 S. 32; vgl. Anm. 4 aE). Objektiv muß aber festgestellt werden, daß zugeflossene Sachprämien – sei es aus Unkenntnis des Prämienempfängers, sei es wegen fehlender verwaltungsökonomischer Verifizierbarkeit des Zuflusses – kaum jemals stl. erfaßt worden sein dürften.

**Steuersystematische Bedeutung:** Die Vorschrift ist steuersystematisch nicht eindeutig zuzuordnen. Sie trägt Züge einer Steuerbefreiungsnorm, einer materiellen Besteuerungsnorm, einer Einkünfteermittlungsnorm, einer Tarifnorm und einer steuerverfahrensrechtlichen Norm.

► *Steuerbefreiung und Besteuerungstatbestand:* Verwaltungsvereinfachung und Sicherung der Steuererfassung standen bei der Schaffung der Vorschrift im Vordergrund.

▷ *Steuerbefreiende Wirkung für Prämienempfänger:* Im Zusammenwirken mit der ebenfalls durch das JStG 1997 eingefügten Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 38 für Prämienzuflüsse bis 2400 DM jährlich wird die Inanspruchnahme von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen für den Prämienempfänger letztlich stfrei gestellt. Dies ist, soweit der Freibetrag überschritten wird, Folge der Abgeltung der ESt. auf einen Sachprämienzufluß beim Stpfl. gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. § 40 Abs. 3 (s. Anm. 23).

▷ *Steuerbelastende Wirkung für den Prämienanbieter:* Im Gegenzug wird dem Prämienanbieter mit der Pauschalbesteuerung eine auf fiktiven Prämissen (s. Anm. 4) beruhende Steuer auferlegt, so daß ein weiterer Steuerausfall – wenigstens teilweise – kompensiert wird. Eine offenbar vom Gesetzgeber unbeabsichtigte Folge der Pauschalbesteuerung ist die Erhebung von Zuschlagsteuern auf die pauschale ESt. gem. § 51 a Abs. 3 (s. Anm. 23). Da die Steuer letztlich auch nach dem Wert nicht steuerbarer und nicht stpfl. Sachprämien bemessen wird (s. Anm. 15 f., 19), stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber hier einen neuen Steuertatbestand außerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 geschaffen hat, also eine Unternehmenssteuer eigener Art. Dies ist uE zu verneinen. Wie die pauschale LSt. in der ESt. des ArbN wurzelt (vgl. BFH v. 6. 5. 94 VI R 47/93, BStBl. II S. 715, 716), ist die pauschale ESt. nach der Vorstellung des Gesetzgebers eine Form der ESt., die sich aus der Gewährung von Sachprämien als im Grundsatz steuerbarem und stpfl. Zufluß bei allen Einkunftsarten (dazu Anm. 5) herleitet und rechtfertigt (BTDrucks. 13/5952, S. 32). Der Prämienanbieter ist nicht Schuldner einer ihn originär treffenden Steuerlast, sondern verfahrensrechtlicher Träger der ESt. eines Dritten, des Prämienempfängers. GlA URBAN in LStR-krit, § 37 a RdNr. 2; vgl. auch DRENSECK, DB 1996, Beil. 19 S. 3 aE.

Für diese Steuerrechtfertigung spricht, daß nur in einer faktisch realitätsfernen Konstellation die Entstehung von ESt. beim Prämienempfänger grundsätzlich ausgeschlossen werden kann, nämlich dann, wenn sämtliche Bonusgutschriften

privat veranlaßt sind. Insoweit fehlt es bei Verwendung der Prämie unabhängig von der privaten oder betrieblichen Veranlassung an der Verwirklichung eines Steuertatbestands iSd. § 2 Abs. 1. Sobald dagegen betrieblich veranlaßte Bonusguthaben angesammelt worden sind, kann im Rahmen der dem Gesetzgeber möglichen Typisierung (vgl. Anm. 4) nicht ausgeschlossen werden, daß die nichtbetriebliche Verwendung der Sachprämie steuererhöhend wirkt (vgl. dazu Anm. 23 ff.).

► *Einkünfteermittlungsnorm*: Obwohl sie keine ausdrücklichen Regelungen zur Ermittlung von Einkünften enthält, ergeben sich aus der Vorschrift auch Folgen für die Ermittlung der Gewinn- und Überschuß Einkünfte. Aufgrund der Abgeltungswirkung ist nämlich die Steuerneutralität des Prämienzuflusses herzustellen. Dies bedingt eine Korrektur der Einkünfte, die ansonsten unter Berücksichtigung des Prämienwerts hätten ermittelt werden müssen, soweit er außerhalb des Regelungsbereichs dieser Norm steuerbar und stpfl. gewesen wäre (s. Anm. 24 ff.).

► *Verfahrensrechtlich* nutzt die Regelung das System der LSt., so daß die Einordnung der Norm zwischen der EStVorauszahlung (§ 37) und den LStVorschriften (§§ 38 ff.) sinnvoll erscheint. Die Fiktion der pauschalen ESt. als LSt. in Abs. 4 Halbs. 1 hätte jede das LStRecht wiederholende Regelung in dieser Norm selbst (zB Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Sätze 1 und 2, Abs. 4 Halbs. 2 und 3) entbehrl. gemacht. Die Unterschiedlichkeit der Sachverhalte Lohnzahlung – Sachprämienzufluß macht eine sinnngemäße Anwendung der lohnstl. Regelungen nicht immer problemlos (s. Anm. 35 ff.).

**Kritik an der steuersystematischen Gestaltung** ist angebracht. Die Vorschrift schafft entgegen der ständigen Forderung nach Vereinfachung des Steuerrechts erneut ein Sonderrecht, hier für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen. Sie wirft materiell- wie verfahrensrechtlich mindestens so viele Probleme auf, wie sie zu lösen versucht. Die Norm ist deshalb steuersystematisch verfehlt, wie auch der FinAussch. erkennt (Bericht BTDrucks. 13/5952 S. 32). Die Frage von THOMAS (DStR 1997 S. 305), ob die Regelung eine gesetzgeberische Glanzleistung sei, kann nur verneint werden. Insgesamt spiegelt sie leider treffend die Steuergesetzgebung unserer Zeit wider.

#### 4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 37a

Die Vorschrift ist eine Fiskalzwecknorm, soweit sie die Sicherstellung der Besteuerung von Sachprämien und zugleich die Vereinfachung dieser Besteuerung regelt. Sie verfolgt allerdings zugleich auch wirtschaftspolitische Ziele und trägt deshalb Züge einer Lenkungsnorm. Ob der Gesetzgeber mit Hilfe der Besteuerung den wettbewerbsrechtlichen Bedenken gegen das Kundenbindungsprogramm der Lufthansa entgegenwirken wollte, wie die Lufthansa AG meint (vgl. Der Spiegel Nr. 2/1997 S. 69 aE), kann den Gesetzesmaterialien nicht entnommen werden. Weder Gleichheitssatz noch Gewerbefreiheit werden uE verletzt.

**Kein Eingriff in die Gewerbefreiheit**: Mit ihrer wirtschaftspolitischen Zielrichtung wird die pauschalierte ESt. zT als Strafsteuer für Kundenbindungsprogramme und bedenklicher Eingriff in die Gewerbefreiheit der Prämienanbieter nach Art. 12 Abs. 1 GG angesehen (DRENSECK, DB 1996, Beil. 19 S. 3 aE). Dem kann nicht zugestimmt werden. Zwar fehlt der Rechtsbeziehung zwischen Prämienanbieter und Prämienempfänger die dem Arbeitsverhältnis innewohnende Nähe der Vertragsbeteiligten. Dienstleistungsunternehmen und Kunde stehen sich jeweils punktuell gegenüber, verbunden nur durch das Bemühen des Dienstleistungsun-

ternehmens um Kundenbindung und des Kunden, daraus Vorteile zu ziehen. ArbG und ArbN dagegen stehen in einer rechtlich und tatsächlich engen Dauerbeziehung. Dem hat der Gesetzgeber aber hinreichend Rechnung getragen. Die Pauschalbesteuerung wird dem Unternehmen vom Gesetzgeber nicht aufgezungen – ggf. aber vom harten internationalen Wettbewerb –, sondern hängt von seinem Zulassungsantrag (s. Anm. 12) und damit von seinem freien Willen ab, zugunsten seiner Kunden die zusätzliche Steuerlast zu tragen („volenti non fit iniuria“). Möglicherweise werden die Unternehmen der Steuer auch durch entsprechende Preiskalkulation wirtschaftlich entgehen und sie auf alle Kunden überwälzen (vgl. Der Spiegel Nr. 2/1997 S. 69).

**Kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz wegen Inländerdiskriminierung:** Als Inländerdiskriminierung wird das Phänomen bezeichnet, daß das EU-Recht in bestimmten Konstellationen Ausländern aus EU-Mitgliedstaaten eine günstigere Rechtsstellung verschafft, als sie Deutschen nach innerdeutschem Recht zukommt (RÜFNER in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3 Rdnr. 138). Eine Inländerdiskriminierung kann darin liegen, daß zugunsten eines unbeschr. Stpfl. keine Abgeltungswirkung eintritt (s. Anm. 23), wenn er ein ausländisches Dienstleistungsunternehmen mit Kundenbindungsprogramm in Anspruch nimmt. Dies kann jedenfalls teilweise zur StPfl. der daraus zugeflossenen Sachprämien führen (s. Anm. 3 und 24 ff.). EU-Recht verhindert demgegenüber zugunsten eines gebietsfremden, fiktiv unbeschr. Stpfl. (Grenzpendlers) aus einem EU-Mitgliedstaat die StPfl. der Prämie, wenn er die Dienstleistungen eines inländischen Prämienanbieters in Anspruch nimmt (vgl. Anm. 17). Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist jedoch zu verneinen. Die Differenzierung zwischen diesen Gruppen von (mittelbaren) Normadressaten (vgl. BVerfG v. 6. 11. 85 1 BvL 47/83, BVerfGE 71 S. 146, 154 f.; v. 8. 11. 89 1 BvR 986/89, NJW 1990 S. 1033) ist dadurch sachlich und willkürfrei gerechtfertigt, daß bei Eintritt der Abgeltungswirkung die ansonsten bei dem Prämienempfänger angefallene ESt. über den Prämienanbieter realisiert wird. Hieran fehlt es bei einem ausländischen Prämienanbieter (s. Anm. 13).

Eine Inländerdiskriminierung ergibt sich letztlich auch nicht aus der Ungleichbehandlung von Grenzpendlern (s. vorstehend) und nach § 1 Abs. 2 erweitert unbeschr. Stpfl. Zwar verstößt die Regelung insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, als sie den letztgenannten Personenkreis von der Abgeltungswirkung ausschließt. Doch ist sie dahingehend verfassungskonform auszulegen, daß auch diese Stpfl. als inlandsansässig zu betrachten sind (dazu Anm. 17).

Näher dazu sowie zum Verhältnis der Norm zu den Grundfreiheiten des EGV SEIBEL, FR 1997 S. 889 sowie Anm. 13 und 17.

**Keine Gleichheitssatzverletzende Typisierung der Bemessungsgrundlage:** Der Gesetzgeber geht davon aus, daß der Steuersatz nach Abs. 1 Satz 3 mit 2 vH des gesamten Werts der einem Stpfl. zugeflossenen Sachprämien (dazu Anm. 15 ff.) einem Nettosteuersatz von 53,84 vH entspricht (BTDrucks. 13/5952 S. 48 zu Nr. 6 Buchst. f). Seine Prämissen

- steuerbarer Teil der Sachprämien: 80 vH aus betrieblicher/beruflicher Veranlassung angesammelt, 50 vH der Prämien werden privat verwendet,
  - stpfl. Teil: 10 vH der steuerbaren Prämien,
- erweisen sich bei näherer Betrachtung als fiktive, rein willkürliche Annahmen. Statistische Erhebungen, die derartiges Zahlenwerk rechtfertigen könnten, fehlen gänzlich. Die Prämienanbieter sind weder willens noch rechtlich oder faktisch in der Lage festzustellen, aus welcher Veranlassung der Kunde ihre Dienstleistungen in Anspruch nimmt (glA VON BORNHAUPT, FR 1993 S. 327; vgl. Der Spiegel

Nr. 2/1997, S. 69). Eine Verfassungswidrigkeit wird man gleichwohl verneinen müssen. Gerade mangels exakt erhobener Daten kann sich der Gesetzgeber auf seine Einschätzungsprärogative zurückziehen und den Sachverhalt typisierend regeln (vgl. BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87 S. 153, 172 = BStBl. II 1992 S. 413, 419 mwN).

5

#### IV. Geltungsbereich des § 37 a

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für Sachprämien ohne Beschränkung auf bestimmte Einkunftsarten. Im Zusammenhang mit Einkünften aus KapV dürfte sie jedoch nicht praktisch werden, allenfalls gelegentlich mit Einkünften aus VuV.

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 37 a gilt nur für Unternehmen, die Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38 gewähren (Prämienanbieter). Die durch die Norm letztlich begünstigten Stpfl. (Prämienempfänger) sind mittelbare Inhaltsadressaten. Prämienempfänger können nur natürliche Personen sein, nicht PersGes. und Körperschaften (s. Anm. 17).

**Örtlicher Geltungsbereich:** § 37 a betrifft an inlandsansässige Stpfl. ausgeschüttete Sachprämien (s. Anm. 17) von Unternehmen, die ihren Betrieb, eine Betriebsstätte oder den Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung im Inland haben (s. Anm. 13).

6

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

**Verhältnis zu § 3 Nr. 38:** Die Stfreiheit der Sachprämien nach § 3 Nr. 38 hängt nicht davon ab, daß die Zulassung der Pauschalierung nach § 37 a beantragt wird. Im übrigen s. Anm. 3.

**Verhältnis zu §§ 4, 5, 9:** s. Anm. 24 ff.

**Verhältnis zu § 37:** Die Vorschrift läßt § 37 unberührt, da wegen der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 23) die Sachprämien sich nicht auf die ESt. und damit auch nicht auf die EStVorauszahlungen auswirken können.

**Verhältnis zu §§ 38 ff.:** Mit dem System des formellen LStRechts besteht eine enge Verzahnung, teilweise aufgrund von Verweisungen (Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Halbs. 1), teilweise durch sinngemäße Übernahme von lohnsteuerrechtlichen Regelungen (Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Halbs. 2; s. dazu Anm. 43).

**Verhältnis zu § 51 a:** Die Fiktion der pauschalen ESt. als – pauschale – LSt. führt zur Anwendung des § 51 a Abs. 3, so daß neben der pauschalen ESt. auch die entsprechend gültigen Zuschlagsteuern anzumelden und abzuführen sind (s. Anm. 23).

**Verhältnis zu §§ 140 ff. AO:** Die Pauschalierung der ESt. entbindet den Prämienempfänger von der Erklärungs- und Steuerpflicht bezüglich der betroffenen Sachprämien, nicht aber von ihrer ordnungsgemäßen Erfassung in der Buchführung (s. Anm. 7).

## VI. Verfahrensfragen

7

**Grundlagenbescheid:** Die Zulassung der Pauschalierung ist ein Verwaltungsakt und Grundlagenbescheid sowohl für die Anmeldung der pauschalierten ESt. durch den Prämienanbieter als auch für die Einkommensbesteuerung des Prämienempfängers (s. Anm. 11).

**Unterrichtung:** Die nach Abs. 2 Satz 2 erforderliche Unterrichtung des Prämienempfängers von der Übernahme der pauschalen ESt. hat keine selbständige rechtliche Bedeutung, da die Zulassung der Pauschalbesteuerung Grundlagenbescheid ist (s. Anm. 11, 28).

**Buchführung:** Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 23) führt zum Erlöschen der Deklarations- und Steuerpflicht für die in Anspruch genommene Sachprämie. Ein weitergehender Regelungsgehalt kann der Norm nicht entnommen werden. Die Buchführungspflicht dieser Vorgänge bleibt daher bestehen (s. Anm. 24 ff.).

**Rechtsmittel:** Nur der Prämienanbieter, nicht der Prämienempfänger kann Rechtsmittel einlegen.

► *Einspruch:* Wird die Zulassung der Pauschalierung versagt oder abweichend vom Antrag kürzer befristet, ist der Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO), ggf. in der Form des Untätigkeitseinspruchs (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO), statthaft, da die Genehmigung einen Verwaltungsakt iSd. § 118 Satz 1 AO darstellt (Anm. 11).

► *Klage:* Gegen eine auch nur teilweise abweisende Einspruchsentscheidung ist Klage zu den FG zu erheben (§ 33 Nr. 1 FGO). Dieser Rechtsweg ist allerdings nur bei Streitigkeiten zwischen dem Prämienanbieter und den FinBeh. über Fragen der Pauschalierung gegeben, nicht bei Streitigkeiten zwischen Unternehmen und Prämienempfänger, auch wenn diese die Pflicht des Prämienanbieters zum Pauschalierungsantrag, zur Erteilung der Bescheinigung nach Abs. 2 Satz 2 oder – bei Nichtanwendung der Pauschalierung – Auskünfte über die vom Prämienempfänger selbst stl. zu erklärenden Prämien betreffen. Hier ist nach § 13 GVG der ordentliche Rechtsweg zu beschreiten, da es um das zivilrechtliche Innenverhältnis zwischen Unternehmen und Prämienempfänger geht.

► *Hinzuziehung und Beiladung:* Zu Rechtsbehelfsverfahren des Prämienanbieters betreffend die pauschale ESt. ist der Prämienempfänger, dem die streitbefangene Sachprämie zugeflossen ist, weder notwendig noch einfach hinzuziehen (§ 360 AO) oder beizuladen (§ 60 FGO). Mit Zulassung der Pauschalbesteuerung wird der Prämienanbieter Schuldner der pauschalen Einkommensteuer. Der Prämienempfänger ist in seinen stl. Interessen nicht mehr berührt (s. Anm. 23).

**Billigkeitsmaßnahmen:** Da Schuldner der pauschalen ESt. der Prämienanbieter ist, sind die Voraussetzungen einer abweichenden Steuerfestsetzung (§ 163 AO), einer Stundung (§ 222 AO) und eines Erlasses (§ 227 AO) nach den allgemein hierzu entwickelten Grundsätzen und auch nur in bezug auf den Prämienanbieter zu prüfen. Insbesondere steht einer Stundung § 222 Satz 3 AO nicht entgegen. Zu Verfahrensfragen s. im übrigen Anm. 12, 25 und 43.

Einstweilen frei.

8–9

## Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschalierung der auf Sachprämien entfallenden ESt.

10

### I. Überblick zu Abs. 1

Abs. 1 trifft die wesentlichen materiellrechtlichen Regelungen für den Steuer-  
tatbestand, nämlich

- in Satz 1 die grundsätzliche Entscheidung, daß die Erhebung einer pauschalen ESt. für Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38, die den nach § 3 Nr. 38 stfreien Betrag von bis zu 2400 DM jährlich je Prämienempfänger übersteigen (dazu Anm. 15), auf Antrag des Prämienanbieters zugelassen werden kann (Anm. 11–13),
- in Satz 2 die Bestimmung der stl. Bemessungsgrundlage mit dem gesamten Wert der Sachprämien (Anm. 16) und
- in Satz 3 die Höhe des Steuersatzes (Anm. 19).

Da es sich um eine pauschale ESt. handelt, haben die individuellen stl. Verhältnisse sowohl des Prämienanbieters als auch der Prämienempfänger sowie die private oder betriebliche/berufliche Herkunft der Prämienberechtigung und Verwendung der Sachprämie außer Betracht zu bleiben. Im übrigen s. Anm. 23 und 43.

### II. Pauschalierung der ESt. für Sachprämien auf Antrag (Abs. 1 Satz 1)

#### 11 1. Zulassung der Pauschalierung durch das FA

Das FA kann die Pauschalierung der ESt. auf Antrag (s. Anm. 12) zulassen.

**Zulassung als Ermessensentscheidung:** Die Zulassung „kann“ erfolgen. Sie steht damit im Ermessen der FinBeh. Allerdings wird das Ermessen regelmäßig auf Null reduziert sein, dh. es besteht ein Anspruch des Prämienanbieters auf Zulassung (glA SCHMIDT/DRENSECK XVI. § 37 a Rz. 7). Etwas anderes mag zB gelten, wenn der Prämienanbieter im Rahmen einer früheren, befristeten Zulassung seinen Pflichten nicht oder nur unzureichend nachgekommen ist.

**Zulassung als Verwaltungsakt:** Die Zulassung der Pauschalierung stellt einen Verwaltungsakt iSd. § 118 Satz 1 AO dar (glA THOMAS, DStR 1997 S. 307). Denn sie regelt hoheitlich und unmittelbar die stl. Behandlung von Sachprämienausschüttungen des antragstellenden Unternehmens. Der Verwaltungsakt ist rechtsgestaltend. Er ist aufgrund des Erfordernisses der Antragstellung mitwirkungsbedürftig und entfaltet während des Geltungszeitraums (s. Anm. 32) Dauerwirkung. Er begünstigt als Genehmigung den Antragsteller. Zugleich entfaltet er eine begünstigende Drittwirkung, da er den Prämienempfänger von der Steuerpflicht des Sachbezugs entbindet (s. Anm. 23; zur Typologie der Verwaltungsakte s. TIPKE/KRUSE, § 118 AO Tz. 18 ff.).

► **Grundlagenbescheid:** Die Zulassung ist ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO für die künftigen Anmeldungen der pauschalen ESt. durch der Prämienanbieter, da sie rechtlich bindend die Erfüllung der Voraussetzungen des § 37 a dem Grunde nach feststellt (glA THOMAS aaO; URBAN in LStR-krit, § 37 a RdNr. 4). Darüber hinaus ist sie Grundlagenbescheid im Verhältnis zum EStBescheid des Prämienempfängers. Bei diesem treten die Rechtsfolgen nämlich nicht, wie bei

der pauschalen LSt., über die gesetzliche Abgeltungswirkung der Pauschalierung ein (s. Anm. 23), sondern hängen von der Genehmigung als Verwaltungsakt der FinBeh. ab. Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 23 ff.

► *Kein Steuerbescheid*: Die Zulassung ist kein Steuerbescheid iSd. § 155 Abs. 1 AO, da mit ihr nicht unmittelbar und verbindlich eine Steuer festgesetzt wird (vgl. TIPKE/KRUSE, Vor § 172 AO Tz. 5). Somit gelten für eine Korrektur der Zulassung nicht §§ 172 ff. AO, sondern §§ 130, 131 AO. Daneben findet § 129 AO Anwendung.

► *Verbindung mit Nebenbestimmungen*: Die Zulassung kann als Ermessensentscheidung mit Nebenbestimmungen verbunden werden, § 120 Abs. 2 AO. Die Befristung (§ 120 Abs. 2 Nr. 1 AO) ist in Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich zugelassen, doch kann die FinBeh. auch von den übrigen Nebenbestimmungen Gebrauch machen, wenn sie nicht dem Zweck der Zulassung zuwiderlaufen (§ 120 Abs. 3 AO). Hier ist insbesondere an den Widerrufsvorbehalt (§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO) zu denken.

► *Form der Zulassung*: Das Gesetz äußert sich nicht zur Form der Zulassungserklärung. Daher gilt, da es sich nicht um einen Steuerbescheid handelt (s. vorstehend), § 119 Abs. 2 bis 4 AO. Die Zulassung kann dementsprechend auch mündlich ergehen. Aus Beweisgründen wird regelmäßig die Schriftform angezeigt sein. Nach § 119 Abs. 2 Satz 2 AO kann sich der Prämienanbieter eine mündlich ausgesprochene Zulassung schriftlich bestätigen lassen.

## 2. Pauschalierungsantrag des Prämienanbieters

12

**Antrag als Verfahrenshandlung**: Der Antrag des Prämienanbieters ist einleitende Verfahrenshandlung. Er muß daher klar und eindeutig den Willen des Prämienanbieters zur Übernahme der pauschalen ESt. auf die den Prämienempfängern zufließenden Sachprämien erkennen lassen. Schriftform ist nicht gesetzlich vorgeschrieben, aber regelmäßig angezeigt.

**Unbedingt und uneingeschränkt** muß der Antrag gestellt werden. Insbesondere ist es nicht zulässig, die Zulassung nur für bestimmte Prämienempfänger, Sachprämien oder ausgewählte Zeiträume zu begehren. Allerdings folgt aus der Befugnis der FinBeh. zur Befristung der Genehmigung nach Abs. 3 Satz 3, daß auch der Zulassungsantrag von vornherein mit einer Befristung verbunden werden darf.

**Rücknahme und Aufhebungsantrag**: Der Antrag kann mangels entgegenstehender gesetzlicher Bestimmung bis zur Bestandskraft des Zulassungsbescheids (Anm. 11) mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen werden, dh. ggf. auch im Einspruchsverfahren bzw. bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG. Darüber hinaus kann der Prämienanbieter, der von der Pauschalierung keinen Gebrauch mehr machen will, die Aufhebung der Zulassung mit Wirkung für die Zukunft beantragen. Zwar wird dieser Fall von § 130 Abs. 2, § 131 Abs. 2 AO nicht erfaßt, wenn nicht ein Widerrufsvorbehalt ausdrücklich in die Zulassung aufgenommen wurde. Es besteht aber wegen des eigenen Antrags, der das Gegenstück zum Zulassungsantrag nach Abs. 1 Satz 1 darstellt, kein Bedürfnis für Vertrauensschutz.

## 13 3. Unternehmen, das Sachprämien gewährt

Antragsberechtigt ist der Prämienanbieter, der Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38 gewährt.

**Inländischer Prämienanbieter:** Der Prämienanbieter muß seinen Betrieb, eine (lohnstl.) Betriebsstätte oder den Mittelpunkt seiner geschäftlichen Oberleitung im Inland haben, um zur Antragstellung berechtigt zu sein. Dies folgt zum einen daraus, daß der Prämienanbieter nur dann der deutschen Steuerhoheit unterliegt und taugliches Steuerobjekt einer Pauschalbesteuerung sein kann, zum anderen aus den verfahrensrechtlichen Regelungen zur Bestimmung des Betriebsstätten-FA, da diese sonst leerlaufen (s. Anm. 25). Das Kundenbindungsprogramm muß im Namen und auf Rechnung der inländischen Betriebsstätte des Prämienanbieters durchgeführt werden. Nur dann gewährt ein inländisches Unternehmen die Sachprämie iSd. Abs. 1 Satz 1. Es genügt daher nicht, daß das Kundenbindungsprogramm von einer ausländischen Betriebsstätte, zB der Konzernmuttergesellschaft, im eigenen Namen vertrieben und bewirtschaftet wird, auch wenn die Dienstleistungen, die zu Bonusguthaben führen, bei der inländischen Betriebsstätte in Anspruch genommen werden.

► *Kein Verstoß gegen den EGV:* Art. 52 EGV (Niederlassungsfreiheit) wird nicht berührt. Eine unzulässige Diskriminierung liegt nicht vor, da die Pauschalbesteuerung die Niederlassung im Inland weder rechtlich noch faktisch behindert. Darüber hinaus kann eine Diskriminierung nur in einer Benachteiligung gegenüber inländischen Konkurrenten liegen. Hier wird ein ausländisches Unternehmen nur von einer höheren Steuerlast, also von einer Benachteiligung ausgeschlossen. Es liegt auch kein Eingriff in Art. 59 EGV (Dienstleistungsfreiheit) vor. Zwar kann ein ausländisches Unternehmen mit vergleichbarem Kundenbindungsprogramm, aber ohne lohnstl. Betriebsstätte im Inland, keine Steuerfreiheit seiner Prämien bei dem Prämienempfänger erreichen, obwohl die Prämie im Inland stpfl. sein kann (s. Anm. 23 ff.). Das Unternehmen ist nämlich nicht nach Abs. 1 Satz 1 antragsberechtigt. Dies mag die Dienstleistungsfreiheit berühren, wirkt aber nicht diskriminierend, da das gebietsfremde Unternehmen, das keinen Zugang zur Pauschalierung der ESt. erhält, hinsichtlich seiner Steuerlast besser, nicht schlechter gestellt ist als ein vergleichbares inländisches Unternehmen. Unabhängig davon rechtfertigt auch die Kohärenz (vgl. EuGH v. 27. 6. 96 Rs. C-107/94 – Asscher, EuGH 1996, I-3089 = FR 1996 S. 666 mwN) des deutschen Steuersystems diese Ungleichbehandlung. Denn mit der Pflicht der inländischen Unternehmen zur Abführung der pauschalen Steuer hängt unmittelbar kausal die Steuerfreiheit der Prämie bei dem Prämienempfänger zusammen (s. Anm. 23).

► *Betriebsverlegung:* Verlegt der Prämienanbieter seinen Betrieb oder seinen Sitz ins Ausland, ohne im Inland weiterhin eine lohnstl. Betriebsstätte zu unterhalten, werden die tatbestandlichen Voraussetzungen der EStPauschalierung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr erfüllt. Die FinBeh. kann die Zulassung gem. § 131 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 130 Abs. 3 AO unter Beachtung der Jahresfrist auch rückwirkend aufheben (vgl. Anm. 32). Für nach der Betriebsverlegung ausgeschüttete Sachprämien gelten die Grundsätze über die fehlgeschlagene Pauschalierung (s. Anm. 27). Zum Erfordernis der Inlandsansässigkeit des Prämienempfängers vgl. Anm. 17.

**Sachprämie:** Es muß sich um Sachprämien handeln, die der Stpfl. für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen des Prämienanbieters unentgeltlich im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms erhält. Zu den Voraussetzungen im einzelnen s. § 3 Nr. 38 Anm. 7 ff.

14 Einstweilen frei.

### III. Bemessungsgrundlage und Höhe der pauschalen ESt. (Sätze 2 und 3)

#### 1. Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt. für im Inland ansässige Stpfl.

##### a) Vorbemerkung

15

Die pauschale ESt. bemißt sich nach dem gesamten Wert der Prämien (Anm. 16), die den im Inland ansässigen Stpfl. (Anm. 17) zufließen (Anm. 18).

**Widerspruch zwischen Satz 1 und Satz 2:** Steuergegenstand in Satz 1 und Bemessungsgrundlage in Satz 2 sind uE widersprüchlich, zumindest aber uneindeutig bestimmt (so auch URBAN in LStR-krit, § 37 a RdNr. 2). In Satz 1 wird der nicht stfreie Teil der Prämien genannt. Daraus kann aber keineswegs geschlossen werden, daß der Gesetzgeber an dieser Stelle neben dem Freibetrag nach § 3 Nr. 38 auch den nicht steuerbaren Teil von der Steuerpflicht ausgenommen wissen will. Denn die Regelung des § 3 Nr. 38 erfaßt ihrerseits sowohl stpfl. als auch nicht steuerbare Prämienzuflüsse (s. § 3 Nr. 38 Anm. 13 mwN). In Satz 2 dagegen wird auf den gesamten Wert der Prämien abgestellt, unabhängig von Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit. Diese Differenzierung ist nicht einsichtig und steuersystematisch verfehlt. Die Not des Gesetzgebers, trotz fehlender Feststellbarkeit der Besteuerungsgrundlagen – der steuerbaren und stpfl. Prämien – für den Prämienanbieter einen Maßstab für die Quantifizierung der Steuer festlegen zu müssen, kann eine derartige Vorgehensweise nicht rechtfertigen (zum ganzen s. Anm. 3).

##### b) Gesamter Wert der Prämien

16

**Prämienwert:** Für die im Rahmen der Überschusseinkünfte zufließenden Prämien gilt § 8 Abs. 2 Satz 1. Danach sind Sachbezüge mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Die Bewertung zu nicht im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangten Sonderpreisen, insbesondere für Mitarbeiter, ist unzulässig (so aber FinMin. Hessen v. 4. 7. 97, FR 1997 S. 744).

**Beispiele:** Prämie in Gestalt

- eines Rundflugs mit einem Oldtimer-Flugzeug ab Flughafen A. Wert der Prämie ist der am Flughafen A im normalen Geschäftsverkehr zu entrichtende Preis für den Rundflug.
- eines Flugs in der First Class bei Buchung der Business Class. Wert der Prämie ist die Preisdifferenz zwischen dem gebuchten Flug und dem Flug erster Klasse bei Buchung unter im übrigen gleichen Bedingungen (zB Frühbuchervorteil).
- eines kostenlosen Hotelaufenthalts für ein Wochenende. Wert der Prämie ist der üblicherweise für ein Wochenendarrangement in dem gewählten Hotel zu entrichtende Zimmerpreis. Verfügt dieses normalerweise nicht über ein regelmäßig günstigeres Wochenendangebot, ist der übliche Zimmerpreis für die Aufenthaltstage maßgeblich.

Für die Gewinneinkünfte gilt diese Norm nicht (§ 8 Anm. 5). Für diese ergibt sich bereits aus dem System der Gewinnermittlung in §§ 4, 5, daß der objektive Wertzugang als Prämienwert zu erfassen ist (FROTSCHER/KUHLMANN, EStG, § 3 Nr. 38 RdNr. 197k: Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4). Für die Wertermittlung ergeben sich aber regelmäßig keine in der Einkunftsart begründeten Unterschiede.

**Gesamter Prämienwert:** Der gesamte Wert der Prämien ist Bemessungsgrundlage, unabhängig von deren Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit (BTDrucks. 13/5952 S. 48 zu Nr. 6 Buchst. f Abs. 1 und S. 32; THOMAS, DStR 1997 S. 307; aA bezüglich der Steuerbarkeit URBAN in LStR-krit, § 37 a RdNr. 2). Dazu zählt also auch der nach § 3 Nr. 38 stfreie Betrag, wenn er überschritten ist.

**Beispiel:**

Wert der Prämien	Freibetrag	Bemessungsgrundlage
2 300 DM	2 400 DM	0 DM
2 500 DM	2 400 DM	2 500 DM

Dieses Beispiel belegt, daß die Regelung des § 3 Nr. 38 letztlich – bezogen auf die Konsequenzen für die Pauschalierung – keinen Freibetrag, sondern eine Freigrenze geschaffen hat. Auf die Stfreiheit der Prämie für den Prämienempfänger in Höhe des Freibetrags des § 3 Nr. 38 hat dies aber keinen Einfluß (§ 3 Nr. 38 Anm. 13).

### 17 c) Im Inland ansässige Stpfl.

**Steuerpflichtiger:** Das Gesetz bezieht sich auf natürliche Personen als Prämienempfänger. Denkbar wäre zwar je nach Ausgestaltung des Kundenbindungsprogramms auch der Prämienanspruch einer PersGes. oder einer Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 KStG. Für diese gilt die vorliegende Norm aber nicht. Dies folgt aus der Überschrift, der systematischen Stellung und dem Wortlaut der Norm. Danach wird ESt., die nur von natürlichen Personen erhoben wird (§ 1 Abs. 1), durch Dritte pauschaliert. Dies kann auch aus dem Erfordernis der persönlichen Inanspruchnahme von Dienstleistungen in § 3 Nr. 38 geschlossen werden. Eine PersGes. oder Körperschaft kann Dienstleistungen zwar bezahlen, sie aber nicht in diesem Sinne persönlich in Anspruch nehmen. Darauf, nicht auf die Bezahlung, soll es aber nach dem Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 13/5952, S. 32) gerade ankommen. Die allgemeinen Grundsätze der Gewinnauswirkung von zugeflossenen Sachprämien (s. Anm. 24 ff.) sind weiterhin uneingeschränkt zu beachten. Eine entsprechende Vorschrift fehlt im KStG.

**Ansässigkeit im Inland:** Der Prämienempfänger muß im Inland ansässig sein. Inland ist das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland (vgl. § 1 Anm. 57 mwN). Den Begriff der Ansässigkeit gebrauchen weder §§ 8, 9 AO noch § 1 EStG. Er entstammt dem DBA-Recht (vgl. § 1 Anm. 34). Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-Musterabkommen enthält eine abkommensrechtliche Definition. Dessen Auslegung kann für die Bestimmung der betroffenen Stpfl. herangezogen werden. Danach ist im Inland ansässig, wer darin aufgrund ortsbezogener Merkmale mit seinem Welteinkommen und -vermögen unter Berücksichtigung höchstpersönlicher Merkmale besteuert wird (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, MustAbk. Art. 4 RdNr. 29).

► § 1 Abs. 1 und 2: Im Inland ansässig sind Stpfl., die gem. § 1 Abs. 1 im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO) haben. Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen s. § 1 Anm. 62 ff. Darüber hinaus wird die Inlandsansässigkeit von deutschen Bediensteten der EG (Art. 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften v. 8. 4. 65, BGBl. II S. 1482) und von im Ausland stationierten deutschen Mitgliedern der NATO-Truppen und des zivilen Gefolges (Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut, BGBl. II 1961 S. 1190) fingiert (vgl. § 1 Anm. 35, 38). Eine solche Fiktion fehlt dagegen bei den öffentlich-rechtlichen Auslandsbediensteten, die nicht gebietsansässig, aber nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschr. stpfl. sind. Die Abgel-

tungswirkung (Anm. 23) träte demnach für sie nicht ein. Dieses Ergebnis verstößt aber wegen Inländerdiskriminierung gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da die nach § 1 Abs. 3, § 1a fiktiv unbeschr. stpfl. Prämienempfänger (dazu sogleich) als EU-Ausländer einen Anspruch auf Gleichbehandlung mit gebietsansässigen Prämienempfängern haben und auf diesem Wege in den Genuß der Abgeltungswirkung gelangen. Ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung beider Gruppen ist nicht ersichtlich. Allerdings kann die vorliegende Regelung zur Vermeidung eines Verfassungsverstoßes in dem Sinne verfassungskonform ausgelegt werden, daß auch die Auslandsbediensteten als inlandsansässig gelten. Hierfür spricht, daß die unbeschr. StPfl. aller von § 1 Abs. 2 erfaßten Stpfl. spiegelbildlich zur fiktiven Nichtansässigkeit im Wohnsitzstaat an die fiktive Ansässigkeit im Inland und damit an ein ortsbezogenes Merkmal anknüpft (WASSERMEYER aaO Rdnr. 40; SEIBEL, FR 1997 S. 889).

► § 1 Abs. 3, § 1a: Prämienempfänger, die gem. § 1 Abs. 3, § 1a fiktiv unbeschr. stpfl. sind oder unter das AusfG Grenzgänger Niederlande v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321) bzw. das Grenzpendlergesetz v. 24. 6. 94 (BGBl. I S. 1395) fallen, sind dagegen nicht im Inland ansässig (glA WASSERMEYER aaO). Sie unterliegen nicht mit ihrem Welteinkommen der ESt.; die fiktive unbeschr. StPfl. knüpft gerade nicht an die DBA-Ansässigkeit an (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XVI. § 1 Rz. 70). Die Regelung verstößt bei Prämiausschüttungen an Stpfl., die EU-, aber nicht inlandsansässig sind und nahezu ihre gesamten Einkünften im Inland erzielen, gegen Art. 48, 52 EGV. Aus der Sicht des von dieser Vorschrift allein betroffenen Unternehmens liegt wegen der geringer entstehenden pauschalen ESt. keine Diskriminierung vor. Für die Stpfl. selbst entsteht jedoch, soweit die Prämien stpfl. sind (s. Anm. 24 ff.), eine höhere ESt., da bei ihnen die Abgeltungswirkung (s. Anm. 23) nicht eingreift. Es handelt sich demnach um eine indirekte versteckte Diskriminierung (zur EuGH-Rspr. s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35 ff., § 1 Anm. 234). Darüber hinaus verstößt diese Ungleichbehandlung von Pendlern gegen Art. 7 Abs. 2 der VO (EWG) Nr. 1612/68 des Rates über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft v. 15. 10. 68 (ABl. EG L 257/2). Dieser Kreis von Stpfl. hat einen Rechtsanspruch auf Gleichbehandlung, da die VO gem. Art. 189 Abs. 2 EGV in der Bundesrepublik Deutschland unmittelbar geltendes, gegenüber dem EStG vorrangiges Recht ist. Es muß demnach der Prämienanbieter die Pauschalbesteuerung auch für Sachprämien vornehmen, die er an einen fiktiv unbeschr. Stpfl. ausgeschüttet hat; dieser kommt in den Genuß der Abgeltungswirkung (s. Anm. 23 ff.) für die zugeflossenen Prämien (zu diesem Problemkreis s. SEIBEL, FR 1997 S. 889). Zu den verfahrensrechtlichen Folgerungen vgl. SCHMIDT/HEINICKE aaO Rz. 8; SEIBEL, FR 1997 S. 889).

► § 2 AStG: Nicht im Inland ansässig sind Stpfl., die gem. § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. sind.

#### d) Zufluß der Prämien

Die Prämien müssen dem Stpfl. zufließen, um mit ihrem Wert die Bemessungsgrundlage zu erhöhen.

**Zuflußzeitpunkt:** Der Zufluß erfolgt in dem Zeitpunkt, in dem nach den Bedingungen des Kundenbindungsprogramms die Sachprämie als in Anspruch genommen gilt. Entscheidend ist, wann die eingesetzten Bonusgutschriften vertragsgemäß endgültig verfallen sind. Zuflußzeitpunkt kann bereits die Buchung einer Leistung unter Verwendung von Bonusguthaben, aber auch erst die tatsächliche Inanspruchnahme dieser Leistung sein. Im Zeitpunkt des Zuflusses entsteht

die pauschale ESt. (s. Anm. 23). Zur Auswirkung des Zuflusses auf die Abgeltungswirkung der Pauschalierung s. Anm. 23, auf die Gewinnermittlung s. Anm. 24.

**Auswirkungen einer Stornierung:** Ist die Prämienbuchung maßgeblicher Zuflusszeitpunkt, löst eine spätere Stornierung stl. Korrekturbedarf aus, sofern Buchung und Stornierung in unterschiedlichen LStAnmeldungszeiträumen (s. Anm. 43) erfolgen und im Stornofall das eingesetzte Guthaben dem Prämienkonto wieder zugeschrieben wird. Die pauschale ESt. auf den zuvor als zugeflossen behandelten Wert der Prämie ist in der für den Stornozeitpunkt maßgeblichen LStAnmeldung als Minderungsbetrag zu erfassen.

**Verwendung der Prämie für Dritte:** Die Prämie fließt einem Prämienberechtigten auch dann zu, wenn er sie nicht nur für sich allein, sondern entsprechend den Bedingungen des Kundenbindungsprogramms in zulässiger Weise für Dritte verwendet.

## 19 2. Höhe der pauschalen ESt.

Die pauschale ESt. beträgt 2 vH der Bemessungsgrundlage (vgl. Anm. 15 f.). Zu den mit diesem Vmhundert-Satz verknüpften Vorstellungen des Gesetzgebers s. Anm. 3.

**Beispiel** (Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 16):

Bemessungsgrundlage	pauschale ESt.
0 DM	0 DM
2 401 DM	48 DM

Der Steuerbetrag ist auf volle DM abzurunden, § 156 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO iVm. § 8 Abs. 1 KBV.

20–22 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Steuerschuldner und Unterrichtungspflicht

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

#### 23 1. Der Prämienanbieter als Steuerschuldner

Auf die pauschale ESt. ist § 40 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden. Dies wird hier ausdrücklich klargestellt, obgleich es bereits aus der Fiktion der pauschalen ESt. als LSt. in Abs. 4 folgt. Es handelt sich um einen Rechtsfolgenverweis, der die Gleichheit der Besteuerungsfolgen für alle Pauschalierungsfälle sichern will (vgl. § 40 a Anm. 58). Für die Pauschalbesteuerung von Sachprämien ergibt sich daraus folgendes:

**Übernahme der pauschalen ESt. (§ 40 Abs. 3 Satz 1):** Der Prämienanbieter hat die pauschale ESt. zu übernehmen. Darin liegt die Anordnung einer befreienden gesetzlichen Schuldübernahme (dazu näher § 40 Anm. 51) bezüglich der ESt., die ohne diese Norm bei dem Prämienempfänger entstünde (s. Anm. 24 f.). Die zur Überleitung der Steuerschuld erforderliche Übernahmeerklärung (s. § 40 Anm. 52) liegt hier in der Antragstellung nach Abs. 1. Die Überwälzung der pauschalen ESt. auf den Prämienempfänger (zur pauschalen LSt. vgl. § 40

Anm. 53) ist zwar grundsätzlich zulässig, wird allerdings wegen der Bemühung um Kundenbindung nicht praktisch werden.

**Pauschale ESt. als Unternehmensschuld (§ 40 Abs. 3 Satz 2):** Der Prämienanbieter wird alleiniger Schuldner der pauschalen ESt. Die im Rahmen des § 40 Abs. 3 an dieser Stelle kontrovers erörterte Frage, wann die pauschale Steuer entsteht (vgl. § 40 Anm. 55), ist uE durch Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 entschieden (s. Anm. 32). Danach entsteht die pauschale ESt. im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Sachprämie durch den Prämienempfänger (§ 38 AO, s. Anm. 18). Dies ist auch der für die Einordnung der pauschalen ESt. als Konkursforderung (§ 61 Nr. 2 KO) oder als Masseschulden (§ 59 Nr. 1 oder Nr. 2 KO) maßgebliche Zeitpunkt (näher dazu § 40 Anm. 56).

**Abgeltungswirkung der Pauschalierung (§ 40 Abs. 3 Satz 3):** Die Abgeltungswirkung der Pauschalierung ist das Kernstück der Regelung.

► **Abgeltungswirkung:** Die vom Unternehmen ausgeschüttete Sachprämie bleibt bei der individuellen Veranlagung des Prämienempfängers vollständig außer Ansatz. Der gesamte mit der Sachprämie zusammenhängende Vorgang bleibt beim Prämienempfänger im Ergebnis steuerneutral.

▷ **Voraussetzungen:** Die Abgeltungswirkung tritt nach dem Regelungszusammenhang der Vorschrift nur bei zugelassener (Anm. 11) und tatsächlich durchgeführter (Anm. 32) Pauschalierung der ESt. durch den Prämienanbieter für den inländischen Prämienempfänger (s. Anm. 17) im Zeitpunkt des Zuflusses der Sachprämie (Anm. 18) ein. Erst zu diesem Zeitpunkt, nicht bereits bei Ansammlung des Prämieguthabens entscheidet sich, ob überhaupt die Pauschalbesteuerung der Sachprämie erfolgt und bejahendenfalls die Steuerneutralität auf Seiten des Prämienempfängers herzustellen ist. Zur Bilanzierung s. Anm. 25.

▷ **Wirkungen:** Durch die Abgeltungswirkung tritt Stfreiheit des Prämienwerts iSd. § 3 c ein. Diese Norm hindert jedoch nicht den Abzug des Werts einer betrieblich/beruflich verwendeten Prämie als Betriebsausgabe (s. Anm. 25 f.). Soweit die Prämie überhaupt zu steuerbaren, nunmehr stfreien Einnahmen geführt hätte, steht sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem betrieblichen/beruflichen Aufwand, zu dessen Finanzierung sie eingesetzt wird (vgl. BFH v. 11. 10. 89 I R 208/85, BStBl. II 1990 S. 88). Dieser Abzug ist unabhängig davon, ob die eingesetzte Prämie durch betrieblich/beruflich oder privat veranlaßte Bonusgutschriften erdient wurde.

Siehe im einzelnen zu den Auswirkungen auf die Gewinneinkünfte Anm. 24, auf die Überschufßeinkünfte Anm. 25 und bei fehlgeschlagener Pauschalierung Anm. 26, zum zeitlichen Umfang dieser Abgeltungswirkung Anm. 2 und 32 und zu den mittelbaren positiven Folgen für den Prämienempfänger bei Anwendung verschiedener Leistungsgesetze § 40 Anm. 58.

► **Erhebung von Zuschlagsteuern:** Die Abgeltungswirkung hat gem. § 51 a Abs. 3 die weitere Folge, daß pauschale KiSt. (dazu § 40 Anm. 62 ff.) und der Solidaritätszuschlag nach § 3 SolZG 1995 v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 975) als Zuschlagsteuern zur pauschalen ESt. zu erheben sind (glA CATO, FR 1997 S. 126, s. Anm. 3). Dies gilt wegen der generellen Fiktion der pauschalen ESt. als ISt. in Abs. 4 Halbs. 1 unabhängig von der Einkunftsart, der die Sachprämie beim Prämienempfänger zuzurechnen wäre.

► **Keine Abgeltungswirkung für Sachprämien ausländischer Unternehmen:** Da nur Prämienanbieter mit einem Betrieb, einer (lohnstl.) Betriebsstätte oder dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Inland die Zulassung zur Pauschalierung beantragen können (s. Anm. 13), tritt eine Abgeltungswirkung bei Inanspruchnahme

von Sachprämien eines Unternehmens, das diese Voraussetzungen nicht erfüllt, nicht ein. Dies gilt auch, wenn das ausländische Unternehmen nach dem Recht seines Sitzstaates eine der pauschalen ESt. vergleichbare Steuer auf die Sachprämienengewährung eingerichtet. Der Prämienempfänger hat die Prämie, soweit sie nach den soeben dargelegten Grundsätzen stpfl. ist (s. Anm. 24 f.), seiner inländischen Individualbesteuerung zu unterwerfen.

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

## 2. Die Abgeltungswirkung bei Gewinn- und Überschußeinkünften und bei fehlgeschlagener Pauschalierung

### 24 a) Überblick

Die Abgeltungswirkung hat Einfluß auf Bilanzierung und Einnahme-Überschußrechnung der Prämienempfänger, die zur Gewinnermittlung verpflichtet sind (Anm. 25), und auf die Überschußeinkünfte (Anm. 26). Unterschiede zwischen Regelbesteuerung und Pauschalbesteuerung ergeben sich insbesondere bei der Behandlung der erdienten Bonuspunkte, des Zuflusses der Sachprämie, deren Verwendung und des Verfalls der erdienten Gutschriften in der Gewinn- bzw. Überschußermittlung. Auch aus dem Fehlschlag einer Pauschalierung sind Folgerungen für die Einkünfteermittlung zu ziehen (vgl. Anm. 27).

### 25 b) Auswirkungen bei Gewinneinkünften

#### Sachprämien in der Einnahme-Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3):

► **Regelbesteuerung:** Die Ansammlung von Bonusguthaben ist steuerneutral (glA FinMin. Hessen v. 4. 7. 97, FR 1997 S. 744), gleichgültig, ob die Dienstleistungen des Prämienanbieters aus privater oder betrieblicher/beruflicher Veranlassung in Anspruch genommen werden.

Nimmt der Prämienempfänger die Sachprämie in Anspruch, ist ihm deren Wert zugeflossen (s. Anm. 18). Dies führt zu BE, soweit die Prämienvoraussetzungen aus betrieblicher Veranlassung erfüllt wurden. Der betriebliche Anteil ist durch Verhältnisrechnung entsprechend der Zuordnung der angesammelten Bonusgutschriften nach der Systematik des Kundenbindungsprogramms zur Betriebs- oder zur Privatsphäre zu ermitteln. Bei gemischter Veranlassung ist die entsprechende Gutschrift gem. § 12 Nr. 1 insgesamt der Privatsphäre zuzuordnen.

**Beispiel:** Wert der Prämie 1000 DM, erdient durch insgesamt 50 000 Meilengutschriften; davon sind 10 000 Meilen privat veranlaßt. Die Prämie ist dann im Verhältnis 40 000 : 10 000, dh. mit 800 DM als BE zu erfassen.

Wird die Prämie für betriebliche/berufliche Zwecke eingesetzt, entstehen in Höhe des Prämienwerts BA. § 3 c steht dem Abzug nicht entgegen (Anm. 23). Bei Verwendung zu privaten Zwecken bleibt der Zufluß ohne stl. Auswirkung. Bei dieser Abgrenzung ist ebenfalls § 12 Nr. 1 zu beachten. Auch der Verfall eines Prämienanspruchs, insbesondere wegen nicht zeitgerechter Inanspruchnahme, hat unabhängig von der Durchführung der Pauschalbesteuerung keine stl. Folgen, da eine Prämie nicht zugeflossen ist.

► **Pauschalbesteuerung:** Eine nach diesen Grundsätzen stpfl. BE kann in der Einnahme-Überschußrechnung unberücksichtigt bleiben. Zur praktischen Durchfüh-

rung empfiehlt es sich, die Prämienzuflüsse gesondert aufzuzeichnen und die Unterrichtung des Prämienanbieters (Anm. 28) als Beleg aufzubewahren.

#### **Bilanzierung von Sachprämien (§§ 4 Abs. 1, 5):**

► *Regelbesteuerung:* Die Beachtung des Realisationsprinzips gebietet, daß eine Forderung gegen den Prämienanbieter erst eingebucht und bilanziert wird, wenn das nach dem Prämienystem des Prämienanbieters für eine Prämie erforderliche Mindestguthaben erreicht ist. Sodann ist jede weitere aufgrund einer betrieblichen Veranlassung erzielte Prämiegutschrift zu buchen (ähnlich FinSen. Berlin v. 13. 3. 95, FR 1995 S. 482; aA SCHMIDT/DRENSECK XVI. § 37 a Rz. 3: sofortige Buchung als Ertrag bzw. Aktivierung einer Forderung). Die Einbuchung der Forderung hängt nicht von einem Zertifikat des Prämienanbieters ab, das das Erreichen des Mindestguthabens für eine Sachprämie nachweisen soll (aA FinSen. Berlin v. 13. 3. 95 aaO). Auch die von THOMAS (DStR 1997 S. 306 Fn. 5) geäußerten Bedenken, der Prämienanbieter kenne die Gewinnermittlungsmethode des Prämienempfängers nicht, greifen nicht durch. Der Prämienempfänger kann seine stl. Pflichten aufgrund seiner Kenntnis von den Bedingungen des Kundenbindungsprogramms und seines persönlichen Bonusguthabens erfüllen; der Prämienanbieter wird hiervon nicht betroffen, kann aber ggf. Hilfestellungen hinsichtlich der Beurteilung, ob die Mindestvoraussetzungen tatsächlich erfüllt sind, und der Bewertung der Sachprämie bieten. Die durch Ansammlung von Bonusguthaben entstandene Forderung gegen den Prämienanbieter stellt regelmäßig ein bewertbares, bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut dar. Denn das Bonusguthaben ist nach dem Umfang, in dem es für eine Prämie eingesetzt werden muß, auf einen DM-Wert umzurechnen. (vgl. FinMin. Hessen v. 4. 7. 97, FR 1997 S. 744). Stehen nach dem Kontostand des Stpfl. mehrere Prämien zur Auswahl, hat die Umrechnung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips für die preisgünstigste Prämie zu erfolgen. Dies gilt auch, wenn die Prämienleistungen untereinander nicht vergleichbar sind. Wenn allerdings aufgrund der besonderen Bedingungen des Kundenbindungsprogramms eine solche Umrechnung nicht erfolgen kann, ist die Forderung nicht bewertbar und nicht bilanzierungsfähig. Ist nach diesen Grundsätzen die Forderung zu bilanzieren, ist sie mit dem betrieblich veranlaßten Anteil der Prämie zu bewerten (s. Bsp. zur Einnahme-Überschußrechnung). Die Forderungsbuchung führt zu einem Ertrag des betreffenden Wj.

Die Inanspruchnahme der Sachprämie zu betrieblichen Zwecken führt in Höhe des Prämienwerts (s. Anm. 16) zu einem Aufwand, bei privater Veranlassung, auch bei nur privater Mitveranlassung (§ 12 Nr. 1), zu einer Entnahme (glA SCHMIDT/DRENSECK aaO; FinSen. Berlin v. 13. 3. 95, FR 1995 S. 482). Soweit für eine betrieblich veranlaßte Prämieninanspruchnahme auch privat angesammelte Gutschriften eingesetzt werden, handelt es sich um eine Einlage.

**Beispiel:** Der Flugpreis 1. Klasse beträgt 2 500 DM; er wird durch Scheckzahlung über 1 500 DM für die Touristenklasse und durch Inanspruchnahme von Prämienmeilen für die Aufstockung auf die 1. Klasse im Wert von 1 000 DM beglichen. Davon sind 700 DM als betriebliche Forderung erfaßt. Der Flug erfolgt aus betrieblichen Gründen. Es sind zu buchen: Reisekosten 2 500 DM an Forderungen 700 DM, an Einlagen 300 DM und an Bank 1 500 DM.

Erfolgt der Flug zu privaten Zwecken, ist zu buchen: Entnahme 2 200 DM an Forderungen 700 DM und an Bank 1 500 DM.

Sind nach der Inanspruchnahme der Sachprämie die erforderlichen Mindestprämienvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, ist die Forderung gegen den Prämienanbieter auszubuchen. Können nach dem Prämienkontostand weiterhin Prämien in Anspruch genommen werden, ist die Forderung entsprechend neu zu bewerten.

In gleicher Weise ist zu verfahren, wenn durch Verfall von Bonusguthaben die Prämienberechtigung gemindert oder erloschen ist. Die auszubuchende Forderung stellt dann grundsätzlich ao. Aufwand dar (glA SCHMIDT/DRENECK aaO).

► **Pauschalbesteuerung:** Im Fall der früheren Forderungseinbuchung ist eine Gewinnkorrektur zur Herstellung der Steuerneutralität des Prämienzuflusses erforderlich. Sie erfolgt im Wj. des Prämienzuflusses durch Abzug der für die Prämie verwendeten Forderung vom Gewinn außerhalb der Bilanz. Dies kann zwar zu einer Gewinnverschiebung zwischen den Wj. führen, ist aber systembedingte Folge der Abgeltungswirkung (s. Anm. 23).

**Beispiel** (Forts. des obigen Bsp.): Der Bilanzgewinn ist sowohl bei betrieblicher als auch bei privater Veranlassung der Prämieninanspruchnahme im Wj. des Prämienzuflusses um 700 DM zu mindern.

Verfällt die Prämie, verbleibt es bei der Buchung des ao. Aufwands, da die Abgeltungswirkung mangels Zuflusses der Prämie und damit mangels Entstehung der Pauschalsteuer nicht eintritt und auf diesem Wege die frühere Ertragsbuchung korrigiert wird.

Die erforderlichen Gewinnkorrekturen wirken sich lediglich auf die stl. Gewinnermittlung aus. Die Handelsbilanz bleibt unberührt. Die Unterrichtung durch den Prämienanbieter nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 28) ist als Beleg für die Gewinnermittlung aufzubewahren.

## 26 c) Auswirkungen bei Überschußeinkünften

**Auswirkungen bei allen Überschußeinkünften:** Hat der Prämienempfänger den Aufwand, der zum Sachprämienanspruch geführt hat, selbst getragen, gelten die Ausführungen zur Einnahme-Überschußrechnung (s. Anm. 25) entsprechend. Der Wert der in Anspruch genommenen Sachprämie (s. Anm. 16) stellt in Höhe der verhältnismäßig ermittelten einkunftsveranlaßten Ansammlung des Prämienanspruchs (s. Bsp. zur Einnahme-Überschußrechnung Anm. 25) eine Einnahme bei der betreffenden Einkunftsart dar. Im Fall der Pauschalbesteuerung unterbleibt die stl. Erfassung dieser Einnahme. Der Wert der Prämie ist als WK abziehbar, soweit ihre Verwendung durch die Einkunftserzielung veranlaßt ist; § 3 c steht dem Abzug nicht entgegen (Anm. 23). Zur Frage der zurückgezahlten WK s. § 3 Nr. 38 Anm. 2, § 8 Anm. 33 (vgl. auch SCHMIDT/DRENECK XVI. § 37 a Rz. 4).

**Besonderheiten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:** Trägt der ArbG die Reisekosten oder erstattet er sie, führt die Verwendung der durch solche Reisen erworbenen Prämie für eine Dienstreise nicht zu Einnahmen iSd. § 19 (ebenso SCHMIDT/DRENECK aaO). Ob es sich bei solchen Prämienansprüchen dagegen um Arbeitslohn handelt, wenn sie für Privatreisen eingesetzt werden, ist str. (vgl. dazu Anm. 3 und SEIBEL, FR 1997 S. 889). Im Falle der Pauschalbesteuerung erfaßt jedoch die Abgeltungswirkung auch diese Einnahmen; dem Stpfl. ist die Versteuerung abgenommen.

## 27 d) Auswirkungen bei fehlgeschlagener Pauschalierung

Ist die Pauschalierung fehlgeschlagen, zB weil die Zulassung nichtig ist oder rückwirkend aufgehoben wird oder der Prämienanbieter den Antrag in einem Rechtsbehelfsverfahren zurücknimmt, entfällt die Abgeltungswirkung. Das für den Prämienempfänger zuständige FA kann wegen Wegfalls des entgegenstehenden Grundlagenbescheids (s. Anm. 11) die Sachprämien nunmehr nach den allgemeinen Regeln (s. Anm. 25 f.) besteuern (vgl. BFH v. 18. 1. 91 VI B 140/89).

BStBl. II S. 309). Eine Unterrichtspflicht des Prämienanbieters ergibt sich aus einer entsprechenden Anwendung des Satzes 2 (s. Anm. 28). Zur Aufhebung der Festsetzungen der pauschalen ESt. in diesem Fall s. Anm. 43.

## II. Unterrichtspflicht (Satz 2)

28

**Unterrichtungspflicht:** Der Prämienanbieter hat den Prämienempfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten. Die Unterrichtspflicht ist konsequente Folge der Abgeltungswirkung nach Satz 1. Der Prämienempfänger muß zur ordnungsgemäßen Erfüllung seiner stl. Pflichten jederzeit Kenntnis davon haben, wer ggf. die Steuer für ihm zugeflossene Sachprämien zu tragen hat (s. BTDrucks. 13/5952 S. 48 zu Nr. 6 Buchst. f Abs. 2). UE hat der Prämienanbieter entsprechend dieser Regelung den Prämienempfänger auch dann zu unterrichten, wenn er das Pauschalbesteuerungsverfahren wechselt (s. Anm. 32) oder die Pauschalierung fehlgeschlagen ist. Insoweit ist die Regelung nach der hier zum Ausdruck kommenden Intention des Gesetzgebers systemwidrig lückenhaft. Das Unterlassen der Unterrichtung ist stl. für den Prämienanbieter allerdings folgenlos (glA THOMAS, DSStR 1997 S. 307; URBAN in LStR-krit, § 37 a RdNr. 3). Eine Klage des Prämienempfängers auf Unterrichtung iSd. Abs. 2 Satz 2 ist vor den ordentlichen Gerichten zu erheben, nicht vor den FG (Anm. 7).

**Form der Unterrichtung:** Das Gesetz schreibt für die Unterrichtung des Prämienempfängers keine Form vor. Die Schriftform ist aber die einzig sinnvolle, da nur dann der Prämienanbieter die Erfüllung seiner Unterrichtspflicht und der Prämienempfänger das Fehlen seiner Erklärungspflicht hinsichtlich zugeflossener Sachprämien leicht und einwandfrei nachweisen kann.

**Fehlende Unterrichtung:** Solange der Prämienempfänger nicht von der Steuerübernahme des Prämienanbieters unterrichtet worden ist, ist er verpflichtet, die Sachprämie ordnungsgemäß zu erklären und zu versteuern, soweit sie stpfl. ist (s. Anm. 23 ff.). Die Unterrichtung ist für den Prämienempfänger also ein wichtiger Beleg, die Sachprämie stl. nicht zu erklären. Allerdings stellt sie lediglich ein Beweisanzeichen für die fehlende StPfl. zugeflossener Sachprämien dar. Dem Stpfl. stehen zum Beweis dieser Tatsache gegenüber seinem WohnsitzFA sämtliche Beweismittel zur Verfügung. Entscheidend ist die Genehmigung der Pauschalierung durch das BetriebsstättenFA als Grundlagenbescheid auch für die Einkommenbesteuerung des Prämienempfängers (s. Anm. 11). Daher ist das WohnsitzFA auf entsprechenden Vortrag des Stpfl. verpflichtet, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Der Unterrichtung kommt insgesamt nur eine den Stpfl. in strafrechtlicher Hinsicht entlastende Bedeutung zu, wenn er den Zufluß einer Sachprämie objektiv fehlerhaft nicht erklärt hat. Eine sorgfältige Aufbewahrung ist gleichwohl – oder gerade deshalb – angezeigt. Eine Rechtspflicht hierzu besteht allerdings nicht.

Einstweilen frei.

29–30

## Erläuterungen zu Abs. 3: Antragsverfahren

31

### I. Örtlich zuständige Finanzbehörde (Satz 1 und 2)

Örtlich zuständig ist das BetriebsstättenFA des Prämienanbieters. Durch den Klammerverweis auf § 41 a Abs. 1 Nr. 1 ist dieses FA als das, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte iSd. § 41 Abs. 2 befindet, legaldefiniert. Damit gilt auch hier der lohnsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff, der von dem Begriff in § 12 AO und in den Doppelbesteuerungsabkommen abweicht (näher dazu § 41 Anm. 26 ff.).

**Mehrere BetriebsstättenFA:** Hat der Prämienanbieter mehrere BetriebsstättenFA, ist dasjenige der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Prämien ermittelt werden. Die Prämien werden dort ermittelt, wo sie nach der Betriebsorganisation verwaltet werden, dh. die Gutschriften und die Prämieninanspruchnahme jeweils festgestellt werden, mag auch die eigentliche Datenverwaltung in der DV-Abteilung einer anderen Betriebsstätte oder auf DV-Systemen außer Haus erfolgen. Ist die Prämienermittlung im Unternehmen auf mehrere Betriebsstätten aufgeteilt, folgt uE aus Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 die Zuständigkeit auch mehrerer BetriebsstättenFA. Jedes hat die von der Betriebsstätte in seinem Zuständigkeitsbereich ermittelte pauschale ESt. festzusetzen und zu erheben.

**Prämienermittlung nicht im Inland:** Erfolgt die Prämienermittlung nicht in einem inländischen Betrieb oder in einer inländischen Betriebsstätte des Prämienanbieters, wird der Mittelpunkt dessen geschäftlicher Oberleitung im Inland (vgl. § 10 AO) als die für die Bestimmung des örtlich zuständigen FA maßgebende Betriebsstätte fingiert (Abs. 3 iVm. §§ 41 a Abs. 1 Nr. 1, 41 Abs. 2 Satz 2; vgl. näher § 41 Anm. 28 f.). Zur Rechtsfolge, wenn auch dieser Mittelpunkt nicht im Inland liegt, s. Anm. 13.

32

### II. Wirkung der Genehmigung (Satz 3)

**Zeitliche Wirkung der Genehmigung:** Die Genehmigung wird mit Wirkung für die Zukunft erteilt. Eine rückwirkende Genehmigung ist ausgeschlossen (Ausnahme: § 52 Abs. 2g Satz 1, s. Anm. 2). Den FinBeh. steht insoweit ein Ermessen nicht zu. Daher wäre terminologisch richtig von einer Einwilligung der FinBeh. iSd. § 183 Satz 1 BGB, nicht von einer rückwirkenden Genehmigung iSd. § 184 Abs. 1 BGB zu sprechen (THOMAS, DStR 1997 S. 306 Fn. 12).

► *Befristung zulässig:* Es ist allerdings in das pflichtgemäße Ermessen der FinBeh. gestellt, die Genehmigung zu befristen. Dies kann zB sinnvoll sein, um durch eine LStAp. die Beachtung aller sich aus der Übernahme der Pauschalbesteuerung ergebenden Pflichten festzustellen und daraus Schlüsse für eine zukünftige Zulassung der Pauschalierung zu ziehen. Zu den Nebenbestimmungen allgemein s. Anm. 11.

► *Widerruf, Rücknahme:* Die Wirkung einer Genehmigung kann darüber hinaus im Fall ihrer Rechtswidrigkeit durch Widerruf nach § 130 Abs. 2 AO auch mit Wirkung für die Vergangenheit, ansonsten durch Rücknahme nach § 131 Abs. 2 AO mit Wirkung für die Zukunft unter den dort jeweils genannten besonderen Voraussetzungen erlöschen.

► *Geltungszeitraum* ist damit generell der Zeitraum von der Bekanntgabe der Genehmigung bzw. einem ausdrücklich bestimmten späteren Wirksamkeitsbeginn bis zum durch Befristung bestimmten Termin bzw. zur Rücknahme oder zum Widerruf der Zulassung.

**Sachliche Wirkung der Genehmigung:** Die Genehmigung löst mit ihrer Bekanntgabe (§ 122 Abs. 1 AO) für den gesamten Geltungszeitraum die sich aus Abs. 1, 2 und 4 ergebenden Rechtsfolgen aus. Eine Pflicht, die Pauschalbesteuerung durchzuführen, besteht allerdings nicht. Dem Gesetzeswortlaut läßt sie sich nicht entnehmen, insbesondere nicht Satz 3 Halbs. 2 (glA THOMAS, DStR 1997 S. 308), ebensowenig den Gesetzesmaterialien. Aus Abs. 1 Sätze 1 und 2 ergibt sich uE aber, daß der Prämienanbieter nicht für jede ausgeschüttete Sachprämie willkürlich entscheiden darf, ob er die ESt. pauschaliert (aA wohl THOMAS aaO). Er ist jedenfalls für einen Mindestzeitraum an das Pauschalbesteuerverfahren für die ausgeschütteten Sachprämien gebunden. Ein solcher Mindestzeitraum ist nicht ausdrücklich geregelt. Im Hinblick auf die verfahrensrechtliche Anknüpfung an die LSt. ist uE der für die Betriebsstätte maßgebliche Anmeldezeitraum der kürzestmögliche Pauschalierungszeitraum.

Auf den Jahresfreibetrag gem. § 3 Nr. 38 kann nicht abgestellt werden, da dieser an das Kj. als VZ (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2) anknüpft. Es wird auch nicht verkannt, daß der VZ der vom Prämienempfänger im Hinblick auf seine eventuelle StPfl. für zugeflossene Sachprämien (s. Anm. 24 ff.) erwartete Zeitraum ist. Der Mindestbesteuerungszeitraum ist aber nicht aus der Perspektive des Prämienempfängers zu bestimmen, sondern aus der des Prämienanbieters als dem nach dieser Norm das Verfahren bestimmenden Stpl.

In der Praxis werden sich allerdings längere zusammenhängende Zeiträume, vor allem das Wj. bzw. Rumpfwj., oder sogar im Hinblick auf das Bemühen um Kundenbindung und die Minimierung von Verwaltungskosten des Prämiensystems ein völliger Verzicht auf den Wechsel zwischen Pauschal- und Regelbesteuerungsverfahren (s. Anm. 24 f.) innerhalb des Geltungszeitraums der Genehmigung durchsetzen.

**Von der Genehmigung erfaßte Sachprämien:** Von der Genehmigung erfaßt sind sämtliche im Geltungszeitraum der Zulassung an die im Inland ansässigen Prämienempfänger (s. Anm. 17) ausgeschütteten Sachprämien. Dies ist eine Selbstverständlichkeit, die lediglich zur Klarstellung aufgenommen wurde (BTDrucks. 13/5952, S. 48 zu Nr. 6 Buchst. f). Die Ausschüttung aus der Sicht des Prämienanbieters entspricht dem Prämienzufluß bei dem Prämienempfänger iSd. Abs. 1 Satz 2 (dazu Anm. 18). Eine Beschränkung der Genehmigung auf bestimmte Sachprämien ist ebensowenig möglich wie die des Zulassungsantrags (Anm. 12).

Einstweilen frei.

33–34

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

### I. Geltung der pauschalen ESt. als Lohnsteuer

#### 35 1. Überblick: Die Bedeutung der Fiktion

Das Gesetz fingiert im Halbs. 1 des Abs. 4 die pauschale ESt. als LSt. Damit ist zunächst auf alle lohnstl. Bestimmungen der §§ 38 ff. verwiesen. Allerdings bewirkt die gesetzliche Fiktion hier keine völlige Gleichsetzung der Sachverhalte. Bei der Auslegung der lohnstl. Vorschriften ist vielmehr der Zweck dieser Fiktion zu berücksichtigen, sich für die pauschalierte ESt. das bestehende Verfahrensrecht der LSt. zunutze zu machen. Demnach sind die allgemeinen Steuertatbestände (§§ 38, 40–40 b) sowie die Normen, die an die Besonderheiten der Einbehaltung und Abführung der LSt. anknüpfen (§§ 38 a–39 d, 41 b–42 b), von der Verweisung nicht berührt. Darüber hinaus gehen die besonderen Regelungen dieser Norm der Verweisung im Wege der Fiktion vor (dazu Anm. 23, 31 und 37). Soweit die lohnstl. Normen im Rahmen des Pauschalbesteuerung von Kundenbindungsprämien anzuwenden sind, sind die Begriffe „Arbeitgeber“ durch „Prämienanbieter“ und „Arbeitnehmer“ durch „Prämienempfänger“ zu ersetzen. Von der Verweisung erfaßt sind:

- § 41, § 4 LStDV: Aufzeichnungspflichten und Kontoführung (Anm. 36)
- § 41 a: Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt. (Anm. 37)
- § 42 d: Haftung des Prämienanbieters, Nachforderung der Steuer (Anm. 38)
- § 42 e: Anrufungsauskunft (Anm. 39)
- § 42 f: LStAußenprüfung (Anm. 40)

Im folgenden werden nur die Besonderheiten dieser Regelungen für die pauschale Einkommensteuer dargestellt. Im übrigen wird auf die Kommentierung zu den jeweiligen Vorschriften verwiesen.

#### 36 2. Aufzeichnungspflichten, Kontoführung (§ 41, § 4 LStDV):

Nach § 41 trifft den Prämienanbieter die Pflicht, für jeden Prämienempfänger, der sich am Kundenbindungsprogramm beteiligt, und für jedes Kalenderjahr ein Prämienkonto zu führen. Solche Konten waren auch bislang betriebsintern notwendig, um die Bonusguthaben und Prämienausschüttungen zugunsten des Prämienempfängers korrekt abrechnen zu können. Nunmehr ist dieses Konto zwingend auch im stl. Interesse zu führen.

**Art der Kontoführung:** Wie das Prämienkonto geführt wird, bestimmt der Prämienanbieter. Hierbei ist besonders dem Zweck der Kontoführung, nämlich die leichte Nachprüfbarkeit, und den Regelungen der §§ 145 ff. AO Rechnung zu tragen (vgl. § 41 Anm. 12).

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

**Inhalt des Prämienkontos:** In das Konto sind alle für die Erhebung der pauschalen ESt. erforderlichen Merkmale des Prämienempfängers einzutragen.

► *Aufzeichnungspflichtige Einzelangaben:* Erforderlich ist die Aufzeichnung aller den Prämienempfänger eindeutig identifizierenden persönlichen Daten sowie die für die Berechnung der pauschalen ESt. notwendigen Angaben zu den ausgeschütteten Prämien. Aufgrund der persönlichen Angaben muß insbesondere festgestellt werden können, ob der Prämienempfänger im Inland ansässig oder als gebietsansässig zu behandeln ist (s. Anm. 17). Danach muß das Konto im einzelnen folgende Mindestangaben enthalten:

- Vorname, Familienname, Geburtstag und Wohnort des Prämienempfängers (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 LStDV).
- Datum der Inanspruchnahme einer Sachprämie durch den Prämienempfänger (§ 4 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 3 Satz 1 und 2 LStDV).
- Art und Wert der Sachprämie (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 LStDV).
- Nach § 3 Nr. 38 stfreie Sachprämien (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 LStDV).
- Auf die Sachprämien entfallende pauschale ESt. (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 LStDV).

► *Aufzeichnungserleichterungen:* Grundsätzlich bestehen keine Bedenken, die lohnstl. Aufzeichnungserleichterungen auch im Geltungsbereich dieser Vorschrift anzuwenden.

▷ *Zulässige Aufzeichnungserleichterung:* Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV kann mit Zulassung der OFD ein Unternehmen, das für die Prämienabrechnung ein maschinelles Verfahren anwendet, ein anderes als in § 4 Abs. 1 und 2 LStDV geregeltes Verfahren anwenden, wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist.

▷ *Nicht anwendbare Aufzeichnungserleichterungen* beinhalten dagegen

- § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV, da es für die Bemessung der pauschalen ESt. auf den gesamten Wert der Prämien ankommt (Abs. 1 Satz 3).
- § 4 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 ff. LStDV (Sammelkonto), da hier keine nach §§ 40 bis 40b pauschal besteuerten Bezüge vorliegen und die auf den einzelnen Prämienempfänger entfallenden Beträge regelmäßig gesondert ermittelt werden (können).
- § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV, da § 3 Nr. 38 die Steuerbefreiung von Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen abschließend regelt und keine Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 3 vorliegen.
- § 4 Abs. 4 LStDV (Bagatellgrenze ohne LSt.), da es nach Abs. 1 bei jeder Ausschüttung einer Sachprämie zur Erhebung der pauschalen ESt. kommt.

► *Keine Aufzeichnungspflicht* besteht für die Dienstleistungen, die der Prämienempfänger bei dem Prämienanbieter in Anspruch nimmt und die zum Erwerb der Prämienberechtigung führen (s. § 3 Nr. 38 Anm. 8). Man mag das im Hinblick auf die ggf. für stl. Zwecke erforderliche Aufteilung der Prämie im Verhältnis der privaten oder betrieblichen/beruflichen Veranlassung (s. Anm. 24f.) zwar für einen Mangel des Gesetzes halten. Dieser wird aber in der Praxis keine Bedeutung erlangen, da der Prämienanbieter die Daten ohnehin für die Abrechnung mit dem Prämienempfänger vorhalten muß. Der Kunde wird regelmäßig schriftlich über den Stand seines Prämienkontos informiert werden. Die Aufteilung hat lediglich für seine Steuerpflicht Bedeutung, so daß erforderlichenfalls die Vorlage der Kontoauszüge von ihm, hilfsweise (zB bei Verlust) vom Unternehmen gefordert werden kann (§ 97 Abs. 1 AO).

**Ort der Kontoführung:** Das Prämienkonto ist am Ort der Betriebsstätte zu führen, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachprämien ermittelt werden (§ 41 Abs. 1 Satz 1; zur Betriebsstätte s. Anm. 31). Gegen eine

Unterstützung der Kontoführung durch Datenverarbeitungssysteme außer Haus oder über die Grenze bestehen keine Bedenken, wenn eine jederzeitige Überprüfbarkeit des Prämienkontos in der maßgeblichen (inländischen) Betriebsstätte gewährleistet ist.

**Aufbewahrungsfrist:** Das Prämienkonto ist bis zum Ablauf des sechsten KJ., das auf die im jeweiligen KJ. zuletzt eingetragene Inanspruchnahme einer Sachprämie folgt, aufzubewahren (§ 41 Abs. 1 Satz 9). Entscheidend ist das Datum der Inanspruchnahme der Prämie, nicht das Datum der Eintragung in das Prämienkonto (s. § 41 Anm. 25).

### 37 3. Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt. (§ 41 a)

Aufgrund der Fiktion als LSt. gelten für die pauschale ESt. grundsätzlich auch die aus § 41 a resultierenden Pflichten des Prämienanbieters zur Anmeldung und Abführung sowie die Bestimmungen zur hierbei zu beachtenden Form (§ 41 a Abs. 1 Satz 2) und zum LStAnmeldungszeitraum (§ 41 a Abs. 2). Allerdings hat der Gesetzgeber teilweise in § 37 a selbst entsprechende Bestimmungen getroffen, die der Anwendung des § 41 a vorgehen. Daher wird dieser Regelungsbereich gesondert dargestellt (s. Anm. 43).

### 38 4. Haftung des Prämienanbieters, Nachforderung der Steuer (§ 42 d)

Die Haftungsregelungen des § 42 d Abs. 1–3, 6–8 sind für die pauschale ESt. ohne Bedeutung. Eine Haftung setzt voraus, daß der Haftende für eine fremde Schuld eintreten muß (TIPKE/KRUSE, Vor § 69 AO RdNr. 3; s. a. § 42 d Anm. 8). Der Prämienanbieter muß aber diese Steuer nicht als fremde Schuld einbehalten und abführen, sondern schuldet sie selbst (s. Anm. 23). Deshalb kann hier nur § 42 d Abs. 4 Bedeutung gewinnen (vgl. zur pauschalen LSt. BFH v. 28. 1. 83 VI R 35/78, BStBl. II S. 472), da die pauschale ESt. auch in der Fiktion als LSt. weiterhin als pauschale Steuer iSd. Abs. 4 Satz 2 zu charakterisieren ist. Danach ist weder ein Pauschalierungsbescheid (s. Anm. 43) noch ein Leistungsgebot erforderlich, soweit der Prämienanbieter

- die pauschale ESt. angemeldet hat (§ 42 d Abs. 4 Satz 1 Nr. 1);
- nach Abschluß einer LStAußenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt (§ 42 d Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Dieses Anerkenntnis steht nach § 167 Abs. 1 Satz 3 AO einer Steueranmeldung und damit einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 168 Satz 1, 164 AO) gleich.

### 39 5. Anrufungsauskunft (§ 42 e)

Das nach Abs. 3 zuständige BetriebsstättenFA (s. Anm. 31) hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die LSt. anzuwenden sind.

**Kreis der Auskunftsberechtigten:** Auskunftsberechtigt ist der Prämienanbieter, nicht aber der Prämienempfänger. Diese Stellung vermittelt auch nicht die Fiktion der pauschalen ESt. als LSt. in Abs. 4 Halbs. 1. Denn die Berechtigung des ArbN zur Anfrage an das BetriebsstättenFA folgt aus seiner Stellung als Schuldner der LSt. nach § 38 (s. § 42 e Anm. 27 mwN). Dem Prämienempfänger steht aufgrund der Abgeltungswirkung (s. Anm. 23) eine vergleichbare Position nicht zu.

**Gegenstand der Anrufungsauskunft** können nur Fragen im Zusammenhang mit der pauschalen ESt. in formeller wie in materiellrechtlicher Hinsicht sein. Zu den Anforderungen an eine Anfrage s. § 42 e Anm. 32.

## 6. Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42 f)

40

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

Einstweilen frei.

41–42

## II. Anmeldung und Abführung der pauschalen Steuer

43

Nach Abs. 4 Halbs. 2 ist die pauschale ESt. vom Unternehmen in der LStAnmeldung der Betriebsstätte iSd. Abs. 3 anzumelden und spätestens am 10. Tag nach Ablauf des für diese Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldungszeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Die Vorschrift wiederholt damit § 41 a Abs. 1 Satz 1 und wäre somit wegen der Fiktion der Steuer als LSt. entbehrlich. Eine Ausnahme bildet lediglich die Bestimmung der für die Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt. maßgebenden Betriebsstätte (s. Anm. 31). Insoweit wird der Betriebsstättenbegriff des § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 41 Abs. 2 konkretisiert. Für die Anmeldung und Abführung der pauschalen ESt. gelten die Verfahrensgrundsätze der pauschalen LSt. Auf die entsprechende Kommentierung wird verwiesen. Folgende Besonderheiten sind aber zu beachten:

**Anmeldung der pauschalen ESt:** Die im Anmeldezeitraum zu erhebende pauschale ESt. muß zusammen mit der LSt. für die Betriebsstätte angemeldet werden, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Prämien ermittelt werden (Abs. 3 Satz 2, s. Anm. 31). Die Anmeldung muß die pauschale ESt. auf sämtliche im Anmeldezeitraum an die Prämienempfänger ausgeschütteten Sachprämien erfassen. Der Anmeldezeitraum bestimmt sich nach den für die maßgebende Betriebsstätte geltenden Kriterien des § 41 a Abs. 2 (idF des Art. 8 Nr. 25 JStG 1997). Als Folge der Fiktion der pauschalen ESt. als LSt. nach Abs. 4 Halbs. 1 ist diese in die Berechnung, ob die Grenzen für den jeweils kürzeren Anmeldezeitraum überschritten sind, einzubeziehen.

**Schätzung der pauschalen ESt.:** Unterbleibt die Abgabe der LStAnmeldung, kann das BetriebsstättenFA die LSt. schätzen (§ 162 AO) und durch Steuerbescheid festsetzen. Erklärt der Prämienanbieter trotz Zulassung der Pauschalierung nach Abs. 1 keine pauschale ESt., bedarf es vor der Schätzung allerdings einer näheren Ermittlung des BetriebsstättenFA (§ 88 AO), da die Entstehung der pauschalen ESt. von der Ausschüttung einer Sachprämie abhängt (s. Anm. 18). Es kann demnach – anders als bei der LSt., wenn die Beschäftigung von ArbN amtsbekannt ist – nicht in jedem Anmeldezeitraum zwangsläufig mit einer Entstehung pauschaler ESt. gerechnet werden, wenn nicht der Umfang des Kundenbindungsprogramms, insbesondere die Teilnehmerzahl, dies nahelegt.

**Änderung der Anmeldung:** Bemerkt der Prämienanbieter, daß er die pauschale ESt. unrichtig angemeldet hat (vgl. § 153 AO), kann er in gleicher Weise wie bei

einer fehlerhaften LStAnmeldung verfahren, dh. Einspruch einlegen (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO), eine geänderte LStAnmeldung abgeben oder die Änderung der Steuerfestsetzung beantragen (§§ 168, 164 Abs. 2 AO). Im Fall des Einspruchs steht § 69 Abs. 2 Satz 6 FGO idF des Art. 19 JStG 1997 der Aufhebung der Vollziehung im Falle der Abführung der zu hoch angemeldeten LSt. nicht entgegen. Die für die pauschale LSt. in entsprechender Anwendung des § 41 c gegebene Möglichkeit zur Korrektur fehlerhafter LStAnmeldungen (vgl. BLÜMICH/HEUERMANN, § 41 c Rz. 15; TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 41 c RdNr. A 5 mwN) besteht auch für die pauschale ESt. Der Prämienanbieter kann danach die EStPauschalierung ändern, wenn er die Fehlerhaftigkeit seiner bisherigen Pauschalierung erkennt.

Stellt das BetriebsstättenFA fest, daß ausgeschüttete Prämien in einer LStAnmeldung nicht erfaßt sind, kann es die darauf entfallende pauschale ESt. durch Pauschalierungsbescheid erheben. Ein Haftungsbescheid kommt nicht in Betracht. Ein Bescheid ist allerdings in den Fällen des § 42 d Abs. 4 Satz 1 entbehrlich (s. Anm. 38).

Ist die Pauschalierung fehlgeschlagen (s. Anm. 27), sind die als Bescheide geltenden Anmeldungen bzw. die Festsetzungen der pauschalen ESt. nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzuheben, da die Genehmigung Grundlagenbescheid für die Anmeldung der pauschalen ESt. ist (Anm. 11).

**Steuerstrafrecht:** Das Unterlassen der Anmeldung oder Abführung der pauschalen ESt. bis zum Fälligkeitstag entgegen § 37a Abs. 1 und 4 erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, die nicht vollständige Anmeldung oder Abführung den des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Bei vorsätzlichem Handeln liegt Steuerhinterziehung vor, bei Leichtfertigkeit leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO). Die verspätete oder unvollständige Abführung der pauschalen ESt. stellt dagegen keine Gefährdung von Abzugssteuern (§ 380 AO) dar. Die pauschale ESt. ist wie die pauschalierte LSt. keine Abzugssteuer.

44–49 Einstweilen frei.

**ABC zur Pauschalierung der ESt. nach § 37 a**

50

**Abführung der pauschalen ESt.:** s. Anm. 37, 43.

**Abgeltungswirkung:** Die pauschalbesteuerten Sachprämien bleiben bei der Einkommensbesteuerung des Prämienempfängers außer Betracht, s. Anm. 23–26.

**Änderung der Anmeldung:** s. Anm. 43.

**Anmeldung der pauschalen ESt.:** s. Anm. 37, 43

**Anrechnung der pauschalen ESt.** beim Prämienempfänger erfolgt nicht, s. Anm. 23.

**Anrufungsauskunft:** s. Anm. 39.

**Ansässigkeit im Inland:** s. Anm. 17.

**Antrag auf Pauschalierung:** s. Anm. 12.

**Aufbewahrungsfrist für das Prämienkonto:** s. Anm. 36.

**Aufzeichnungserleichterungen für das Prämienkonto:** s. Anm. 36.

**Auslandsbedienstete:** s. Anm. 4, 17.

**Außenprüfung:** s. Anm. 40.

**Beiladung** des Prämienempfängers zum Rechtsstreit des Prämienanbieters ist nicht erforderlich, s. Anm. 7.

**BetriebsstättenFA:** s. Anm. 31.

**Bilanzierung:** s. Anm. 25.

**Buchführung:** s. Anm. 7.

**Diplomaten:** s. Auslandsbedienstete.

**EG-rechtliche Auswirkungen:** s. Anm. 13, 17.

**Einnahme-Überschußrechnung:** s. Anm. 25.

**Einspruch:** s. Anm. 7.

**Entstehung der pauschalen ESt.:** s. Anm. 18, 23.

**Fehlgeschlagene Pauschalierung:** s. Anm. 27.

**Genehmigung der Pauschalierung:** s. Anm. 32; s. a. Zulassung der Pauschalierung.

**Grenzpendler:** s. Anm. 4, 17.

**Grundlagenbescheid:** Die Zulassung der Pauschalierung ist Grundlagenbescheid für die LStAnmeldungen des Prämienanbieters und für die Einkommensbesteuerung des Prämienempfängers, s. Anm. 11.

**Haftung:** Eine Haftung des Prämienanbieters kommt nicht in Betracht, s. Anm. 38.

**Hinzuziehung:** s. Beiladung.

**Inhalt der Prämienkontos:** s. Anm. 36.

**Inländerdiskriminierung:** s. Anm. 4 und 17.

**Klage:** s. Anm. 7.

**Kontoführung:** s. Anm. 36.

**LStAußenprüfung:** s. Anm. 40.

**LStFiktion:** s. Anm. 35.

**Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung:** s. Anm. 31.

**Pauschalierungsbescheid:** s. Anm. 38.

**Prämienanbieter:** zum inländischen Prämienanbieter s. Anm. 13, zum ausländischen Anm. 13 und 23.

**Prämienempfänger:** s. Anm. 17.

**Rechtsmittel:** s. Anm. 7.

**Steuersatz:** s. Anm. 19.

**Steuerschuldner:** s. Anm. 23.

**Steuerstrafrechtliche Bezüge:** s. Anm. 43.

**Übernahme der pauschalen ESt.:** s. Anm. 23.

**Überschußeinkünfte:** s. Anm. 26.

**Unterrichtung des Prämienempfängers:** s. Anm. 28.

**Wert der Prämie:** s. Anm. 16.

**Zufluß der Sachprämie:** s. Anm. 18.

**Zulassung der Pauschalierung:** s. Anm. 11; s. a. Genehmigung der Pauschalierung.

**Zuschlagsteuern:** s. Anm. 23.