

## § 37b

### Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

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

1. betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
2. Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1,

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

1. soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
2. wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von 10 000 Euro übersteigen.

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

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

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

Autor: Dr. Wolfgang **Lingemann**, Rechtsanwalt, Köln  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 37b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 37b . . . . .	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	7
II. Rechtsentwicklung des § 37b . . . . .	2	VI. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	8
III. Bedeutung des § 37b . . . . .	5		
IV. Geltungsbereich des § 37b . . . . .	6		

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Einheitliche Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 1) . . . . .</b>	<b>9</b>	<b>IV. Wahlrecht zur Pauschalversteuerung mit 30 % (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 3) . . . . .</b>	<b>17</b>
<b>II. Betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 2 Nr. 1)</b>		<b>V. Bemessungsgrundlage (Abs. 1 Satz 2)</b>	
1. Zuwendung anderer Art als Geld . . . . .	10	1. Aufwand des Steuerpflichtigen incl. Umsatzsteuer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1) . . . . .	
2. Betriebliche Veranlassung . . . . .	11	2. Mindestbemessungsgrundlage bei Arbeitnehmern verbundener Unternehmen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	19
3. Zusätzliche Gewährung zur vereinbarten Leistung oder Gegenleistung . . . . .	12	<b>VI. Pauschalierungshöchstbeträge (Abs. 1 Satz 3)</b>	
4. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen . . . . .	13	1. Aufwand größer als 10000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr (Frei- bzw. Höchstbetrag), Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 . . . . .	23
<b>III. Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 2 Nr. 2) . . . . .</b>	<b>14</b>	2. Aufwand für einzelne Zuwendung größer als 10000 € (Freigrenze), Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 . . . . .	24

Erläuterungen zu Abs. 2:  
Pauschalierungswahlrecht bei Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen

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

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Rechtsfolgen der Inanspruchnahme  
des Pauschalierungswahlrechts**

Anm.			Anm.
<p>I. Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Zuwendungsempfänger auf den zuwendenden Steuerpflichtigen (Abs. 3 Sätze 1 und 2) . . . . .</p>	30	<p>II. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger (Abs. 3 Satz 3) . . . . .</p>	31

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

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

## Allgemeine Erläuterungen zu § 37b

**Schrifttum:** ALBERT, Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachbezügen für die Lohn- und Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 2007, FR 2006, 913; DRENECK, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer – Lohnsteuer-Merkblatt 2007, DB-Beil. 2/2007; VAN DÜLMEN, Der neue § 37b EStG: Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen, DStR 2007, 9; C. FUHRMANN, Steuerliche Hinweise rund um den Arbeitslohn – Pauschalierung, Sachzuwendung, Sachbezug, Internationales und Weiteres, KÖSDI 2007, 15550; NIERMANN, Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007, DB 2006, 2307; PREISING/KIESEL, Pauschalbesteuerung von nützlichen Aufwendungen? – Zum Verhältnis von § 37b EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2007, 1108; SEIFERT, Neue Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen, DStZ 2007, 102; URBAN, Der Steuerpflichtige erhebt die Einkommensteuer – kritische Betrachtung des § 37b EStG, DStZ 2007, 299; M. WERNER, Pauschalierung von Sachzuwendungen – Einführung des § 37b durch das JStG 2007, NWB F. 6, 4783; R. HARTMANN, BMF-Einführungsschreiben zur neuen Pauschalsteuer bei Sachzuwendungen, DStR 2008, 1418; J. SCHULZ, § 37b EStG – Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen – BMF-Schreiben v. 29.4.2008 beantwortet offene Fragen, NWB F. 6, 4937; WARNKE, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen gem. § 37b EStG – Regelungen des BMF-Schreibens vom 29.4.2008, EStB 2008, 247; M. WERNER, Bonuspunkte zur Kundenbindung – Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht bei pauschalierten Zuwendungen von Dritter Seite?, NWB F. 6, 4951; R. DEMUTH, Brennpunkte zur Arbeitnehmerbesteuerung, KÖSDI 2009, 16485.

1

### I. Grundinformation zu § 37b

Die Einführung von § 37b durch das JStG 2007 dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei Sachzuwendungen. Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an ArbN sowie an Personen, die zum Stpfl. nicht in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, sind praktisch vielfältig und häufig für den Empfänger nur schwer zu bewerten. § 37b ermöglicht es dem Zuwendenden, die grundsätzlich vom Empfänger geschuldete ESt. für diesen mit abgeltender Wirkung zu einem Pauschalsteuersatz zu übernehmen und für diesen abzuführen (kritisch dazu URBAN, DStZ 2007, 299). Ein weiterer Grund der Einführung von § 37b ist die in der bisherigen Praxis nur lückenhafte Erfassung von Sachzuwendungen aus gesellschaftlichem Anlass und das hierzu bestehende Fiskalinteresse.

**Abs. 1** regelt die Pauschalierung von Zuwendungen an Empfänger, die nicht ArbN (Nicht-ArbN) des Stpfl. sind.

**Abs. 2** behandelt Zuwendungen an ArbN.

**Abs. 3** enthält die Rechtsfolge bei Pauschalierung, dh. die Abgeltungswirkung, und normiert die Pflicht des Zuwendenden, den Empfänger hiervon zu unterrichten.

**Abs. 4** regelt das Verfahren bei der Anmeldung und Abführung der Pauschalsteuer.

2

### II. Rechtsentwicklung des § 37b

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): § 37b ist durch das JStG 2007 neu in das EStG aufgenommen worden. Die Regelung überlagert die bereits früher zu ganz bestimmten Sachzuwendungen ergangenen BMF-Schreiben und erfasst zum ersten Mal Parallelsachverhalte, für die sich sonst die

Frage der entsprechenden Anwendung dieser Verwaltungsanweisungen gestellt hätte (s. zu deren Fortgeltung Anm. 5). Ab 2007 ergingen erste Ausführungsschreiben der Finanzverwaltung, zB OFD Rhld. v. 14.12.2007 – S 2334 - 1011 - St 211, nv.; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566.

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

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Vorschrift ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift zu § 37b gem. § 52 Abs. 1 in der bei In-Kraft-Treten des JStG 2007 geltenden Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem Kj. 2007 anzuwenden.

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

Diese nicht weiter begründete Ansicht überzeugt nicht. Aus der Wahlmöglichkeit des Stpfl., die Pauschalversteuerung des § 37b ab 2007 in Anspruch nehmen zu können, folgt vielmehr, dass § 37b auch auf offene Fälle von Zuwendungen vor dem 31.12.2006 angewendet werden kann, die zB im Rahmen von Betriebsprüfungen für Jahre vor 2007 im Streit stehen. Dadurch können unerfreuliche Kontrollmitteilungen an FÄ der Zuwendungsempfänger vermieden werden (so NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]; M. WERNER, NWB F. 6, 4783 [4788]). In einem solchen Fall ist jedoch für den Stpfl. zu prüfen, ob nicht die Anwendung der zuvor erlassenen BMF-Schreiben über besondere Sachzuwendungen (s. Anm. 5) zu einem günstigeren Ergebnis führen würde und deshalb von den dortigen Wahlrechten Gebrauch gemacht werden sollte.

In der Besteuerungspraxis würde eine starre Geltung der Jahresgrenze zudem im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj., das vor dem 1.1.2007 beginnt, zu fragwürdigen Aufteilungen in Bezug auf die betragsmäßigen Grenzen und die Pauschalierungsmöglichkeiten für nur einen Teil der Zuwendungen führen, die nach dem 31.12.2007 gewährt worden sind. Das kann so nicht überzeugen und beruht offenbar auf einer Sichtweise, die nur kalenderjahrgleiche Wj. im Blick hat. Vielmehr wird § 37b auch auf sämtliche vollen Wj. anzuwenden sein, die vor dem 31.12.2006 begonnen haben (zur Übergangsregelung der FinVerw. zur Ausübung des Wahlrechts für Wj., die vor dem 1.7.2008 endeten, s. Anm. 34).

Einstweilen frei.

3–4

### III. Bedeutung des § 37b

5

**Keine Änderung der materiellen Steuerpflicht:** Aus der Position des § 37b im Erhebungsverfahren der ESt. folgt zunächst, dass die Vorschrift die materiellen Regelungen zur StPflicht und der Bewertung von Sachzuwendungen nicht beeinflusst. § 37b kommt einem schon lange bestehenden Bedarf der Praxis nach, der auch den Erwartungen von Zuwendungsempfängern entspricht, dass ihnen aus häufig repräsentativ mitbestimmten Zuwendungen keine stl. Lasten entstehen mögen. Außerdem macht § 37b die komplexen tatsächlichen Sachverhalte von Zuwendungsbündeln erstmals einigermaßen administrativ handhab-

bar. Deshalb schon „von einem großen Wurf“ zu sprechen (LADEMANN/STEINER, § 37b Rn. 1), erscheint jedoch euphemistisch: Für die zuwendenden Unternehmen bringt die Vorschrift neuen buchhalterischen Aufwand mit sich, die pauschale Abführung datenverwaltungstechnisch umzusetzen und die Höchstgrenzen zu überwachen. Zudem steht die Anzeigepflicht über die Pauschalversteuerung gegenüber dem Zuwendungsempfänger in einem gewissen Widerspruch zu gesellschaftlichen Konventionen, nach denen der Zuwendungsempfänger wohl eher nicht mit unbeliebten Fragen des Aufwands bei ihm oder dem Geber zu behelligen ist.

**Ausführungsschreiben des BMF:** Durch das Schreiben des BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566) sind einige Detailfragen inzwischen geklärt und zuvor ergangene OFD-Verfügungen überholt worden. Allerdings bleiben verschiedene Probleme nach wie vor ungelöst (s. Anm. 9, 12, 13, 18, 31). Wegen der hohen Belastung des Zuwendenden durch die pauschale Steuerübernahme ist zu befürchten, dass nicht Wenige von § 37b gerade keinen Gebrauch machen und sich für die Alternative entscheiden werden, anstelle von § 37b den Aufwand für die Zuwendung als nach § 160 AO nicht abzugsfähige BA zu behandeln. Der Zuwendungsempfänger bleibt damit in der (oftmals nicht befolgten) Versteuerungspflicht. In diesem Fall verfehlt § 37b sein Ziel, die Grauzone von Sachzuwendungen stl. in den Griff zu bekommen.

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

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

Diese Verwaltungsanweisungen bleiben weiter anwendbar, soweit in ihnen Aufteilungs-Pauschalregelungen enthalten sind (so auch ausdrücklich BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 15 [danach sind ab 1.1.2007 nicht mehr anzuwenden BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 Tz. 16, 18, u. v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447 vorletzter Absatz]; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]; VAN DÜLMEN, DStR 2007, 9 [14]). Denn § 37b schafft nur eine weitere Wahlmöglichkeit, aber keine verdrängende Regelung für die bisher in Verwaltungsanweisungen geregelten Spezialsachverhalte. Für Fälle vor dem 1.1.2007 s. Anm. 2.

**Steuerpflicht des Zuwendenden:** Die Vorschrift ist mangels besonderer Regelung nicht nur auf primär stpfl. natürliche Personen und Körperschaften, sondern als Verfahrensvorschrift auch auf ausländ. Unternehmen und – an sich nicht stpfl. – Anstalten des öffentlichen Rechts anwendbar. Diese werden zu „Stpfl.“ iSv. § 37b (so auch BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 1; NIERMANN, DB 2006, 2307; URBAN, DStZ 2007, 299 [302]), genauer gesagt zu „Abführungspflichtigen“. Sofern eine Zuwendung durch mehrere Konzernunter-

nehmen gewährt wird, zB bei gemeinsam ausgerichteten Incentive-Maßnahmen, ist jedes einzelne Unternehmen „Zuwendender“.

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

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

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

**Sozialversicherungsbeiträge:** Folgerichtig zur Einführung des § 37b wäre grundsätzlich die Schaffung einer korrespondierenden Regelung zur Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen des Zuwendungsempfängers durch den Stpfl. gewesen, jedenfalls soweit es sich um ArbN handelt. Die Sozialversicherungspflichtigkeit von Zuwendungen gem. § 37b wurde ab 1.1.2009 durch Einfügung einer neuen Nr. 14 in § 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung aber lediglich für nicht beim Stpfl. oder einem mit ihm verbundenen Unternehmen beschäftigte ArbN ausgenommen (Art. 1 Nr. 1 Buchst. b der VO v. 18.11.2008, BGBl. I 2008, 2220 iVm. § 14 SGB IV). Daraus folgt, dass Zuwendungen nach § 37b in allen übrigen Fällen sozialversicherungspflichtig waren bzw. sind und der Zuwendungsempfänger beitragspflichtig sein kann. Diese sozialversicherungsrechtl. Ungleichbehandlung eigener ArbN des Stpfl. (sozialversicherungspflichtig aus Sicht des Stpfl.) gegenüber ArbN von Dritten (sozialversicherungsfrei aus Sicht des Stpfl.), weil nur für Erstere durch ihn ArbG-Anteile zur Sozialversicherung abzuführen sind, überzeugt nicht zuletzt wegen des Verwaltungsaufwands nicht (so auch M. WERNER, NWB F. 6, 4951 [4955]: „praktischer Irrsinn“).

**Wertungswiderspruch zu den Korruptions- und Untreuestraftatbeständen im weitesten Sinne:** Die Vorschrift steht im Wertungswiderspruch zur Achtung der Einflussnahme auf Entscheidungen von Amtsträgern und Nicht-Amtsträgern, die als Unternehmensangehörige uU gegen betriebliche compliance-Richtlinien verstoßen (§§ 266, 331 ff. StGB), weil durch § 37b Steuervorteile aus der Pauschalierung gegenüber der Regelbesteuerung entstehen können (im Ergebnis ebenso PREISING/KIESEL, DStR 2007, 1108).

## VI. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

8

**Verfahrensfragen:** Wendet ein Steuerausländer einem Inländer etwas zu und wählt er die Pauschalierung (dazu ist er berechtigt, vgl. Anm. 6, 27 und BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 6), fragt sich, wie die deutsche FinVerw. den Steueranspruch gegenüber dem ausländ. Stpfl. durchsetzt. Hierzu schweigt das Ausführungsschreiben des BMF, abgesehen von der alleinigen Regelung der ört-

lichen Zuständigkeit (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 35). Der faktische Druck auf den Zuwendenden, seinen Zuwendungsempfänger vor dem Zugriff der Finanzbehörden zu bewahren, lässt erwarten, dass eine Durchsetzung des Steueranspruchs durch die FÄ nicht oft nötig sein wird. Im Einzelfall bleibt den Finanzbehörden lediglich das verfahrensrechtl. Mittel des Auskunftsaustauschs, der internationalen Beitreibungsregelungen nach den nationalen Beitreibungsgesetzen bzw. DBA-Vollstreckungsklauseln und der zwischenstaatlichen Amtshilfe (einen aktuellen Überblick gibt zB SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 117 AO Tz. 8 ff.; SEER in Festschr. Schaumburg, 2009, 151).

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

### 9 **I. Einheitliche Pauschalierung für Leistungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres (Abs. 1 Satz 1 Teilsatz 1)**

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

Die Regelung ist recht fern von der Unternehmenswirklichkeit. Aus betrieblicher Sicht steht zB zu Anfang eines Jahres noch gar nicht fest, ob und wann und an wen genau Sachzuwendungen gewährt werden sollen. Gleichwohl soll über die Versteuerung uU im Voraus für ein Wj. lang entschieden werden, sobald die erste Zuwendung erfolgt (ALBERT, FR 2006, 913 [919]). In großen Unternehmen tritt das Problem auf, welche von mehreren Abteilungen über die Pauschalversteuerung entscheidet, wenn nicht die Geschäftsleitung. Irrtümer und Unstimmigkeiten sind vorprogrammiert (so auch DRENECK, DB-Beil. 2/2007, 5).

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

#### 10 **1. Zuwendung anderer Art als Geld**

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

**Warengutscheine:** Ist die Austeilung eines Warengutscheins stl. nicht als Sachbezug, sondern als Barlohn anzusehen, scheidet § 37b aus. Zur Abgrenzung zwischen Sachbezug und Barlohn s. BFH v. 23.8.2007 – VI R 44/05, BStBl. II 2008, 52; v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530: Sachbezug nur bei einem zusätzlichen arbeitsvertraglichen Barlohnverzicht des ArbN; OFD Düss. v. 7.7.2005, StEK EStG § 8 Nr. 515.

**Bewirtung** ist eine Form der Sachzuwendung. Zu einer Anwendung der Pauschalregelung kommt es aber nur, soweit nicht die Sonderregelungen der FinVerw. zum Vorteil aus einer Bewirtung ganz oder teilweise dazu führen, dass beim Empfänger keine Einnahme erfasst wird (R 4.7 Abs. 3 EStR; R 31 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2004/2005; R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2008). Die Verwaltungsregelungen gehen insoweit der Anwendung von § 37b vor, weil § 37b als Verfahrensvorschrift jedenfalls keine neuen Einnahmetatbestände für den Empfänger schaffen soll (glA WARNKE, EStB 2008, 247 [249]; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [104]; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]).

**Steuwerbeartikel, geringwertige Warenproben** werden ebenfalls stl. wie bisher auch bei § 37b nicht erfasst. Zur Vereinfachung hat sich die FinVerw. dazu entschlossen, Fälle der Anwendung von § 37b bis zu einem Wert von 10 € nicht aufzugreifen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 10). Dies genügt dem Vereinfachungszweck von § 37b noch nicht, weil in der LSt.-Außenprüfungspraxis mitunter jede geringfügige Überschreitung der 10 €-Grenze zur analogen Anwendung des § 37b herangezogen wird und eine weitere Nachforschung, ob ein ArbN nicht monatlich mehr als einen geringwertigen Artikel erhalten hat, mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden ist (DEMUTH, KÖSDI 2009, 16485 [16488]). Daher wird mit Recht vorgeschlagen, die Nichtaufgriffsgrenze auf 25 € zu erhöhen. Aus der Ableitung der Wertgrenze aus dem Begriff der AHK und § 9b Abs. 1 folgt, dass sie den Nettobetrag ohne USt. meint (ORTMANN-BABEL/GAGEUR, BB 2008, 1318 [1319]).

## 2. Betriebliche Veranlassung

11

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

**Abgrenzung von gesellschaftsrechtlicher und privater Veranlassung:** Da vGA gesellschaftsrechtl. veranlasst sind, sind sie von der Anwendung der Pauschalierung ausgeschlossen (so NIERMANN, DB 2006, 2307 [2308]; M. WERNER, NWB F. 6, 4783 [4784]). Auch rein privat veranlasste Zuwendungen unter dem Deckmantel einer betrieblichen Veranlassung gehören als Geschenke nicht in den Anwendungsbereich von § 37b, da sie beim Empfänger nicht (einkommen)steuerbar sind. Dies ist zB denkbar, wenn statt ursprünglich zu einer Veranstaltung eingeladenere Geschäftsfreunde andere Personen in den Genuss der Zuwendung gelangen, weil der Empfänger die Zuwendung wider Erwarten tatsächlich nicht beansprucht oder sie nicht ausnutzt.

**Schmierzuwendungen, Bestechungszuwendungen:** § 37b findet auch für Sachzuwendungen zu Bestechungszwecken Anwendung und in den Fällen des § 160 AO, weil die Zuwendungen ungeachtet ihrer Nichtabziehbarkeit betrieblich veranlasst sind (s. § 4 Anm. 809; für letztere Fälle die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/2712, 55), so auch NIERMANN, DB 2006, 2307 (2308). Dabei dürfte der Pauschalierungssatz uU zu steuergünstigeren Ergebnissen führen als eine reguläre Versteuerung (sofern es zu ihr kommt). Nach KIRCHHOF/EISGRUBER IX. § 37b Rn. 6 kann jedoch die Hinzurechnung der BA zum Gewinn gem. § 160 AO unterbleiben, weil die Besteuerung beim Empfänger durch § 37b gerade sichergestellt ist.

**Rechtswidrige Bestechungsgeschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10:** Pauschalierungsfähig sind sogar Sachbezüge, auf die § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Anwendung findet. Die pauschale Steuerübernahme wegen der Steuerschuld des Empfängers ist unabhängig vom BA-Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 beim Zuwendenden (s. Anm. 7 aE).

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

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

**Gemischte Veranlassung:** Abgrenzungsschwierigkeiten treten bei gemischt veranlassten Leistungen auf, wie zB Fachveranstaltungen mit Incentive-Teilen. UE ist aufzuteilen, welche Teil-Leistung überhaupt über die vom Stpfl. geschuldete Leistung hinausgeht. So wird zB dem Empfänger der Fachprogrammanteile einer Incentive-Reise nicht als „Zuwendung“ zuzurechnen sein, sondern als Leistung im ganz überwiegenden Interesse des zuwendenden Stpfl. (so auch BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Dann fehlt es schon an einer Zuwendung. Das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 gilt auf der Einnahmenseite nicht (SCHMIDT/DRENECK XXVIII. § 37b Rn. 11; § 19 Rn. 50 „Prämien“). Derzeit fehlt es immer noch an einer praktikablen Verwaltungsregelung zur Aufteilung gemischt veranlasster Leistungen.

**Ausschluss von Rabatten aus Rahmenverträgen:** Der Gesetzeswortlaut schließt aber zB Rabatte auf der Grundlage von Rahmenverträgen zwischen dem Stpfl. und ArbN von Konzernunternehmen aus, wenn diese einen Anspruch auf den Preisvorteil aus dem Rahmenvertrag erhalten haben. Das ist insbes. Fälle gem. BMF v. 27.9.1993, BStBl. I 1993, 814 Nr. 1 Buchst. a. Eine entsprechende Anwendung von § 37b entfällt, weil auch hier wieder die Grundregel gelten muss, dass § 37b auf ArbN konzernangehöriger Unternehmen nicht anzuwenden ist (vgl. Anm. 13).

**Ausschluss von Sachzuwendungen als Gegenleistung für erbrachte Leistungen:** Der Ausschluss von solchen Sachzuwendungen, die zumindest auch für erbrachte Leistungen gewährt werden, wird im Schrifttum als zu eng gefasst kritisiert, so ALBERT, FR 2006, 913 (918). Denn dadurch würden zB Auslobungen und die Gewährung von Reisen durch einen Autohersteller an seine erfolgreichsten Händler und deren Verkäufer von der Pauschalierung ausgeschlossen, weil die Pflicht, möglichst viele Waren oder Dienstleistungen abzusetzen, als Hauptvertragspflicht bestehe. UE lässt sich hier aber einwenden, dass Sachzuwendungen aufgrund von Wettbewerben über das hinausgehen, was an normalen Leistungspflichten des Händlers oder Verkäufers gegenüber dem Anbieter oder Hersteller besteht. Generell lässt sich argumentieren, dass nur Sachzuwendungen für Hauptleistungspflichten als „für erbrachte Leistungen“ gewährt werden und deshalb von § 37b ausgeschlossen sind. Was dagegen nicht für erbrachte Hauptleistungen gewährt wird, lässt Raum für die Anwendung von § 37b.

**Verhältnis zur Losgewinn-Rechtsprechung des X. Senats des BFH:** Es fragt sich, in welchem Verhältnis diese in Abs. 1 Nr. 1 selbst ausgesprochene Unterscheidung zu den beiden bisher noch nicht im BStBl. veröffentlichten Entscheidungen des BFH für die Zugehörigkeit von Losgewinnen zu den jeweils stpfl. Einkünften des Losempfängers steht. Nach BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07 (FR 2009, 389) soll der Gewinn aus einer Wettbewerbsauslosung deshalb stpfl. Einnahme eines Einnahmen-Überschussermittlers gewesen sein, weil dieser für einen erreichten Mindestumsatz ohne besondere Zahlung oder Losgebühr eine Gewinnchance erhalten hat, die zum Betrieb gehörig sei. Das aleatorische Moment unterbricht nach Ansicht des BFH diesen Zusammenhang nicht. Anders entscheidet der BFH hingegen, wenn eine Gewinnchance in der

Form entgeltlich gewährt wird, dass von einer bereits verdienten Provision des Gewinners eine (minimale) Losgebühr einbehalten wird und damit der Erwerb der Gewinnchance auf der privaten Einkommensverwendung beruht. Dies begründe eine neue Ursachenkette, die einen stl. relevanten Sachzusammenhang des Gewinns mit der Einnahmenerzielung ausschließe, mit der Folge der StFreiheit des Gewinns (BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, FR 2009, 388).

Diese Unterscheidung mutet etwas gekünstelt an (vgl. WENDT, FR 2009, 391: „sehr sophisticated“). Das Abstellen auf ein minimales Vermögensopfer aus verdienten stpfl. Einnahmen als Ausschlussgrund birgt Gestaltungsmotivationen und „Dummensteuereffekte“, denen es an Überzeugungskraft mangelt. Richtig erscheint es vielmehr, sich auf die Wahrscheinlichkeit der Sachzuwendung zu konzentrieren: Kann der Zuwendungsempfänger kaum mit dem Zufallen eines Gewinns rechnen, ist das aleatorische Moment gleichwohl beachtlich und dieser nicht mehr zur Hauptleistungsbeziehung gehörig; die Anwendung des § 37b ist eröffnet.

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

13

**Nicht-Arbeitnehmer im Inland:** Die Zuwendung muss an solche natürliche Personen gewährt werden, die nicht ArbN des Stpfl. sind; zu ArbN s. Abs. 2 und Anm. 27 ff. In diesem Sinne kann es sich zB um Kunden, Geschäftsfreunde, deren ArbN und Ehe- oder Lebenspartner und Familienangehörige handeln. Ferner kommen Organe von KapGes. wie Vorstände und Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder und sonstige Organmitglieder von Vereinen, Verbänden und anderen Körperschaften in Betracht. Dieser weit gezogene Empfängerkreis hat zur Folge, dass auch Akquisitionskunden und zukünftige Geschäftsfreunde je für sich mit umfasst werden (glA KIRCHHOF/EISGRUBER IX. § 37b Rn. 11). Hieraus resultiert ein für den Stpfl. erheblicher Aufzeichnungsbedarf, der ihn an die Grenzen seiner praktischen Ermittlungsmöglichkeiten führen kann. Wie im Einzelfall zB die Personalien und Wohnorte aller Teilnehmer einer Veranstaltung ohne das befremdliche Auftreten von Kontrollpersonal zuverlässig ermittelt werden sollen, bleibt auch nach dem Erlass des BMF-Ausführungsschreibens unbeantwortet.

► *Personengruppen:* Zuwendungsempfänger kann uE nur die einzelne Person sein, nicht aber eine Person, der auch Zuwendungen an andere zugerechnet werden (glA URBAN, DStZ 2007, 299 [307]; aA M. WERNER, NWB F. 6, 4784 Bsp. 1: dort werden einem Geschäftsfreund auch die Reiseleistungen an seine Ehefrau zugerechnet). Die wohl noch hM dürfte aber unter Missachtung dieses strengen Subjektprinzips wie im LStRecht zu einer Zurechnung aller Vorteile zu einem einzigen Hauptbegünstigten kommen.

BFH v. 5.9.2006 – VI R 65/03, BFH/NV 2007, 542: Zuwendung einer Reise an eine ArbN-Ehefrau als Arbeitslohn des ArbN; FG Düss. v. 5.5.1999, EFG 2003, 312 in einem Parallellfall, zurückverwiesen durch BFH v. 11.1.2007 – VI R 69/02, BFH/NV 2007, 708; Zahlungen an Dritte werden dem ArbN zugerechnet: § 19 Anm. 123; LADE-MANN/ALTHEOEFER, § 19 Rn. 126g.

Das führt bei der Grenzbetragsberechnung zu „stl. Sippenhaft“ und Zufallsergebnissen, je nachdem, ob jemand allein oder mit Angehörigen begünstigt wird. UE ist das unrichtig. Auch wenn vielleicht in einer Gruppe nur eine Person vorrangig geschäftlich bedeutsam ist, spricht das Gesetz in Abs. 1 Satz 3 bei den Höchstbeträgen von Grenzen „je Empfänger“ und lässt uE entgegen der hM keine Zusammenfassung von mehreren zu einem Empfänger zu.

► *Durchgangserwerb*: Gibt ein Zuwendungsempfänger die Zuwendung, die er schon mit Anwendung der Pauschalbesteuerung des § 37b erhalten hat, unmittelbar weiter, so soll nach Auffassung der FinVerw. nicht noch einmal nach § 37b versteuert werden müssen, wenn der Abzug als BA unterbleibt (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 12).

**Zuwendungen an im Ausland ansässige Personen** sind von § 37b mit erfasst, wenn das Besteuerungsrecht nach der Abkommenslage nicht dem Auslandsstaat, sondern der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen ist (CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, § 37b Rn. 11). Das kann insbes. bei Sachzuwendungen im Zusammenhang mit beschränkt stpfl. Einkünften der Fall sein (LBP/STICKAN, § 37b Rn. 6). Hier dürften erhebliche praktische und rechtl. Probleme auf die gewährenden Unternehmen zukommen. Zum einen ist schon die Klärung der tatsächlichen Ansässigkeit von Zuwendungsempfängern schwierig und verlangt nach (weiteren) Erklärungsformularen; zum anderen dürften die Buchhaltungs- und Personalabteilungen mit der Beurteilung der internationalen Steuerrechtslage stark gefordert werden. SEIFERT (DStZ 2007, 102 [103]) rät den Unternehmen, genaue Aufzeichnungen auch darüber zu führen, für wen wegen seiner Auslandsansässigkeit keine Versteuerung nach § 37b zu erfolgen hat. Es stellt sich hier die Frage, inwieweit die (irrtümliche) Pauschalversteuerung mit Abgeltungscharakter noch korrigierbar ist (s. dazu Anm. 31).

**Arbeitnehmer von Konzernunternehmen** (das sind verbundene Unternehmen iSd. §§ 15 ff. AktG, § 271 HGB) gehören grundsätzlich auch zum Anwendungsbereich des Abs. 1. Sie sind aber von Abs. 1 auszunehmen, denn hier entsteht das Problem, dass bisher schon in der Praxis bei der Gewährung von Rabatten auf Waren und Dienstleistungen (sog. Belegschaftsrabatte und Hausstarife) eine Abrechnung der Vorteile über das individuelle Lohnkonto des ArbN beim Konzernunternehmen vorgenommen wurde. Darauf haben die Verbände DIHT, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE, BGA in einer nicht veröffentlichten Anfrage an das BMF v. 14.2.2007 und in ihrer Stellungnahme v. 25.2.2008 zum Entwurf des BMF-Ausführungsschreibens frühzeitig hingewiesen. Die dort vorgeschlagene Lösung, im Interesse der Gleichbehandlung nicht nur ArbN des zuwendenden Stpfl. bzw. seines Unternehmens von § 37b auszunehmen, sondern ebenso solche Zuwendungen an ArbN von Konzernunternehmen, ist sachgerecht. Dies deckt sich auch mit der Schaffung einer gesetzlichen Sonderregelung bei der Mindestbemessungsgrundlage für ArbN verbundener Unternehmen gem. Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 (s. Anm. 19). Die FinVerw. hält dagegen die Anwendung des § 37b für zulässig, wenn nur die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 5, 23).

**Zeitpunkt der Zuwendung**: Klarstellend und zutreffend bestimmt BMF v. 29.4.2008 (BStBl. I 2008, 566 Tz. 20), dass die Zuwendung erst dann ausgeführt ist, wenn bei Gegenständen die tatsächliche Verfügungsmacht erlangt wird, und bei Nutzungen erst der Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme eine Zuwendung bewirkt. Daher führt nicht schon die Überlassung von Eintrittskarten oder die erlangte Berechtigung, an einer Veranstaltung teilzunehmen, zu einer tatbestandsmäßigen „Zuwendung“.

Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sollen nach dem Gesetzeswortlaut und Meinung der FinVerw. in die Bemessungsgrundlage für § 37b mit einbezogen

gen werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 9, 13; glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 37b Rn. 4; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, § 37b Rn. 6).

Das überzeugt jedenfalls für Geschenke mit einem Wert unter 35 € nicht (glA R. HARTMANN, DStR 2008, 1418 [1429]). Denn auch für Aufmerksamkeiten an ArbN (R 73 Abs. 1 LStR 2004/2005; R 19.6 Abs. 1 LStR 2008) soll es nach der FinVerw. nicht zu einer Pauschalbesteuerung kommen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 19), so dass eine Ungleichbehandlung von ArbN und Nicht-ArbN entstände (s. Anm. 28). Es führt außerdem uU zu lebensfernen Steuerbelastungen, wenn eine Vielzahl von geringwertigen Geschenken an Geschäftsfreunde, zB Blumensträuße zum Geburtstag, deshalb für den Zuwendenden stpfl. werden, weil er die Pauschalbesteuerung nach § 37b aus Gründen einer anderen, wertvolleren Zuwendung wählt und diese dann die Vielzahl kleinerer Geschenke wegen des Zwangs zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts „infiziert“ (so zu Recht der Hinweis des Deutschen Steuerberaterverbands an das BMF v. 30.1.2008 – 21-00-026-01/01 - S 04/07). Unsere anfangs (§ 37b Anm. J 06–11) vertretene Auffassung wird aufgegeben.

Für Geschenke mit einem Wert über 35 € greift § 37b dagegen ein. Für die Frage, ob diese Wertgrenze überschritten wird, will die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen allein auf den Wert der eigentlichen Zuwendung ohne die nach § 37b übernommene Steuer abstellen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 25).

Einstweilen frei.

15–16

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

17

**Wahlmöglichkeit:** Der Stpfl. kann wählen, ob er die StPflicht des Zuwendungsempfängers pauschal übernimmt oder nicht. Das Wahlrecht wird ausgeübt durch LStAnmeldung gem. Abs. 4 (s. dazu Anm. 34). Ganz frei in dieser Wahl ist der Stpfl. indes nicht, wenn er bei seiner Entscheidung mit bedenkt, dass ein Zuwendungsempfänger womöglich erst durch Kontrollmitteilungen an sein FA aufgrund einer Außenprüfung beim Stpfl. daran erinnert wird, dass er auf die Sachzuwendung hätte ESt. entrichten müssen. Zudem soll es für den ArbG nicht möglich sein, die Pauschalierung für Zuwendungen eines Dritten zu wählen, wenn dies der Dritte unterlässt (so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 11). Das entspricht zwar dem Gesetz, ist jedoch nicht sachgerecht (so auch die Stellungnahme des DIHT, BDI, ZDH, BDA, BDB, GDV, BDGA, HDE v. 25.2.2008 zum Entwurf des BMF-Ausführungsschreibens).

**Höhe des gesamten Aufwands des Steuerpflichtigen:** Trotz der Absenkung des ursprünglich vorgesehenen StSatzes von 45 % im Gesetzgebungsverfahren auf nur noch 30 % ist der Mehraufwand des Stpfl. aufgrund der pauschalen Steuerübernahme nach § 37b beachtlich. SolZ und KiSt. kommen noch hinzu, s. Anm. 36. Das kann die Großzügigkeit der Praxis hemmen und sogar dazu führen, dass sich ein Stpfl. nach besserer Erkenntnis über die Höhe der StBelastung dafür entscheidet, die pauschale Steuerübernahme wieder rückgängig zu machen, sofern eine Mitteilung an den Zuwendungsempfänger bisher unterblieben ist (dazu Anm. 31).

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

Kosten einer Zuwendung mit 19 % UStBelastung	
Kosten für die Zuwendung	100,00 €
19 % USt.	19,00 €
Stpfl. Wert der Zuwendung	119,00 €
30 % Pauschalsteuer auf 119,00 €	35,70 €
5,5 % SolZ	1,96 €
8 % KiSt.	2,86 €
Aufwand Zuwendung	140,52 €
Aufwand Zuwendung	140,52 €
GewSt. (Hebesatz 450 %)	26,27 €
KSt. (15 %)	21,08 €
5,5 % SolZ	1,16 €
Gesamtaufwand	189,03 €
Die <b>Steuerbelastung</b> für eine Zuwendung im Wert von 100 € beträgt	<b>89,03 %</b>
Aktualisierte Berechnung nach ALBERT, FR 2006, 913 (919).	

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

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

**Wert des Aufwands für die Sachzuwendung:** Die Bemessungsgrundlage ist der Wert, den der Stpfl. als Aufwand in seinen eigenen Büchern für die Sachzuwendung ansetzt, incl. USt. Dabei wird wohl überwiegend zutreffend unterstellt, dass Zuwendungsempfänger ein tatsächlich mit der USt. belasteter Endverbraucher und kein Unternehmer iSd. UStG ist. Zuzahlungen des Empfängers mindern die Bemessungsgrundlage, Zuzahlungen Dritter hingegen nicht (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 9). Für die Absicht der FinVerw., bei Hingabe eines WG aus dem BV, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung usw. mit nur geringen Aufwendungen des Zuwendenden den gemeinen Wert annehmen zu wollen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 16), fehlt eine Rechtsgrundlage. Für gemischt veranlasste Zuwendungen gilt Aufteilung und Schätzung des Werts der Sachzuwendung nach den Grundsätzen der Rspr. (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; Vorlagebeschluss des BFH an den Großen Senat, BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121).

**Eigenherstellung:** Stellt der Stpfl. die zugewandten Sachen selbst her, fällt die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung gegenüber dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort, der allgemein nach § 8 Abs. 2 Satz 1 als Bewertungsmaßstab anzunehmen ist, stark zurück. Eine derartige Bevorzugung von Produktions- und Dienstleistungsunternehmen gegenüber anderen Unternehmen verstößt zunächst einmal gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie ist uE aber vor Art. 3 GG durch Praktikabilitätsanforderungen gerechtfertigt.

**Nur der direkt zuzuordnende Aufwand** der Sachzuwendung kann zur Bemessungsgrundlage für den Vorteil des Empfängers erfasst werden. Anderenfalls entstünde eine Kette ohne Ende, wenn zB die Arbeitszeit für den Postversand von Geschenken, die Kosten für die Beschäftigung eines „Event-Managers“ zur Organisation von Kundenveranstaltungen (was zB bei Großbanken

vorkommen kann), dessen Vorbereitungsreisekosten, oder etwa die Buchhaltungs- und Softwarekosten zur Überwachung der Einhaltung des § 37b, interne und externe (Personal-)Kosten zur Umsetzung von § 37b im Unternehmen usw. hier zu Buche schlagen würden.

Die Pauschalsteuer nach § 37b ist nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (KIRCHHOF/EISGRUBER IX. § 37b Rn. 20; URBAN, DSStZ 2007, 299 [306]).

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

19

Für Sachzuwendungen an ArbN von verbundenen Unternehmen soll die Mindestbemessungsgrundlage der um 4 % geminderte Endpreis der Sachzuwendung sein, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Sachzuwendung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (§ 8 Abs. 3 Satz 1, so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 5). Dadurch soll sichergestellt werden, dass ArbN verbundener Unternehmen nicht besser gestellt werden als andere Zuwendungsempfänger, insbes. ArbN des zuwendenden Herstellerunternehmens, weil dessen eigene ArbN auch nach dieser Regel besteuert werden.

Dieser Begründung ist uE nicht zu folgen (ebenso ORTMANN-BABEL/GAGEUR, BB 2008, 1318 [1319 f.]). Sie lässt außer Acht, dass eigene ArbN eines zuwendenden Herstellerunternehmens in den Genuss des Rabattpflichtbetrags gem. § 8 Abs. 3 kommen, solche von nur verbundenen Unternehmen aber nicht. Zudem besteht nach BFH v. 5.9.2006 – VI R 41/02 (BStBl. II 2007, 309) auch die Wahlmöglichkeit, Istpf. Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 mit dem Marktpreis zu bewerten und deshalb gleichwohl pauschal zu versteuern, hier also gem. § 37b. Die FinVerw. wendet aber die Entscheidung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an (BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 464).

Einstweilen frei.

20–22

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

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

23

Beträgt der Aufwand des Stpfl. je Empfänger und Wj. für mehrere Zuwendungen mehr als 10 000 €, so entscheidet der Gesetzgeber, dass nicht mehr insgesamt pauschal nach § 37b, sondern für den 10 000 € übersteigenden Betrag nach dem individuellen StStz des Zuwendungsempfängers von diesem selbst versteuert wird. Aus der Gesetzesformulierung „soweit“ ergibt sich ein Frei- bzw. Höchstbetrag, der bei Überschreiten der Wertgrenze immer noch für die ersten 10 000 € zur Anwendung kommt (so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 21; M. WERNER, NWB F. 6, 4783; SEIFERT, DSStZ 2007, 102 [105]). Der hieraus entstehende Verwaltungsaufwand beim Stpfl. liegt auf der Hand: Er muss grds. Aufzeichnungen über die Höhe der Aufwendungen, aufgeschlüsselt nach dem Empfänger, einrichten (vgl. BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 32 f.); die Anforderungen des § 4 Abs. 7 müssen allerdings nicht erfüllt werden (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]); umgekehrt sind solche Aufzeichnungen heranzuziehen, wenn sie existieren.

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

**Freigrenze:** Beträgt der Aufwand des Stpfl. für eine einzelne Zuwendung – folgt man der hier nicht vertretenen Ansicht: unabhängig von der Anzahl der Zuwendungsempfänger – mehr als 10000 €, so entfällt die Pauschalversteuermöglichkeit nach § 37b komplett (so auch SEIFERT, DStZ 2007, 102 [105]). Die Bedeutung von Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ist nicht ganz klar. Vordergründig kann gemeint sein, dass jede einzelne Zuwendung für sich den Aufwand von 10000 € nicht übersteigen darf, anderenfalls die Pauschalierungsmöglichkeit entfällt. Es wird aber außerdem angenommen, dass solche Zuwendungen die Pauschalierungsmöglichkeit versperren, die über mehrere VZ verteilt einen Aufwand von 10000 € überschreiten (so M. WERNER, NWB F. 6, 4783). Im Einzelfall kann die Freigrenze mittels Zuzahlung des Empfängers gewahrt werden (LBP/STICKAN, § 37b Rn. 14).

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

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

25–26 Einstweilen frei.

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

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

**Inländischer Zuwendender:** Abs. 2 übernimmt die Grundsätze des Abs. 1 auch für Sachzuwendungen an ArbN des Stpfl. Hier gilt der ArbN-Begriff des LStRechts, so dass auch Personen ArbN sind, die einen Mini-Job ausüben oder ehemalige ArbN des Stpfl. sind (so SEIFERT, DStZ 2007, 102 [106]). Die Gesetzesbegründung stellt fest, dass das Pauschalierungswahlrecht für ArbN und Nicht-ArbN-Gruppen vom Stpfl. nur einheitlich ausgeübt werden könne (BTDrucks. 16/2712, 56; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]; M. WERNER, NWB

F. 6, 4783 [4787]). Der Gesetzeswortlaut mit seiner absatzweisen Trennung der angesprochenen Personengruppen lässt indes uE anderes schließen (so BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 4; im Ergebnis auch DRENECK, DB Beil. 2/2007, 6; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, § 37b Rn. 43; SEIFERT, DStZ 2007, 102 [107]). Aus der Verweisung auf Abs. 1 ergibt sich nämlich nur, dass innerhalb der angesprochenen Empfängergruppe einheitlich zu pauschalieren ist, nicht aber auch in Bezug auf beide verschiedenen Empfängergruppen. Im Übrigen sprechen auch die unterschiedlichen Entstehungs- und Abführungszeitpunkte zwischen den Steuern für diese Gruppen für eine Teilbarkeit des Pauschalierungswahlrechts (s. Anm. 34).

**Ausländischer Zuwendender:** Übt ein ausländ. Zuwendender das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b aus, sind die Zuwendungen, die unbeschränkt oder beschränkt ESt- oder KStpfl. im Inland gewährt werden, einheitlich zu pauschalieren (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 6).

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

28

### Ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:

► *Abs. 2 Satz 2* nimmt Sondertatbestände aus, für die bereits gesetzliche Bewertungsregeln bestehen. Das sind insbes. die Firmenwagenbesteuerung nach § 8 Abs. 2 Sätze 2–8, die Rabattregelung des § 8 Abs. 3 sowie die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an ArbN. Durch das Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 7.3.2009 (BGBl. I 2009, 451; BStBl. I 2009, 436) wurde die frühere Verweisung auf § 19a gestrichen und eine allgemeiner gefasste Formulierung auf „Fälle, in denen Vermögensbeteiligungen überlassen werden“ eingefügt. Das entspricht der Streichung von § 19a, für den aber eine Fortgeltung bis Ende 2015 bei laufenden Beteiligungen angeordnet wurde. Die mit diesem Gesetz neu geschaffene Nachfolgeregelung für § 19a in § 3 Nr. 39 hat somit gleichfalls wie der in Altfällen fortgeltende § 19a Vorrang vor § 37b. Hat der ArbG wahlweise Sachzuwendungen bereits mit einem betriebsindividuellen Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 besteuert, entfällt die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37b ebenso (BMF v. 29.4.2008, FR 2008, 534 Tz. 22). Ferner geht die Pauschalierung des ArbG in besonderen Fällen nach § 40 Abs. 2 der Anwendung des § 37b vor.

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

**Nicht ausdrücklich angesprochene vorrangige Normen:** Als Verfahrensvorschrift schafft § 37b keine materiell noch nicht bestehende StPflcht von Aufmerksamkeiten (§ 8 Abs. 2 Satz 9; R. 73 Abs. 1 LStR 2004/2005, R 19.6 Abs. 1 LStR 2008; kein Arbeitslohn bis zu einem Wert von 44 € pro Monat). In diesen Fällen ist § 37b ebensowenig anzuwenden.

Einstweilen frei.

29

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

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

Nach Abs. 3 Satz 1 bleiben die Sachzuwendungen beim Zuwendungsempfänger bei der Ermittlung außer Ansatz, es tritt bei ihm StFreiheit ein (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 27). Das gilt bei Gewerbetreibenden gem. § 7 GewStG auch für die GewSt. Die Sachzuwendungen waren grundsätzlich beim Empfänger stpfl., solange sie unter die Einkunftsarten des EStG fielen. Der Stpfl. wird gem. § 40 Abs. 3, auf den § 37b Abs. 3 Satz 2 verweist, Steuerschuldner mit der Folge, dass allein er über die Höhe der Bemessungsgrundlage mit seinem BetriebsstättenFA streiten kann, nicht aber der Zuwendungsempfänger (NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]).

#### 31 II. Unterrichtungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Zuwendungsempfänger (Abs. 3 Satz 3)

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

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

**Widerruflichkeit der Mitteilung und der Übernahme:** Die Mitteilung der pauschalen Übernahme ist nach Auffassung der FinVerw. und einer Meinung im Schrifttum unwiderruflich, um das Vertrauen des Zuwendungsempfängers in seine Freistellung von der StPfl. zu schützen. Daraus folge auch, dass die Übernahme der StPfl. als solche für unwiderruflich gehalten wird (so ausdrücklich BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 4; J. SCHULZ, NWB F. 6, 4937 [4942 f.]; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2309]). Das steht in einer fragwürdigen Korrespondenz zu der Verwaltungsansicht, dass eine verspätete Anmeldung und Abführung von Pauschalsteuerbeträgen bei Zuwendungen an Geschäftsfreunde gleichwohl möglich ist, damit einmal abgeführte Beträge nach § 37b in der Kasse des Fiskus verbleiben (s. Anm. 34). Es fragt sich, ob es nicht in der Praxis Fälle geben wird, in denen zum einen eine Unterrichtung der Zuwendungsempfänger unterblieben ist und zum anderen der zuwendende Stpfl. nach erfolgter Übernahme erst zu der späten Einsicht kommt, dass ihm die pauschale Steuerübernahme nach § 37b zu teuer geworden ist (s. Anm. 17). Denkbar ist

auch, dass er im Nachhinein nicht für sämtliche Sachzuwendungen eines Jahres die Pauschalversteuerung einheitlich wählen möchte. In allen diesen Fällen ist uE ein Widerruf der Übernahme und folglich auch der Mitteilung an den Zuwendungsempfänger gleichwohl als Korrektur der LStAnmeldung gem. § 41c noch möglich, weil der Stpfl. erkannt hat, dass er die LSt. bisher nicht vorschrittmäßig, das bedeutet hier zu hoch, einbehalten hat (glA SCHMIDT/DRESECK XVIII. § 37b Rn. 13; URBAN, DSzZ 2007, 299 [309]; C. FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15550 [15551]).

Einstweilen frei.

32

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

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

#### 1. Geltung „als“ Lohnsteuer

33

Nach Abs. 4 Satz 1 gilt die vom Stpfl. abgeführte pauschale ESt. als LSt. Damit dürfte es unterschiedliche Entstehungszeitpunkte für die abzuführende Steuer geben – wie auch beim VIP-Logen-Erlass (BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845). Der EStAnspruch gegen einen Nicht-ArbN als Zuwendungsempfänger entsteht erst mit dem Ablauf des Kj. der Zuwendung (§ 36 Abs. 1, § 38 AO), so dass die Steuer mit der folgenden LStAnmeldung anzumelden und abzuführen ist. Hingegen entsteht der LStAnspruch aufgrund der Sachzuwendung an ArbN mit Ablauf des Lohnzahlungszeitraums. Anders wäre es nur, wenn die Verweisung in Abs. 4 Satz 1 auch materielle Bedeutung hätte, die eine EStSchuld des Nicht-ArbN in eine Quasi-LSt. umfunktionierte und deshalb eine Steuerschuld schon früher entstehen könnte. Dafür ist aber nichts ersichtlich. Die FinVerw. sieht das anders und stellt dazu ohne weitere Begründung fest, dass „grundsätzlich“ der Zuflusszeitpunkt und nicht der Zeitpunkt der Entstehung der ESt. beim Empfänger maßgeblich sei (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 29); weshalb dies so sein sollte, bleibt unerfindlich.

Die abgeführte ESt. ist BA, sofern die Zuwendung selbst BA ist (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 26), und führt beim Zuwendungsempfänger zu einer (weiteren) Zuwendung bzw. zu einem (weiteren) Geschenk, die bzw. das ebenfalls stbefreit ist.

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

34

**Inlands- und Regelfälle:** Die pauschale ESt. ist vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Es gelten die Verfahrensregeln des LStAnmeldeverfahrens.

Für ArbN des Stpfl. (§ 37b Abs. 2) ist die Entscheidung zur Anwendung des § 37b spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen LStBescheinigung geltenden Termin zu treffen, das ist der 28.2. des Folgejahres (§ 41b Abs. 1 Satz 2). Der Termin gilt auch, wenn der ArbN während des laufenden

Kj. ausscheidet. Ist eine Änderung des LStAbzugs gem. § 41c zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nicht mehr möglich, so hat der ArbG dem ArbN eine Bescheinigung über die Pauschalierung auszustellen (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 8). Für Wj., die vor dem 1.7.2008 endeten, kann das Wahlrecht allerdings nach der von der FinVerw. getroffenen Übergangsregelung hiervon abweichend ausgeübt werden (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 39). Nach Abstimmung der Finanzbehörden auf Bund-Länder-Ebene konnte für die im Zeitraum vom 1.1.2008 bis 30.6.2008 getätigten Zuwendungen von einer Frist zur Ausübung des Wahlrechts bis 28.2.2009 ausgegangen werden (SenFin Berlin v. 15.9.2008 – III B - S 2334 - 4/2008, nv.). Diese Frist soll wegen der Veröffentlichung des BMF-Schreibens in 2008 auch für in 2007 getätigte Zuwendungen gelten.

**Verspätete erstmalige Anwendung von § 37b:** Die FinVerw. gestattet auch die verspätete Wahl der Pauschalversteuerung für Zuwendungen an Geschäftsfreunde: Nach Erörterung der Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder konnten Unternehmen im März 2009 auch noch erstmals für in 2008 gewährte Sachzuwendungen § 37b anwenden (Bayerisches Landesamt für Steuern v. 26.6.2009 – S 2297a.1.1–1 St32/St33, ESt-Kartei § 37b, Karte 1.2). Zur Begründung wird dort lediglich BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 7 angegeben, die keine endgültige Anmeldefrist enthalte, und die fiskalisch motivierte Überlegung angestellt, dass ein FA anderenfalls die angemeldete pauschale ESt. zurückzahlen hätte, ohne dass sichergestellt sei, dass „der Steuerbetrag über die Ertragsteuern der Geschäftsfreunde wieder hereinkomme“. Die Verwaltung vertritt somit die für den Stpfl. schlechtestmögliche Lösung, wenn sie einen nachträglichen Widerruf der Pauschalversteuerung nicht zulassen will (s. Anm. 31). Mit einer ausgewogenen, *strechbl.* Argumentation hat das nicht allzu viel zu tun.

**Zuständiges Finanzamt bei keiner Arbeitnehmer-Beschäftigung oder Steuerausländern ohne inländische Arbeitgeberpflichten:** Gibt es kein lStl. BetriebsstättenFA, weil der Zuwendende keine ArbN beschäftigt oder keine inländ. ArbGPflichten hat, kann entsprechend § 41 Abs. 2 Satz 2 als „Betriebsstätte“ der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Zuwendenden angesehen werden. Fehlt es an einem solchen Mittelpunkt, soll wie bei Bauleistungen ausländ. Unternehmen nach H 123 LStH 2007; H 41.3 LStH 2009 iVm. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399, zu verfahren sein (BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 35; NIERMANN, DB 2006, 2307 [2310]). Das bedeutet, dass die in der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung für einzelne Länder genannten FÄ für die Verwaltung der LSt. zuständig werden.

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

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

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

36

**Kirchensteuer:** Nach Auffassung der FinVerw. ist auch eine pauschale KiSt. vom Zuwendenden in der LStAnmeldung seiner lStl. Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden LStAnmeldezeitraums an das BetriebsstättenFA abzuführen. Jedenfalls gilt das für Sachzuwendungen, die nach dem 31.12.2006 gewährt werden (so zB FinSen. Bremen v. 28.12.2006 – 2447 - 2146 II - 11-4, nv., allgemein gleichlautender Ländererlass v. 28.12.2006, BStBl. I 2007, 76, und FinMin. Rhld.-Pf. v. 29.12.2006, BStBl. I 2007, 79, bestätigt durch BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Tz. 36 und FinMin Rhld.-Pf. v. 29.10.2008, BStBl. I 2009, 332). Bei der Erhebung der KiSt. kann der Stpfl. zwischen dem vereinfachten Verfahren und dem Nachweisverfahren wählen. Beim vereinfachten Verfahren ist für sämtliche Zuwendungsempfänger KiSt. auf die Bemessungsgrundlage zu entrichten zu etwas geminderten Pauschalsteuersätzen (s. § 40 Anm. 63, dort auch zur Höhe der pauschalen LKiSt.). Macht der Stpfl. hingegen vom Nachweisverfahren Gebrauch, so soll in Fällen einer durch einen eine Seite umfassenden Fragebogen nachgewiesenen Nicht-Religionszugehörigkeit von der Abführung abgesehen werden können bzw. aufgrund der erklärten Kirchenzugehörigkeit des Empfängers der allgemeine Kirchensteuersatz anzuwenden sein. Die Übersendung eines KiSt.-Fragebogens durch den Zuwendenden an einen Empfänger mutet geradezu grotesk an (s. auch FR 2007, 267).

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

