

§ 37b Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

(1) ¹Steuerpflichtige können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

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

die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben. ²Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer; bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen ist Bemessungsgrundlage mindestens der sich nach § 8 Absatz 3 Satz 1 ergebende Wert. ³Die 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) ¹Absatz 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. ²In den Fällen des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 10, Absatz 3, § 40 Absatz 2 sowie in Fällen, in denen Vermögensbeteiligungen überlassen werden, ist Absatz 1 nicht anzuwenden; Entsprechendes gilt, soweit die Zuwendungen nach § 40 Absatz 1 pauschaliert worden sind. ³§ 37a Absatz 1 bleibt unberührt.

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

(4) ¹Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte nach § 41 Absatz 2 anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. ²Hat 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.

Inhaltsübersicht

Rn.

A. Allgemeine Erläuterungen	1 - 19
B. Systematische Kommentierung	20 - 89
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Besteuerungsgrundlagen (§ 37b Abs. 1 EStG)	20 - 55
1. Pauschalierungsberechtigter, Gegenstand der Pauschalierung und Steuersatz (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG)	20 - 39
2. Bemessungsgrundlage (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG)	40 - 49
3. Pauschalierungsausschlüsse (§ 37b Abs. 1 Satz 3 EStG)	50 - 55
II. Arbeitnehmer als Zuwendungsempfänger (§ 37b Abs. 2 EStG)	56 - 61

III. Zusammenfassende Darstellung und Abgrenzung der Tatbestände des § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG	62 - 67
IV. Rechtsfolgen der Steuerübernahme (§ 37b Abs. 3 EStG)	68 - 77
V. Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer (§ 37b Abs. 4 EStG)	78 - 89
C. Verfahrensfragen	90 - 97

HINWEIS:

BMF v. 22. 8. 2005, BStBl 2005 I 845 und v. 11. 7. 2006, BStBl 2006 I 447, beide betr. VIP-Logen in Sportstätten; BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468; betr. Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG; BMF v. 14. 10. 2015, NWB DokID: YAAAF-06296, betr. lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen; Oberste FinBeh. der Länder v. 8. 8. 2016, BStBl I 2016, 773 betr. KiSt. bei Pauschalierung der Lohn- und Einkommensteuer.

LITERATUR (WEGEN ÄLTEREN SCHRIFTTUMS S. 1. AUFL.):

Kohlhaas, Übermäßige Besteuerung durch § 37b EStG bei nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben?, FR 2012, 950; *Kanzler*, Die Finanzverwaltung als Gesetzgeber: Pauschalisierte Einkommens- und Lohnsteuer als neue Betriebssteuer und Steuerbefreiungen extra legem, FR 2014, 343; *Schneider*, Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b EStG nur in den Grenzen einkommensteuerbarer Einkünfte, NWB 2014, 340; *Schneider*, Leitfaden zu den Tatbestandsmerkmalen des § 37b EStG, NWB 2014, 374; *Mohr*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, DStZ 2015, 588; *Niermann*, Pauschalierung der ESt auf Sachzuwendungen nach § 37b EStG, DB 2015, 1242; *Rätke*, Das neue BMF-Schreiben zur Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG, BBK 2015, 549; *Schmidt*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, NWB Rapid 2015; *Seifert*, Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG, StuB 2015, 537-544; *Weber*, Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG, NWB 2015, 2136; v. *Wolffersdorf/Hey*, Rechtsanwendungsfragen zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, DB 2015, 153; *Geserich*, Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG - Ausübung und Widerruf der Wahlrechte, NWB 46/2016, 3444; *Riegler/Riegler*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Steuerausländer im Lichte der neueren Rechtsprechung, IStR 2016, 291; *Seifert*, Die neue lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, DStZ 2016, 104.

ARBEITSHILFEN UND GRUNDLAGEN ONLINE:

Pauschalbesteuerung Sachbezüge und Arbeitslohn: Checkliste zur Prüfung der Voraussetzungen für § 37b EStG und § 40 Abs. 2 EStG, NWB DokID: YAAAE-66032; Pauschalbesteuerung Sachbezüge und Arbeitslohn: Übersicht der Steuersätze, NWB DokID: NAAAE-66121.

A. Allgemeine Erläuterungen

- 1 Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift:** Bei Sachzuwendungen an ArbN, Geschäftspartner und deren ArbN handelt es sich regelmäßig um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, dessen Bewertung für den Begünstigten oft schwierig ist. Daher dient die Pauschalversteuerung dieser Zuwendungen nach dem Muster des § 37a EStG der Vereinfachung.¹ Die Pauschalversteuerung solcher Zuwendungen mit Abgeltungswirkung für den Empfänger entsprach dem Wunsch von „Stimmen aus der Wirtschaft“² und einem Vorschlag des Bundesrechnungshofs, der vom BMF zunächst abgelehnt worden war³ und mit keinem Wort im Regierungsentwurf⁴ erwähnt wird. Mit § 37b EStG wurde keine weitere eigenständige Einkunftsart etabliert, sondern lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkom-

1 RegE zum JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712, 55.

2 Bericht des Bundesrechnungshofs v. 12. 12. 2005, BT-Drucks. 16/160, 28.

3 Bericht des Bundesrechnungshofs v. 12. 12. 2005, BT-Drucks. 16/160, 28.

4 BT-Drucks. 16/2712, 55; allerdings weist der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Entwurf des JStG 2007 auf die Berichte des Bundesrechnungshofs hin (BR-Drucks. 622/06) (B), 22.

mensteuer zur Wahl gestellt.¹ Zugleich hat der Gesetzgeber aber gemeinsam mit § 37a EStG eine Unternehmensteuer eigener Art begründet (vgl. KKB/Kanzler, § 37a EStG Rn. 1, m. w. N.).²

Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift wurde durch JStG 2007 v. 13. 12. 2006³ mit Wirkung für Zuwendungen nach dem 31. 12. 2006 in das EStG eingefügt und durch Anpassung von Verweisungen in § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG wiederholt geändert.⁴ Vor Einführung der Vorschrift galten BMF-Schreiben,⁵ die eine Pauschalversteuerung der Zuwendungen ohne Rechtsgrundlage vorsahen.

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 37b EStG: Sachlich erfasst die Pauschalbesteuerung Sachzuwendungen des Zuwendenden an seine ArbN (→ Rn. 56 ff.) sowie Dritte, unabhängig von ihrer Rechtsform (z. B. AG, GmbH, Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder, sonstige Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige, ArbN Dritter).⁶ Nicht steuerpflichtige juristische Personen des öffentlichen Rechts werden mit der Wahl der Pauschalierung zu Stpfl. i. S. d. § 37b EStG.⁷ Persönlich gilt § 37b EStG für Zuwendende, die natürliche und juristische Personen oder Personenvereinigungen sein können.

Anwendung auf Auslandssachverhalte: § 37b EStG gilt auch für ausländische Zuwendende, die spätestens mit Wahl der Pauschalierung zu Stpfl. i. S. d. § 37b EStG werden.⁸ Da die Zuwendungen beim Empfänger dem Grunde nach steuerbar und steuerpflichtig sein müssen (→ Rn. 28), ist § 37b EStG auf Zuwendungen an nicht steuerpflichtige Empfänger nicht anwendbar. Gleiches gilt für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger, die nach einem DBA oder dem Auslandstätigkeitserlass nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.⁹

Vereinbarkeit der Vorschrift mit höherrangigem Recht: Der BFH geht stillschweigend von der Verfassungsmäßigkeit der Pauschalierungsregelung aus,¹⁰ die als Vereinfachungsvorschrift sachlich hinreichend gerechtfertigt scheint. Die Rüge eines Gleichheitsverstößes durch die Besteuerung von Geschenken beim Empfänger, der ihm zugewendete Bewirtungskosten nicht zu versteuern habe,¹¹ betrifft nicht § 37b EStG und den zuwendenden Stpfl., sondern allein die Empfängerseite.¹²

Das Verhältnis zu anderen Vorschriften ist zum Teil Gegenstand der Regelung selbst und in diesem Zusammenhang zu erläutern. Im Übrigen gilt Folgendes:

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgabenabzug): Nach Auffassung der FinVerw richtet sich die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe danach, „ob die Aufwendungen

1 Siehe nur BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 57/11, BStBl 2015 II 457.

2 Kanzler, FR 2014, 343.

3 BGBl 2006 I 2878.

4 Durch das Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 7. 3. 2009 (BGBl 2009 I 451) und das UntStReiseKG v. 20. 2. 2013 (BGBl 2013 I 285).

5 BMF v. 22. 8. 2005, BStBl 2005 I 845, Tz. 16 und 18; BMF v. 30. 3. 2006, BStBl 2006 I 447.

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 2.

7 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 1.

8 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 1.

9 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 13; ausführlich dazu mit einer Tabelle für 4 verschiedene Fallgruppen Riegler/Riegler, IStR 2016, 291.

10 BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 52/11, BStBl 2015 II 455; BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 57/11, BStBl 2015 II 457 und BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 78/12, BStBl 2015 II 495.

11 So Kohlhaas, FR 2012, 950, 956.

12 Ähnlich HHR/Lingemann, § 37b EStG Anm. 15.

für die Zuwendung als Betriebsausgabe abziehbar sind“.¹ M. E. ist die Pauschalsteuer als Unternehmensteuer eigener Art (→ Rn. 1) stets als Betriebsausgabe abziehbar, ungeachtet der Erwägung, dass dem Begünstigten mit der Übernahme der Steuer ein weiterer Vorteil zugewendet wird.

- 8 **Verhältnis zu § 37a EStG:** Die Pauschalierungsregelungen des § 37a und des § 37b EStG schließen einander aus (s. auch → Rn. 60 und das Beispiel 3 → Rn. 31).²
- 9 **Verhältnis zu § 160 AO:** § 37b EStG kann auch dann angewendet werden, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen.³ Fallen mehrere Zuwendungen zusammen, bei denen § 160 AO zum Abzugsverbot der Aufwendungen führt, ist die Summe dieser Aufwendungen den Höchstbeträgen gegenüberzustellen.⁴

BEISPIEL: Bei drei Zuwendungen im Wert von je 4 000 € im Wj. verweigert der Stpfl. die Benennung der Empfänger. Das Abzugsverbot des § 160 AO erfasst alle drei Zuwendungen; eine Pauschalierung nach § 37b EStG ist nur für die Hälfte der dritten Zuwendung möglich.

- 10 **Verhältnis zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht:** § 37b EStG steht nicht in Konkurrenz zu Tatbeständen des ErbStG.⁵
- 11 **Verhältnis zum Umsatzsteuerrecht:** Die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch den Unternehmer an sein Personal für dessen Privatbedarf ist der Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG gleichgestellt, sofern es sich nicht um eine Aufmerksamkeit handelt. Nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG gilt Entsprechendes für jede andere unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen zu Zwecken des Unternehmens, es sei denn, es handelt sich um geringwertige Geschenke und Warenmuster. Unentgeltliche Dienstleistungen sind nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 und Nr. 2 UStG zu beurteilen.

Ist die Zuwendung danach zu 19 % umsatzsteuerpflichtig, wird der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug wieder neutralisiert. Allerdings ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG für Aufwendungen ausgeschlossen, die den Abzugsverböten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 EStG unterliegen.

- 12 **Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht:** Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 EStG sind dem Arbeitsentgelt nicht hinzuzurechnen, soweit sie an Arbeitnehmer eines Dritten erbracht werden und diese Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 14 der Sozialversicherungsentgeltverordnung – SveV). Sozialversicherungspflichtig sind daher nur Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer und Arbeitnehmer verbundener Unternehmen. Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung, dann handelt es sich insoweit um individuell zu versteuernden Barlohn, der nicht unter § 37b EStG fällt und der daher auch sozialversicherungspflichtig ist.

13–19 (*Einstweilen frei*)

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 26; gl. A. Niedersächsisches FG v. 16. 1. 2014 - 10 K 326/13, EFG 2014, 894, Rev.: BFH IV R 13/14.

2 Siehe auch den Sachverhalt Hessisches FG v. 13. 4. 2016 - 7 K 872/13, NWB DokID: ZAAAF-81556, Rev.: BFH VI R 25/16.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 34; ebenso schon BT-Drucks. 16/2712, 55.

4 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 34.

5 Ausführlich dazu BFH v. 12. 12. 2013 - VI R 47/12, BStBl 2015 II 490, m. w. N. zu Rn. 22.

B. Systematische Kommentierung

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Besteuerungsgrundlagen (§ 37b Abs. 1 EStG)

HINWEIS:

Arbeitshilfen:

Checkliste zur Prüfung der Voraussetzungen für § 37b EStG, NWB DokID: YAAAE-66032.

1. Pauschalierungsberechtigter, Gegenstand der Pauschalierung und Steuersatz (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG)

Pauschalierungsberechtigter ist der als Steuerpflichtiger bezeichnete Zuwendende, der allerdings erst Stpfl. wird, wenn er das Wahlrecht ausübt. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Zuwendungsempfänger steuerpflichtig. Stpfl. in diesem Sinne können jede natürliche und juristische Personen oder Personenvereinigungen sein.¹ Juristische Personen des öffentlichen Rechts können sowohl mit ihrem hoheitlichen Bereich und dem Bereich der Vermögensverwaltung als auch mit ihren einzelnen Betrieben gewerblicher Art jeweils Zuwendender i. S. d. § 37b EStG sein und können das Wahlrecht für die verschiedenen Bereiche unabhängig voneinander ausüben.² 20

Das Wahlrecht auf Pauschalversteuerung kann der Stpfl. für alle Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nur einheitlich wahrnehmen. Es wird durch die Anmeldung der Pauschalsteuer nach § 37b Abs. 4 EStG ausgeübt. Nach der Entwurfsbegründung soll das Erfordernis der einheitlichen Wahlrechtsausübung auch die beiden Tatbestände der Zuwendungen an Dritte (Abs. 1) und an eigene ArbN (Abs. 2) erfassen.³ Das BMF ist dem zu Recht nicht gefolgt. M. E. ist die unterschiedliche Behandlung von Zuwendungen an Dritte und solche an eigene ArbN zulässig, weil es sich bei Abs. 1 und Abs. 2 um zwei gesonderte Tatbestände handelt.⁴ Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wj. soll das Wahlrecht für die eigenen ArbN immer kalenderjahrbezogen ausgeübt werden.⁵ Die Bindungswirkung des Wahlrechts erstreckt sich dann auch nur auf das Kalenderjahr. 21

BEISPIEL: Das Unternehmen U hat ein abweichendes Wj. vom 1. 8. 01 bis zum 31. 7. 02. Für die Sachzuwendungen an die eigenen Arbeitnehmer kann das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung maßgeblichen Termin, hier der 28. 2. 02 (vgl. § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG) ausgeübt werden. Für den Personenkreis der eigenen Arbeitnehmer gilt bei einem abweichenden Wj. die kalenderjährliche Betrachtungsweise. Das Wahlrecht nach § 37b Abs. 2 EStG wird damit ausschließlich für die im Kj. 01 ausgegebenen Sachzuwendungen ausgeübt und kann für das Kj. 02 erneut ausgeübt werden.

Übt ein ausländischer Zuwendender das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG aus, sind die Zuwendungen, die unbeschränkt oder beschränkt Einkommen- oder Körperschaftsteuer-

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 1.

2 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 1.

3 BT-Drucks. 16/2712, 56; andererseits sollen aber Zuwendungen an ArbN verbundener Unternehmen auch individuell besteuert werden können, wenn der Zuwendende im Übrigen die Pauschalversteuerung wählt (BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 5).

4 BFH v. 15. 6. 2016 - VI R 54/15, NWB DokID: OAAAF-84772; gl. A. BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 4; ferner HHR/Lingemann, § 37b EStG Anm. 27, m. w. N. auch zur überholten a. A.

5 So BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 4.

pflichtigen im Inland gewährt werden, einheitlich zu pauschalieren.¹ Das Wahlrecht ist für alle inländischen lohnsteuerlichen Betriebsstätten nach § 41 Abs. 2 EstG einheitlich und nach Auffassung der FinVerw unwiderruflich auszuüben.² Nach der Entwurfsbegründung folgt das gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte Widerrufsverbot aus dem Rechtsschutzbedürfnis des unterrichteten Zuwendungsempfängers.³ Da ein Widerrufsverbot ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen bedarf, können die Wahlrechte, wie ansonsten auch, bis zum Eintritt der Bestandskraft widerrufen werden,⁴ nachdem der Empfänger der Zuwendungen entsprechend unterrichtet ist. Die Unterrichtungspflicht im Falle des Widerrufs folgt dann ebenfalls aus § 37b Abs. 3 Satz 3 EstG (actus contrarius). Zu Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Wahlrechtsausübung s. → Rn. 90.

- 22 **Gegenstand der Pauschalierung** sind Sachzuwendungen, also nicht in Geld bestehende Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EstG, und betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Dazu gehören etwa die vom Bundesrechnungshof erwähnten Einladungen zu sportlichen, kulturellen oder sonstigen gesellschaftlichen Ereignissen, z. B. in VIP-Logen, zu Formel 1-Autorennen, zur Teilnahme an einer Jagd oder die Zuwendung wertvoller Sachen wie Uhren.⁵ Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden⁶ sowie steuerfreie Sachbezüge, z. B. auch nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EstG, werden von § 37b Abs. 2 EstG nicht erfasst.⁷
- 23 **Geschenke** i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EstG waren zunächst die einzigen im Regierungsentwurf von § 37b EstG erfassten Sachzuwendungen (jetzt § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EstG).⁸ Dies sollte der Abgrenzung gegenüber Zuwendungen dienen, die nicht unter den Geschenkbezug fallen und nicht besteuert werden. Dazu zählen nach Auffassung des BMF etwa Bewirtungsaufwendungen, die nicht Teil einer steuerbaren Gesamtleistung sind,⁹ Streuwerbeartikel¹⁰ und geringwertige Warenproben, deren AK oder HK 10 € nicht übersteigen.¹¹

PRAXISHINWEIS:

Die Grenze von 10 € gilt aber nur bei Anwendung des § 37b EstG. Daher haben Arbeitgeber, die Sachzuwendungen an Mitarbeiter nicht nach dieser Vorschrift pauschalieren, auch Sachzuwendungen, deren AK oder HK die Wertgrenze nicht übersteigen, im Lohnkonto zu erfassen.

- 24 **Andere betrieblich veranlasste Zuwendungen** wurden auf Vorschlag des Bundesrats im Hinblick auf die frühere Behandlung von Incentive-Reisen¹² in die Pauschalbesteuerung einbezo-

1 So BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 6.

2 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 4.

3 Siehe BT-Drucks. 16/2712, 55.

4 BFH v. 15. 6. 2016 - VI R 54/15, NWB DokID: OAAAF-84772.

5 Bericht des Bundesrechnungshofs v. 12. 12. 2005, BT-Drucks. 16/160, 28 und 162 f.

6 Dazu BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 78/12, BStBl 2015 II 495.

7 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, vor Rn. 17.

8 Siehe BT-Drucks. 16/2712, 11.

9 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 10, verweist dazu auf Bewirtungen anlässlich einer Incentive-Reise, eines Golfturniers, Segeltörns oder einer Jagdgesellschaft. Allerdings gibt es nach Auffassung des BFH für die Außerachtlassung der Bewirtungskosten keine Rechtsgrundlage (BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 52/11, BStBl 2015 II 455, zu Rn. 16).

10 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 10, nimmt solche geringwertigen Sachzuwendungen von der Pauschalbesteuerung aus. Dafür gibt es allerdings auch keine Rechtsgrundlage (BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 52/11, BStBl 2015 II 455, zu Rn. 16; gl. A. *Kanzler*, FR 2014, 343); gleichwohl wendet die FinVerw die Regelung weiter an (s. BMF v. 19. 5. 2015, Fn. 1). Zur Ermittlung der 10 €-Grenze vgl. *Weber*, NWB 2015, 2136, 2143.

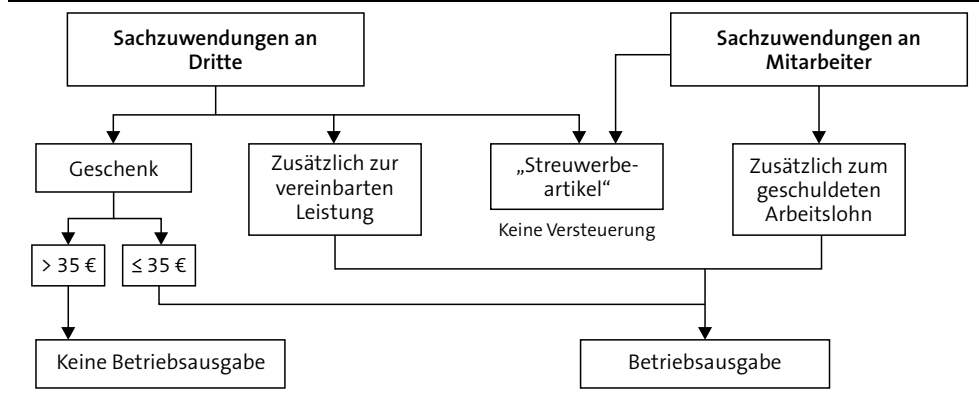
11 BT-Drucks. 16/2712, 55.

12 BMF v. 14. 10. 1996, BStBl 1996 I 1192.

gen. Die lückenhafte steuerliche Erfassung von Incentive-Reisen hatte auch der Bundesrechnungshof gerügt.¹ Diese anderen Zuwendungen müssen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht werden, so dass eine Barlohnumwandlung nicht zur Pauschalversteuerung der Zuwendungen führen kann.

ABB. Schaubild zum Gegenstand der Pauschalierung: Sachzuwendungen an Dritte und Mitarbeiter²

25



Eine Aufteilung von Gesamtaufwendungen wird erforderlich, wenn Gesamtleistungen erbracht werden, die nicht steuerpflichtige Zuwendungen enthalten, wie etwa die Bewirtung anlässlich einer Incentive-Maßnahme, die im Unterschied zur Incentive-Reise keine Übernachtung umfasst.³

26

Die **betriebliche Veranlassung** der Zuwendungen ist Tatbestandsvoraussetzung für die Pauschalbesteuerung nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Von der Pauschalierung sind daher Zuwendungen aus gesellschaftsrechtlicher (vGA)⁴ oder privater Veranlassung ausgeschlossen. Die betriebliche Veranlassung setzt einen Betrieb voraus, so dass etwa Sachzuwendungen eines Vorstandsvorsitzenden an Kunden und Geschäftsfreunde nicht pauschalierungsfähig sind.⁵

27

Steuerbare und steuerpflichtige Sachzuwendungen erforderlich: Ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerpauschalierung ist ferner, dass die Sachzuwendungen beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen müssen.⁶ Dies folgt ohne weiteres aus der Rechtsnatur der Pauschalierung als besonderer Erhebungsform der Einkommensteuer. Daher fallen Sachzuwendungen an Empfänger mit Gewinneinkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 EStG nur dann unter die Pauschalierung, wenn die Einnahmen auch im Inland steuerpflichtig sind. Zu Auslandssachverhalten im Übrigen s. → Rn. 4.

28

1 Bericht des Bundesrechnungshofs v. 12. 12. 2005, BT-Drucks. 16/160, 28 und 162.

2 Nach Schmidt, NWB Rapid 2015, 15.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 10, verweist dazu auf das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Incentive-Reisen (BMF v. 14. 10. 1996, BStBl 1996 I 1192).

4 BT-Drucks. 16/2712, 56 und BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 9.

5 BFH v. 12. 12. 2013 - VI R 47/12, BStBl 2015 II 490; inzwischen gl. A. BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 3.

6 BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 57/11, BStBl 2015 II 457 und BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 78/12, BStBl 2015 II 495, jeweils m. w. N. zum Schrifttum; a. A. noch BMF v. 29. 4. 2008, BStBl 2008 I 566, zu Rn. 13.

BEISPIELE: Der Stpfl. überreicht anlässlich einer Geschäftsreise im Ausland einen Bildband über Deutschland. Eine Pauschalierung nach § 37b EStG ist nicht erforderlich und der Betriebsausgabenabzug bei AK über 35 € einschließlich USt verwehrt.

Ein Großunternehmen lädt neben seinen Arbeitnehmern aus seinem Stammwerk im Inland auch die Arbeitnehmer aus ihrer polnischen Betriebsstätte zu einem Musicalbesuch in Hamburg ein. Die Arbeitnehmer der polnischen Betriebsstätte sind in Deutschland nicht steuerpflichtig.

- 29 Bei Empfängern mit Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG) sind Sachzuwendungen nur ausnahmsweise steuerbar und pauschalierungsfähig.¹ Außer in den Fällen der Arbeitnehmerbesteuerung (§ 19 EStG) sind Sachzuwendungen etwa auch an Stpfl. mit Einkünften aus VuV, Kapitalvermögen oder sonstigen Einkünften denkbar. Allerdings führen Sachzuwendungen eines Unternehmers an Privatkunden nicht zu steuerbaren Einnahmen, wenn sie nicht in Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen.

BEISPIELE: Ein selbständiger Installateur überlässt seinen Kunden zu Weihnachten ein Weinpräsent. Der Abzug als Betriebsausgaben ist von den Anschaffungskosten (35 € nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) abhängig. Die Pauschalversteuerung richtet sich nach dem Veranlassungszusammenhang der Einnahmen beim Zuwendungsempfänger, danach also, ob dieser die Dienste des Unternehmers für sein Mietshaus (Einkünfte aus VuV²) oder für sein privates Eigenheim in Anspruch genommen hatte.

Der Kfz-Händler gibt einem Autokäufer einen Satz Fußmatten. Die Aufwendungen sind Betriebsausgaben des Unternehmers, führen aber beim Empfänger zu einer nicht steuerbaren Vermögensmehrung.

Eine Bank überreicht ihrem Privatkunden, der ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, einen Blumenstrauß, einen exklusiven Kalender oder Karten für ein Konzert. Die Zuwendungen führen nicht zu stpfl. Einnahmen, weil sie auch bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Entgelt für die Kapitalüberlassung nach § 20 Abs. 3 EStG zu beurteilen sind.

Ein Fachverlag überlässt seinen Autoren einschlägige Fachbücher zur Erstellung ihrer Manuskripte. Dieser Vermögenswert bleibt ohne gewinnmäßige Auswirkung, weil die durch ihn ersparten Aufwendungen ihrerseits durch den Betrieb veranlasst sind.³

- 30 **Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung** für betrieblich veranlasste Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfordert, dass die Zuwendungen in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Vertragsverhältnis, dem sog. Grundgeschäft, stehen und zur ohnehin geschuldeten Leistung als zusätzliche Leistung hinzukommen (z. B. Kulanzleistungen). Anders als bei § 37b Abs. 2 EStG (Barlohnnumwandlungsverbot) ist der Zweck dieser Pauschalierungsbeschränkung unklar. Denn einerseits fallen Sachzuwendungen im Austauschverhältnis (Synallagma) unter die Besteuerung des Geschäfts selbst, während andererseits solche Zuwendungen außerhalb dieses Verhältnisses als Schenkungen von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst werden. Jedenfalls werden Zuwendungen außerhalb eines Leistungsaustauschs, etwa zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses⁴ ebenso wenig von der Pauschalbesteuerung erfasst, wie Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sowie Prämien aus (Neu)Kundenwerbungsprogrammen und

1 *Schneider*, NWB 2014, 340, 350.

2 A. A. *Schneider*, NWB 2014, 340, 350, mit der eher unsubstantiierten Begründung, „diese Sachzuwendung (dürfte) kaum unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu subsumieren sein“.

3 BFH v. 22. 7. 1988 - III R 175/85, BStBl 1988 II 995, unter II. 2.a der Gründe.

4 BFH v. 12. 12. 2013 - VI R 47/12, BStBl 2015 II 490.

Vertragsneuabschlüssen.¹ Nach Auffassung der FinVerw soll unbeachtlich sein, ob die Zuwendung aufgrund eines Rechtsanspruchs oder freiwillig geleistet wird.² Zu Bonuspunkten im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen s. → Rn. 31.

Das Zusätzlichkeitserfordernis führt also einerseits zum Pauschalierungsausschluss, wenn es an einer zugrundeliegenden Leistung überhaupt fehlt (wie dies bei Geschenken der Fall ist) und andererseits, wenn die Zuwendung Teil des Leistungsaustauschs selbst ist. Daher fallen etwa Vermittlungsprovisionen, die als Sachzuwendungen (z. B. in Form von Gutscheinen) gewährt werden, mangels Zusätzlichkeit nicht unter die Pauschalbesteuerung; sie sind Teil des Leistungsaustauschs und vom Empfänger als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern, wenn die Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG überschritten ist. 31

BEISPIELE: Die Zugabe eines Gratis-Glases bei Erwerb eines Kastens Bier (Grundgeschäft) erfüllt das Zusätzlichkeitserfordernis,³ bleibt aber als Streuwerbeartikel (AK oder HK unter 10 €) bei § 37b EStG außer Ansatz.⁴

A möchte den Unternehmer B als Zulieferer für sein Unternehmen gewinnen und lädt ihn dazu in ein Musical ein. Hier fehlt es an einem Grundgeschäft und damit an dem Zusätzlichkeitserfordernis.

Mit einem Kundenbindungsprogramm vergibt A Bonuspunkte, die je nach ihrer Anzahl zum Bezug unterschiedlicher Sach- oder Leistungsprämien berechtigen. Der gesamte Vorgang (Gutschrift und Einlösung der Punkte) wird zum Gegenstand des Leistungsaustauschs im Grundgeschäft. § 37b EStG ist nicht anwendbar, wohl aber kann § 37a EStG anwendbar sein.

Der Pauschsteuersatz beträgt 30 % der Bemessungsgrundlage (→ Rn. 40 ff.). Anders als der pauschale Durchschnittsteuersatz nach § 37a Abs. 1 Satz 3 EStG (vgl. KKB/Kanzler, § 37a EStG Rn. 19) beruht der Steuersatz von 30 % nicht auf einer sog. „Mischkalkulation“,⁵ die auch eine Erfassung nicht steuerbarer Zuwendungen rechtfertigen mag. Der Regelung des § 37b EStG und dem gewählten Pauschsteuersatz von 30 % liegen derartige Typisierungs- und Vereinfachungserwägungen ersichtlich nicht zugrunde.⁶ Nach den Vorstellungen des Regierungsentwurfs sollte sich der Pauschsteuersatz von 45 % ursprünglich am Spitzensteuersatz orientieren und berücksichtigen, „dass die übernommene Steuer einen weiteren Vorteil für den Empfänger der Sachzuwendungen darstellt, der steuersystematisch ebenfalls als Einnahme zu erfassen wäre“.⁷ Auch die auf Vorschlag des Finanzausschusses vorgenommene Absenkung des Pauschsteuersatzes von 45 % auf 30 % diene keineswegs der Berücksichtigung nicht steuerbarer Zuwendungen; der geringere Pauschsteuersatz sollte vielmehr nur „einen Anreiz zur zukünftigen Entrichtung durch die Aufwendenden ... setzen“ und damit eine Besteuerung sicherstellen, die in der Praxis bis zur Einführung der Norm durch das JStG 2007 nur lückenhaft erfolgte;⁸ ferner sollte mit der Absenkung des Steuersatzes berücksichtigt werden, dass ein Unternehmen die Geschenke wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit aus dem Ertrag erwirtschaften müsse und deshalb faktisch ein viel höherer Steuersatz darauf laste.⁹ 32

(Einstweilen frei)

33–39

1 BMF 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 9e.

2 BMF 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 9a.

3 A. A. Seifert, StuB 2014, 134, 136.

4 BMF 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 10.

5 So BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 57/11, BStBl 2015 II 457, zu Rn. 18.

6 A. A. Eisgruber in Kirchhof, § 37b EStG Rn. 8.

7 BT-Drucks. 16/2712, 55 f.

8 Siehe nur den Bericht des Bundesrechnungshofs v. 12. 12. 2005, BT-Drucks. 16/160, 28, 161 ff.

9 BT-Drucks. 16/3368, 11.

2. Bemessungsgrundlage (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG)

- 40 **Kosten als Bemessungsgrundlage:** Aus Vereinfachungsgründen wird der geldwerte Vorteil abweichend von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich USt bewertet.¹ Die Einbeziehung der USt in die Bemessungsgrundlage ist sachgerecht, da die Pauschalierung die Besteuerung beim Endverbraucher abgilt.² Nach BMF kann der Bruttobetrag aus Vereinfachungsgründen mit dem Faktor 1,19 aus dem Nettobetrag hochgerechnet werden.³ Soweit diese Bemessungsgrundlage in Herstellungsfällen erheblich von dem allgemeinen Bewertungsgrundsatz in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG abweicht, hält dies der Gesetzgeber im Hinblick auf den Vereinfachungszweck und den geringen Steuersatz von im Entwurf vorgeschlagenen 45 % (jetzt 30 %) für vertretbar.⁴
- 41 **Bei Veranstaltungen, die keine Betriebsveranstaltungen sind,** also die Tatbestandsvoraussetzungen des § 19 Abs. 1a EStG nicht erfüllen,⁵ gehen in die Bemessungsgrundlage nicht nur diejenigen Aufwendungen ein, die der Eingeladene konsumieren kann (z. B. Musik), sondern auch die Aufwendungen für den äußeren Rahmen wie z. B. für die Raummiete oder die Veranstaltungsagentur.⁶ Damit überträgt das BMF-Schreiben die gesetzliche Neuregelung des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG⁷ in den Anwendungsbereich des § 37b EStG.⁸ Aufwendungen für Betriebsveranstaltungen, die die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1a EStG erfüllen, sind, soweit sie den Freibetrag⁹ von 110 € übersteigen, Arbeitslohn, der nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit 25 % pauschal versteuert werden kann.¹⁰ Eine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG ist daher insoweit ausgeschlossen. Dies folgt auch aus § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG (s. → Rn. 59).¹¹

PRAXISHINWEIS:

Ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer betrieblich veranlassenen Veranstaltung mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG oder mit 30 % nach § 37b Abs. 1 und 2 EStG pauschal zu versteuern und ob der Freibetrag von 110 € nach § 19 Abs. 1a Satz 3 EStG zu gewähren ist, hängt davon ab, ob die Veranstaltung als Betriebsveranstaltung i. S. d. § 19 Abs. 1a EStG zu beurteilen ist. Eine Betriebsveranstaltung ist danach eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, die allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Die begünstigte Besteuerung mit Freibetrag und pauschalierten 25 % gilt jedoch nur für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich (§ 19 Abs. 1a Satz 4 EStG). Fehlt es an diesen Voraussetzungen, dann kommt eine Pauschalversteuerung der Aufwendungen nach § 37b EStG in Betracht. In diesem Fall gehen alle Kosten in die Aufwendungen ein, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet, also auch Kosten für die Raummiete oder die Veranstaltungsagentur, nicht aber Gemeinkosten, weil sie nicht gegenüber Dritten erbracht werden. Gemeinkosten bleiben daher auch bei Anwendung des § 37b EStG außer Ansatz. Die von der FinVerw praktizierte Aufteilung der Gesamtkosten auf die Zahl der tatsächlich erschienenen (und nicht die eingeladenen) Teilnehmer wird wegen der Erfassung von „Scheinvorteilen“ bei den erschienenen Gästen für bedenklich gehalten, wenn dadurch die 110 €-Grenze für Aufmerksamkeiten überschritten wird und der Vorsteuerabzug entfällt (so *Seifert*, DStZ 2016, 104).

1 BT-Drucks. 16/2712, 55, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH (BFH v. 18. 8. 2005 - VI R 32/03, BStBl 2006 II 30).

2 BT-Drucks. 16/2712, 55, unter Hinweis auf die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 14.

4 BT-Drucks. 16/2712, 55.

5 Das BMF benennt als Beispiele „Einladungen zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft“ (BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 10).

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 14.

7 Eingeführt durch das ZollkodexAnpG v. 22. 12. 2014, BGBl 2014 I 2417.

8 Gl. A. *Rätke*, BBK 2015, 549, 552.

9 Nach unzutreffender a. A. von HHR/*Wagner* (§ 40 EStG Anm. 38) eine Freigrenze.

10 BMF v. 14. 10. 2015, NWB DokID: YAAAF-06296, Tz. 5.

11 Gl. A. *Schmidt*, NWB Rapid 2015, 15, 26.

Die Vereinfachungsregelungen, die zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten und in ähnlichen Sachverhalten ergangen sind, gelten unverändert fort.¹ Der danach ermittelte, auf Geschenke entfallende pauschale Anteil, ergibt die Aufwendungen, die in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen sind. Die Vereinfachungsregelungen zur Übernahme der Besteuerung² sind ab dem 1. 1. 2007 nicht mehr anzuwenden. 42

Konzernfälle: Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen i. S. d. §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB fallen in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG und sind nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG mindestens mit dem sich aus § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG ergebenden Wert zu bemessen (Rabattgewährung an Konzernmitarbeiter). Die Ausnahmeregelung in § 37b Satz 2 2. Halbsatz EStG soll sicherstellen, dass ArbN eines verbundenen Unternehmens nicht besser gestellt werden, als ArbN des „Herstellerunternehmens“, bei denen nach § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG die Besteuerung nach § 8 Abs. 3 EStG durchzuführen ist. Dies führt zur Gleichbehandlung aller konzernzugehörigen ArbN.³ Auf Wunsch der Verbände erfolgte allerdings eine Vereinfachung bei der Durchführung des Verfahrens nach § 37b EStG in Konzernfällen. Für Zuwendungen an Mitarbeiter verbundener Unternehmen wird es danach nicht beanstandet, wenn anstelle des Zuwendenden der Arbeitgeber des Zuwendungsempfängers die Pauschalierung entsprechend § 37b Abs. 1 EStG vornimmt.⁴ Nach dem BMF wird es nicht beanstandet, wenn diese Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen individuell besteuert werden, auch wenn der Zuwendende für die übrigen Zuwendungen § 37b Abs. 1 EStG anwendet. Für die übrigen Zuwendungen ist das Wahlrecht aber einheitlich auszuüben.⁵ 43

Vereinfachte Ermittlung der Bemessungsgrundlage: Soweit einzelne Zuwendungen nicht von § 37b EStG erfasst werden, weil sie beim Empfänger nicht zu Einkünften führen (→ Rn. 4 und → Rn. 28), kann ein bestimmter Prozentsatz aller gewährten Zuwendungen an Dritte der Besteuerung nach § 37b EStG unterworfen werden.⁶ Dieser Prozentsatz hat sich an den „unternehmensspezifischen Gegebenheiten“ zu orientieren, ist glaubhaft zu machen und unter gleichbleibenden Verhältnissen beizubehalten. Dazu sollen Aufzeichnungen genügen, die über einen repräsentativen Zeitraum (mindestens drei Monate) geführt werden.⁷ In diesem Fall kann auf weitergehende Aufzeichnungen zur Steuerpflicht beim Empfänger verzichtet werden (→ Rn. 92).⁸ 44

(Einstweilen frei)

45–49

3. Pauschalierungsausschlüsse (§ 37b Abs. 1 Satz 3 EStG)

Nach § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG ist die Pauschalierung in zwei Fällen durch einen Freibetrag und eine Freigrenze ausgeschlossen, und zwar 50

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 15, unter Hinweis auf BMF v. 22. 8. 2005, BStBl 2005 I 845 und BMF v. 11. 7. 2006, BStBl 2006 I 447.

2 BMF v. 22. 8. 2005, BStBl 2005 I 845, Rn. 16 und 18 und die entsprechende Verweise in BMF v. 11. 7. 2006, BStBl 2006 I 447.

3 BT-Drucks. 16/2712, 55.

4 Vgl. Schmidt, NWB Rapid 2015, 30.

5 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 5.

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 13a.

7 BT-Drucks. 16/3368, 11.

8 BT-Drucks. 16/3368, 11.

1. soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
2. wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung

den Betrag von 10 000 € übersteigen. Maßgebend dafür sind die Bruttoaufwendungen.¹ Die Regelung soll bei hohen Sachzuwendungen eine Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz des Empfängers der Zuwendung gewährleisten.² Zuzahlungen durch den Zuwendungsempfänger mindern den Wert der Zuwendung, auf den der Höchstbetrag bzw. die Höchstgrenze anzuwenden ist.³ Bei Prüfung der 10 000 €-Grenze sind Zuwendungen an nahestehende Personen eines Geschäftsfreundes oder Mitarbeiters dem Geschäftsfreund oder Mitarbeiter zuzurechnen.⁴ Zu den Aufzeichnungspflichten, die eine Überprüfung der Pauschalierungsverbote sicherstellen s. →Rn. 92 ff.

- 51 **Höchstbetrag nach Nr. 1:** Da die Pauschalierung nur ausgeschlossen ist, „soweit die Aufwendungen 10 000 € ... übersteigen“, handelt es sich um einen Höchstbetrag für jeden Empfänger jeweils für ein Wj.

BEISPIEL:⁵ Bei drei Zuwendungen im Wert von je 4 000 € im Wj. ist § 37b EStG nicht nur für die ersten beiden Zuwendungen, sondern auch auf die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung anzuwenden.

- 52 **Freigrenze nach Nr. 2:** Da die Pauschalierung bei Einzelzuwendungen im Wert über 10 000 € (sog. Luxusaufwendungen) ausgeschlossen ist, handelt es sich bei § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG um eine Höchstgrenze.

BEISPIEL:⁶ Bei einer Zuwendung im Wert von 15 000 € ist § 37b EStG für diese Zuwendung ausgeschlossen.

Das Pauschalierungsverbot nach Nr. 2 lässt den Freibetrag nach Nr. 1 für denselben Zuwendungsempfänger unberührt.

BEISPIEL:⁷ Bei drei Zuwendungen im Wert von 3 000 €, 5 000 € und 12 000 € entfällt die Pauschalierung für die Einzelzuwendung i. H.v. 12 000 €, während die Aufwendungen für die beiden anderen Einzelzuwendungen von insgesamt 8 000 € der Pauschalbesteuerung unterliegen.

53–55 (Einstweilen frei)

II. Arbeitnehmer als Zuwendungsempfänger (§ 37b Abs. 2 EStG)

- 56 **Verweisung auf Abs. 1 und Abgrenzung beider Tatbestände:** Nach § 37b Abs. 2 EStG gilt Abs. 1 auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an ArbN des Stpfl., soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Damit verweist Abs. 2 nur auf die Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und nicht auf Geschenke, die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ohnehin nicht die ArbN des Stpfl. betreffen. Nach Auffassung der FinVerw „ist es zulässig, für Zuwendungen an Dritte (Abs. 1) und an eigene Ar-

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu Rn. 21.

2 BT-Drucks. 16/2712, 56.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 21.

4 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 21.

5 Nach BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 21.

6 Nach BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 21.

7 Nach BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 21.

beitnehmer (Abs. 2) § 37b EStG jeweils gesondert anzuwenden“.¹ Nach a. A. ist das Wahlrecht für beide Tatbestände einheitlich auszuüben (dazu → Rn. 21). Es gilt der lohnsteuerrechtliche ArbN-Begriff. Zuwendungen an ArbN verbundener Unternehmen i. S. d. §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB fallen in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG,² sind aber nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG mindestens mit dem sich aus § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG ergebenden Wert zu bemessen (s. → Rn. 43). Mit der Verweisung auf § 37b Abs. 1 EStG finden auch die Pauschalierungsausschlüsse durch den Freibetrag und die Freigrenze von 10 000 € auf arbeitnehmerbezogene Zuwendungen Anwendung.

Steuerbare und steuerpflichtige Sachzuwendungen: Auch bei Zuwendungen an Arbeitnehmer hängt die Pauschalierung wie bei § 37b Abs. 1 EStG (s. → Rn. 28 f.) davon ab, dass die Zuwendungen der Einkommensteuer unterliegen. Ist der nichtselbständig tätige Empfänger von Sachzuwendungen im Inland zwar unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig, seine Einkünfte aber aufgrund des Auslandstätigkeitserlasses oder eines DBA steuerbefreit, dann entfällt eine Pauschalversteuerung, wenn der Zuwendende – wie bei konzerninternen Sachzuwendungen – über die entsprechenden Informationen verfügt.³ 57

Das Zusätzlichkeitserfordernis soll beim Tatbestand des Abs. 2 Barlohnnumwandlungen verhindern, die zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen könnten.⁴ Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Zuwendungen an eigene ArbN sind Sachbezüge i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, für die keine gesetzliche Bewertungsmöglichkeit besteht. Deshalb bestehen Pauschalierungsverbote nach § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG (→ Rn. 59). 58

Pauschalierungsverbote sieht § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG für solche Sachbezüge vor, für die eine gesetzliche Bewertungs- oder Pauschalierungsmöglichkeit besteht. Das betrifft Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 10 und Abs. 3 EStG sowie § 40 Abs. 2 EStG. In den Fällen des § 8 Abs. 3 EStG ist es auch dann unzulässig, die Steuer nach § 37b Abs. 2 EStG zu pauschalieren, wenn der Stpfl. nach R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 LStR, die Bewertung des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 EStG wählt. Für sonstige Sachbezüge, die nach § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert besteuert werden können, kann der Stpfl. auch die Pauschalierung nach § 37b EStG wählen. Die Zuwendung von Vermögensbeteiligungen an eigene ArbN ist von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgeschlossen.⁵ 59

Sachprämien im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms sind nach § 37b Abs. 2 Satz 3 EStG ebenfalls ausdrücklich von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausgeschlossen, weil es insofern mit § 37a EStG bereits eine Pauschalierungsregelung gibt.⁶ Das gesetzliche Pauschalierungsverbot greift aber auch in den Fällen, in denen die Genehmigung nach § 37a Abs. 3 EStG versagt wurde. Die Regelung ist steuersystematisch fehlplatziert, weil sie nicht nur ArbN betrifft, für die § 37b Abs. 2 EStG vorgesehen ist, sondern in erster Linie Kunden der Prämienanbieter. Deshalb wäre das Konkurrenzverhältnis zu § 37a EStG in § 37b Abs. 1 EStG zu regeln gewesen; dort aber scheitert die Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG an dem Zusätzlichkeitserfordernis, weil die Kundenbindungsprogramme Teil des Leistungsaustauschs sind 60

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 4; gl. A. hier Rn. 17.

2 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 23.

3 Weber, NWB 2015, 2136, 2140.

4 BT-Drucks. 16/2712, 56.

5 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 3.

6 BT-Drucks. 16/2712, 56.

(s.→ Rn. 29 f.). Angesichts des gesetzlichen Pauschalierungsverbots ist die Begründung der Fin-Verw,¹ wonach die Sachprämien keine zusätzliche Leistung sind, überflüssig.

- 61 **Verhältnis zu anderen arbeitnehmerbezogenen Sachbezügen:** Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden² sowie steuerfreie Sachbezüge, werden von § 37b Abs. 2 EStG nicht erfasst.³ Das gilt etwa auch für sog. Aufmerksamkeiten nach R 19.6 LStR, deren jeweiliger Wert 60 € nicht übersteigt⁴ und für Mahlzeiten aus besonderem Anlass, wenn der Wert der Mahlzeit 60 € übersteigt.⁵ Bei Überschreitung dieser Wertgrenzen ist Pauschalierung nach § 37b EStG zulässig. Wird die Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG i. H.v. 44 € nicht überschritten, liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor; bei Prüfung dieser Freigrenze bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach §§ 37b und 40 EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz.⁶

III. Zusammenfassende Darstellung und Abgrenzung der Tatbestände des § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG

- 62 Zusammenfassend lässt sich der Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 und 2 EStG schematisch wie folgt darstellen:

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 9d.

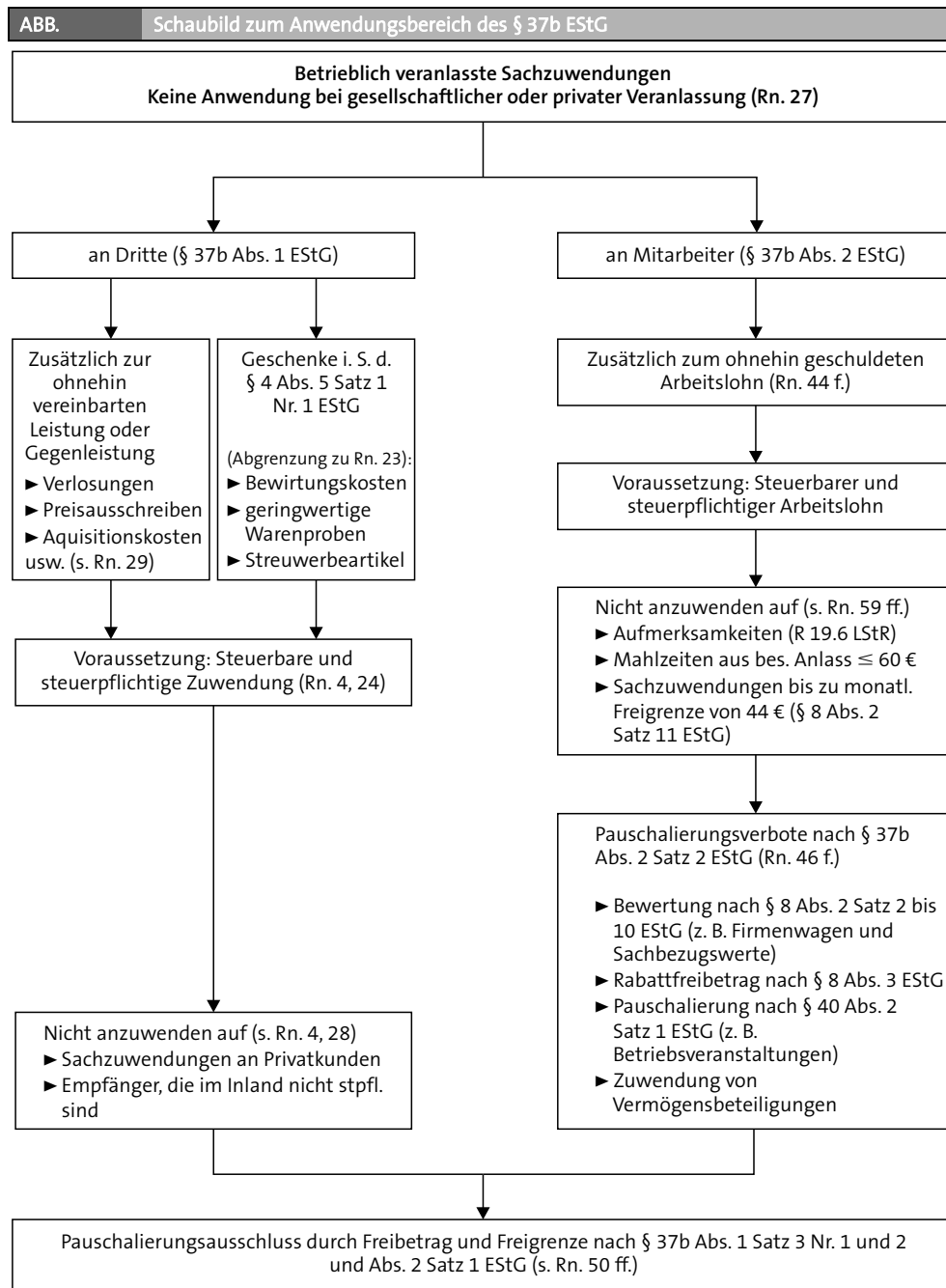
2 BFH v. 16. 10. 2013 - VI R 78/12, BStBl 2015 II 495, betr. Kundenbetreuung bei Regatta.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, zu 3.

4 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 19.

5 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 18.

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 17.



(Einstweilen frei)

63–67

IV. Rechtsfolgen der Steuerübernahme (§ 37b Abs. 3 EStG)

- 68 Nach § 37b Abs. 3 EStG bleiben die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (Satz 1); dieser ist von der Steuerübernahme zu unterrichten (Satz 3). Im Übrigen ist § 40 Abs. 3 EStG sinngemäß anzuwenden (Satz 2).
- 69 **Bei der Ermittlung der Einkünfte** des Empfängers bleiben die Sachzuwendungen außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 Satz 1 EStG). Da die Zuwendungen nicht zu Einkünften führen, fallen sie auch nicht unter den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG).
- 70 **Die sinngemäße Anwendung des § 40 Abs. 3 EStG** (§ 37b Abs. 3 Satz 2 EStG) bedeutet, dass der Zuwendende die Pauschalsteuer zu übernehmen hat (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG), Steuerschuldner dieser Pauschalsteuer wird (§ 40 Abs. 3 Satz 2 EStG) und dass die pauschal besteuerten Sachzuwendungen sowie die darauf entfallende Steuer bei der Einkommensteuerveranlagung oder dem Lohnsteuerjahresausgleich außer Ansatz bleiben (§ 40 Abs. 3 Satz 3 EStG) und nicht auf die Einkommensteuer oder Jahreslohnsteuer anzurechnen sind (§ 40 Abs. 3 Satz 4 EStG). Die Zuwendungen müssen nicht zum Lohnkonto genommen werden (s. → Rn. 92).
- 71 **Die Unterrichtungspflicht des Zuwendenden** nach § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG soll offenkundig sicherstellen, dass der Zuwendungsempfänger zweifelsfrei davon ausgehen kann, dass ihn keine Steuerpflichten treffen. Eine unterlassene Unterrichtung hat keine Rechtsfolgen; es bleibt bei den Rechtswirkungen der Übernahme der Pauschalsteuer. Für den Fall, dass Pauschalierungsverbote eingreifen (s. → Rn. 59), besteht keine Unterrichtungspflicht, obgleich dies ebenso zweckmäßig wäre, wenn die individuelle Steuer nicht vom Zuwendenden übernommen wird.

72–77 (Einstweilen frei)

V. Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer (§ 37b Abs. 4 EStG)

- 78 Mit der gesetzlichen Fiktion, wonach die pauschale Einkommensteuer als Lohnsteuer „gilt“, verweist die Vorschrift auf die §§ 38 ff. EStG. Diese Verweisung ist sinngemäß zu verstehen, so dass die Begriffe „Arbeitgeber“ sowie „Arbeitnehmer“ für die Tatbestände des § 37b Abs. 1 EStG durch die Bezeichnungen „Zuwendender“ und „Zuwendungsempfänger“ zu ersetzen sind. Die Fiktion der Pauschalsteuer als Lohnsteuer erzeugt also über die ausdrücklich in Abs. 4 geregelte Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer hinausgehend noch weitere Rechtswirkungen.
- 79 **Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag** sind wie bei der Lohnsteuer ebenfalls anzumelden und abzuführen. Der dafür zugrunde gelegte, von der Inanspruchnahme einer Vereinfachungsregelung abhängige geringere Hebesatz,¹ soll berücksichtigen, dass nicht alle Zuwendungsempfänger einer Kirche angehören. Nimmt der Stpfl. die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch, so steht ihm der Nachweis frei, dass einzelne Zuwendungsempfänger keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehören.² M. E. eine praktisch unmögliche Rechtsfolge. Als Beleg für die Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft soll in den Fällen der §§ 37a und 37b EStG eine Erklärung nach vorgegebenem Muster

1 Siehe etwa FinMin Rheinland-Pfalz v. 3. 3. 2015, BStBl 2015 I 230, wonach die Kirchensteuer 7 % anstatt 9 % der Einkommensteuer beträgt.

2 BMF v. 29.10.2008, BStBl 2009 I 332 und gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 28. 12. 2006, BStBl 2007 I 76.

genügen.¹ Kann der Pauschalierende die auf den einzelnen Empfänger entfallende pauschale Steuer nicht ermitteln, ist aus Vereinfachungsgründen die gesamte pauschale Steuer im Verhältnis der kirchensteuerpflichtigen zu den nicht kirchensteuerpflichtigen Empfängern aufzuteilen; der auf die kirchensteuerpflichtigen Empfänger entfallende Anteil ist Bemessungsgrundlage für die Anwendung des allgemeinen Kirchensteuersatzes. Die so ermittelte Kirchensteuer ist auf die Empfänger gleichmäßig zu verteilen und entsprechend deren Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft zuzuordnen.²

Die Anmeldung und Abführung der Pauschalsteuer ist eine Verpflichtung, die den Zuwendenden nach § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG trifft. Da die Pauschalierung wahlrechtsabhängig ist, entsteht das Recht zur Pauschalierung und zugleich die Steuer selbst erst mit der LSt-Anmeldung. Zum Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung s. → Rn. 90. Die pauschale Einkommensteuer ist für den Anmeldezeitraum zusammen mit der Lohnsteuer der Betriebsstätte beim Betriebsstätten-FA anzumelden. Bei mehreren Betriebsstätten ist das Finanzamt der Betriebsstätte zuständig, in der die für die pauschale Besteuerung maßgebenden Sachbezüge ermittelt werden (§ 37b Abs. 4 Satz 2 EStG). Der Anmeldezeitraum bestimmt sich nach § 41a Abs. 2 EStG. Die Pauschalsteuer ist spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldezeitraums an das Betriebsstätten-FA abzuführen. Fehlerhafte Anmeldungen führen zu einem Pauschalierungsbescheid.

(Einstweilen frei)

81–89

C. Verfahrensfragen

Ausübung der Wahlrechte und Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung: Beide Wahlrechte werden durch Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung gem. § 37 Abs. 4 Satz 1 EStG ausgeübt.³ Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ausübung unterscheidet die FinVerw die beiden Tatbestände der Zuwendungen an Dritte und an ArbN. Zur Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG kann sich der Zuwendende auch im laufenden Wj., spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wj. der Zuwendung entschließen, ohne die vorangegangenen Lohnsteuer-Anmeldungen berichtigen zu müssen.⁴ Eine spätere Ausübung des Wahlrechts ist allerdings nur möglich, solange die Lohnsteuer-Anmeldungen noch nicht bestandskräftig sind, so dass das Wahlrecht auch noch im Rahmen einer Außenprüfung erstmalig ausgeübt werden kann.⁵

Für die Zuwendungen an eigene ArbN (§ 37b Abs. 2 EStG) soll der Stpfl. das Wahlrecht spätestens bis zu der für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Frist nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG, dem 28. 2. des Folgejahres, auch dann ausgeübt haben, wenn einzelne ArbN während des laufenden Kj. ausgeschieden sind. Ist eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nach § 41c EStG bei späterer Wahlrechtsausübung nicht mehr möglich, so hat der ArbG dem ArbN die Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG zu bescheinigen, damit dieser die Korrektur im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer veranlassen kann.⁶ Bei noch nicht bestandskräftiger Lohnsteuer-Anmeldung ist auch eine spätere erstmalige Ausübung des Wahlrechts für Zuwendungen an eigene ArbN möglich, jedoch ausgeschlossen,

1 Oberste FinBeh der Länder v. 8. 8. 2016, BStBl 2016 I 773, zu 2.c.

2 Oberste FinBeh der Länder v. 8. 8. 2016, BStBl 2016 I 773, zu 2.

3 BFH v. 15. 6. 2016 - VI R 54/15, NWB DokID: OAAAF-84772.

4 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 7.

5 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 8a.

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 8.

wenn die Sachzuwendungen bereits individuell besteuert wurden. Eine bereits durchgeführte Pauschalbesteuerung der Sachzuwendungen bindet den zuwendenden ArbG und schließt eine nachträgliche Individualbesteuerung der Sachzuwendungen aus.¹

- 92 **Der Widerruf des Wahlrechts** ist durch Abgabe einer geänderten Pauschalsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstätten-FA zu erklären. Als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO kann dies zu einer Änderung von Veranlagungen der Zuwendungsempfänger führen, die die Sachzuwendungen als Einnahmen zu versteuern haben.²
- 93 **Örtlich zuständig** für die Pauschalbesteuerung ist das jeweilige Betriebsstätten-FA (s. → Rn. 68). Für ausländische Zuwendende ergeben sich die für die Verwaltung der Lohnsteuer zuständigen Finanzämter aus analoger Anwendung des H 41.3 LStH (wie ausländische Bauunternehmer).³
- 94 **Aufzeichnungspflichten:** Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind (s. → Rn. 4, → Rn. 28 ff. und → Rn. 50 ff.), hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten zusätzlich durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden (§ 160 AO),⁴ ohne dass daraus ein Pauschalierungsverbot folgt (→ Rn. 8). Nach § 37b EStG pauschal versteuerte Zuwendungen müssen nicht zum Lohnkonto genommen werden (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV i. V. m. § 41 Abs. 1 EStG).⁵
- 95 Die bestehenden **Aufzeichnungspflichten für Geschenke** nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bleiben unberührt (§ 4 Abs. 7 EStG; R 4.11 EStR). Besondere Aufzeichnungspflichten für die Ermittlung der Zuwendungen, die nach § 37b EStG pauschaliert besteuert werden sollen, bestehen nicht.⁶ Aus der Buchführung oder den Aufzeichnungen muss allerdings ersichtlich sein, dass bei Wahlrechtsausübung alle Zuwendungen erfasst und die Höchstbeträge nicht überschritten wurden.⁷
- 96 Auch wenn **Streuwerbeartikel** nicht als Sachzuwendungen erfasst werden, wenn das Unternehmen die Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG gewählt hat, ist fraglich, ob sie in die monatliche 44-€-Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG einzubeziehen sind und deshalb aufgezeichnet werden müssen. Da die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach §§ 37b, 40 EStG pauschal versteuert werden, bei der Prüfung der Sachbezugsfreigrenze außer Ansatz bleiben, sind konsequenterweise insoweit auch keine entsprechenden Aufzeichnungen zu führen.⁸
- 97 **Anrufungsauskunft:** Zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen können die Betroffenen (Arbeitgeber oder Arbeitnehmer) eine kostenfreie Anrufungsauskunft beim zuständigen Betriebsstätten-FA einholen.⁹

1 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 8a.

2 BFH v. 15. 6. 2016 - VI R 54/15, NWB DokID: OAAAF-84772.

3 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 35.

4 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 13.

5 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 32.

6 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 32.

7 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 32.

8 Gl. A. Niermann, DB 2015, 1242, 1246; Weber, NWB 2015, 2136, 2143 f.

9 BMF v. 19. 5. 2015, BStBl 2015 I 468, Rn. 37.