

IV. Ausblick: Zukunft der Rückstellungsbildung

Rückstellungen dokumentieren zum Bilanzstichtag verursachte Verbindlichkeiten eines Unternehmens, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ein Unsicherheitsmoment aufweisen. In einem betriebsvermögensbezogenen Rechenwerk, welches eine sachgerechte abschnittsbezogene Besteuerung finanzieller Leistungsfähigkeit anstrebt, sind auf Außenverpflichtungen beruhende Rückstellungen unverzichtbar. Dies ist unabhängig davon, ob die Steuerbilanz in ihrer Grundstruktur handelsrechtlichen GoB folgt (Maßgeblichkeit) oder auf einem völlig eigenständig kodifizierten Rechenwerk beruht. Eine folgerichtige Ausgestaltung des Betriebsvermögensvergleichs erfordert neben Verbindlichkeitsrückstellungen auch die Anerkennung von Drohverlustrückstellungen. Realisations- und Imparitätsprinzip ergänzen sich insoweit. Aufwandskategorien dürfen in einer „realen Steuerwelt“ mit vielfältigen Verlustabzugsbegrenzungen (wie etwa die Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG, § 10a Satz 2 GewStG oder § 8c KStG) nicht mit Ausgabenelementen vermischt werden. Ansonsten entstehen Systembrüche, die Folgeverwerfungen nach sich ziehen. § 4f und § 5 Abs. 7 EStG sind Beispiele für eine derartige „systemverwirrende Gesetzgebung“. Allerdings muss dem einer Rückstellungspassivierung immanenten Unsicherheitsmoment im Interesse einer Vermeidung zu großer Gestaltungsspielräume Rechnung getragen werden. Deshalb ist eine am Objektivierungsgebot ausgerichtete „robuste“ Rückstellungsbewertung geboten, die überhöhte, realitätsferne Ansätze vermeidet. Der Gesetzgeber sollte den Systemgrundsätzen sachgerechter Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz wieder mehr Beachtung schenken. In diesem Zusammenhang sollten auch die im geltenden Steuerbilanz-

recht verpflichtend festgelegten Diskontierungssätze (insb. 6% bei Pensionsrückstellungen, 5,5% als normaler Abzinsungsfaktor) auf ein marktgerechtes Niveau abgesenkt und flexibilisiert werden (etwa in Anlehnung an die Rechtsentwicklung in Österreich, 3,5%).⁴⁰ Unter Fiskalaspekten könnte eine solche systemverbessernde Gesetzgebungsmaßnahme durch langfristige Übergangsregelungen „abgefedert“ werden. Ein transparentes und einsichtiges steuerbilanzielles Rückstellungsrecht ist im Interesse der Rechtssicherheit geboten.

Redaktionelle Hinweise:

- Zu Rückstellungen für Kosten freiwilliger Jahresabschlussprüfung vgl. *Prinz*, DB 2014 S. 2188 = DB0670064;
- zum Grundsatzurteil zu öffentlich-rechtlichen Anpassungsrückstellungen vgl. *Prinz*, DB 2014 S. 80 = DB0646553;
- zur Akzentverschiebung bei umweltbezogenen Anpassungsrückstellungen in der BFH-Rspr. vgl. *Prinz*, DB 2013 S. 1815 = DB0603279;
- zur rechtsprechungsbrechenden Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG vgl. *Fuhrmann*, DB 2014 S. 9 = DB0646220;
- zur Teilauflösung von Ansammlungsrückstellungen bei Verlängerung des Nutzungsverhältnisses vgl. *Oser*, DB 2014 S. 2487 = DB0681778;
- zu Rückstellungen für Aufwendungen zukünftiger Außenprüfungen vgl. *Eckert*, DB 2013 S. 901 = DB0588153 und DB 2012 S. 2187 = DB0491708;
- zu den Prüfungsschwerpunkten der DPR für Abschlüsse 2014 vgl. *Bischof/Staß*, DB 2015 S. 1 = DB0689312.

40 Vgl. Strunz, IStR-Länderbericht 1/2015 S. 1 f.

Dr. Janine v. Wolfersdorff, Berlin / Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Rechtsanwendungsfragen zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG

Dr. Janine v. Wolfersdorff leitet die Geschäftsstelle des Instituts Finanzen und Steuern e.V. in Berlin. **Prof. Dr. Johanna Hey** ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

In seiner jüngsten Rspr. zur Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG hat der BFH den Anwendungsbereich des § 37b EStG eingegrenzt und die Frage der Steuerbarkeit von Zuwendungen im Geschäftsleben in das Blickfeld gerückt. Damit hat er zugleich neue Zweifelsfragen aufgeworfen. Mit dem Entwurf eines neuen Anwendungsschreibens zur Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG reagiert die Finanzverwaltung auf die neue Rspr. Der Beitrag

geht auf Einzelheiten dieses Entwurfs ein und zeigt, an welchen Stellen weiterer Änderungsbedarf besteht.

I. Einleitung

Geschenke und Zuwendungen werden regelmäßig nicht nur aus privater, sondern auch aus rein betrieblicher Veranlassung getätigt. Das können höher- oder auch geringwertige Zuwendungen sein, die meist einer geschäftlichen Beziehungspflege oder Werbezielen dienen. Auf Messeständen werden Taschen mit Firmenlogo verschenkt; im Autohaus wird dem Kunden bei schlechtem Wetter ein Regenschirm mit auf den Weg gegeben; Geschäftspartner werden mittags im Restaurant oder auch in der VIP-Loge eines Fußballstadions bewirtet. In der Vorweihnachtszeit ist es üblich, Kunden und Geschäftspartnern

ein kleineres Präsent zukommen zu lassen, mit dem sich der Absender beim Empfänger zum Jahreswechsel in Erinnerung rufen will; eigenen Arbeitnehmern werden anlässlich runder Geburtstage Blumensträuße zugewandt.

Diese Beispielsfälle haben gemein, dass sie für den Zuwendungsempfänger dem Grunde nach einen geldwerten Vorteil darstellen können. Dass dieser möglicherweise steuerpflichtig ist, wird dem Empfänger häufig allerdings nicht bewusst sein, und die Bewertung der Zuwendung wird ihm Schwierigkeiten bereiten. Aus der Perspektive des Zuwendenden können Steuerpflichten, die dem Empfänger aus der Annahme einer Zuwendung entstehen, Sinn und Zweck seines Zweckgeschenks konterkarieren.

§ 37b EStG soll hier Abhilfe schaffen, indem die Norm eine direkte und pauschale Besteuerung durch den Zuwendenden ermöglicht.¹ Die Zuwendungsempfänger – das können Arbeitnehmer und Dritte, insbesondere Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer sein – werden dadurch von eigenen Steuerpflichten befreit (§ 37b Abs. 3 Satz 1 EStG). Wählt der Zuwendende die Pauschalbesteuerung, so muss er die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten (1) betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und (2) Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, die jeweils nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % erheben. Die pauschale ESt gilt als LSt (§ 37b Abs. 4 Satz 1 EStG). § 37b EStG dient insbesondere der Vereinfachung im Besteuerungsverfahren,² aber auch der „Steuerehrlichkeit“.

Hinsichtlich der Erreichung beider Ziele sind infolge erster Urteile des BFH zu der Pauschalierungsnorm, die Ende 2013 bzw. Anfang 2014 veröffentlicht wurden,³ allerdings Zweifel aufgekommen. Die Reaktionen auf die neue Rspr. sind entsprechend zwiespältig.⁴ Das betrifft sowohl Fragen der praktischen Umsetzung von Teilen der Rspr., die für den Stpfl. „günstig“ ausgefallen sind, als auch durch den BFH erst neu aufgeworfene Rechtsanwendungsfragen zu § 37b EStG, die den Vereinfachungszweck infrage stellen.

Im Dezember 2014 hat das BMF nun einen – in mancher Hinsicht bemerkenswerten – Entwurf zur Neufassung des BMF-Schreibens zur Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG veröffentlicht.⁵ Die Finanzverwaltung unternimmt damit den Versuch, die neue Rspr. anwendbar zu machen. Dabei zeigt sich, dass womöglich auch bald der Gesetzgeber zu einer Klarstellung des Anwendungsbereichs von § 37b EStG gezwungen sein könnte. Nachfolgend werden Implikationen der Rspr. und Änderungsbedarf im Entwurf des neuen BMF-Schreibens zu § 37b EStG aufgezeigt.

II. Zweifelsfragen bei Anwendung von § 37b EStG

1. Überblick über die neue Rspr. zu § 37b EStG und den Entwurf eines neuen BMF-Anwendungsschreibens

Kernaussagen der neuen BFH-Rspr. für die Anwendung von § 37b EStG sind in einer Gesamtschau:

1 Eingeführt wurde die Norm durch das JStG 2007, BGBl. I 2006 S. 2878.

2 Vgl. die Begründung des RegE zum JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712 S. 55.

3 BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, DB 2014 S. 94; VI R 78/12, DB 2014 S. 96 und VI R 52/11, DB 2014 S. 93 sowie vom 12.12.2013 – VI R 47/12, DB 2014 S. 336.

4 Vgl. auch die Eingabe der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft zum BMF-Entwurf vom 08.01.2015.

5 Vgl. BMF-Entwurf IV C 6 – S 2297-b/14/10001, DB0689454.

- für den Zuwendenden: Zuwendung und Geschenk müssen betrieblich veranlasst sein,⁶
- für den Empfänger: Zuwendung und Geschenk müssen zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. § 37b EStG normiert keinen eigenen Einkünftebestand, sondern pauschaliert lediglich die Bemessungsgrundlage und stellt eine besondere Erhebungsform der ESt dar.⁷

Geklärt hat der BFH außerdem, dass der Tatbestand des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Zuwendungen erfasst, die *zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung* erbracht werden, und damit ein bestehendes synallagmatisches Leistungsverhältnis erfordert, das den Zuwendenden veranlasst, über das vertraglich bereits Geschuldete und Vereinbarte hinaus Zuwendungen zu erbringen.⁸ Denkbar ist dies für Zuwendungen im Rahmen eines bestehenden Dauerschuldverhältnisses (z.B. eines Arbeitsverhältnisses) oder eines einzelnen Vertragsverhältnisses.

Zu § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der die Zuwendung von Geschenken i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG an Nichtarbeitnehmer des Stpfl. (z.B. Kunden, Geschäftsfreunde, deren Arbeitnehmer) umfasst, stellte der BFH klar,⁹ dass die Steuerpauschalierung davon unabhängig ist, ob dem Zuwendenden der Betriebsausgabenabzug zusteht oder aber versagt wird. Zwar ist die ESt-Pauschalierung für den Beschenkten durch Verweis auf „Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1“ mit der Regelung zur Nichtabzugsfähigkeit dieser „Geschenke“ beim Zuwendenden verknüpft. Diesem steht der Betriebsausgabenabzug nur bei Geschenken im Gesamtwert von höchstens 35 €/Wj. an einen Empfänger zu, („Rückausnahme“ des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), während für Geschenke über 35 €/Wj. ein Abzugsverbot greift (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Jedoch bezieht sich der Normverweis des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach Auffassung des BFH auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG insgesamt, ohne zwischen Satz 1 und 2 dieser Vorschrift zu differenzieren. Die Steuerpauschalierung soll damit ohne Wertgrenzen *alle* Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG umfassen.¹⁰ Nicht nur auf die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG explizit geregelte und für den Betriebsausgabenabzug beim Zuwendenden maßgebende Wertgrenze von 35 € nimmt der BFH dabei Bezug. Auch wenn es in dem entschiedenen Streitfall nur um die Frage ging, ob § 37b EStG auch auf Sachzuwendungen und Geschenke an Nichtarbeitnehmer im Wert zwischen 10 € und 35 € Anwendung findet, ließ sich der LSt-Senat des BFH zu der Aussage verleiten, dass sich die Norm weiterhin ohne Wert- und Sachgrenze auf *alle* Geschenke beziehe und damit auch Sachzuwendungen bis zu 10 € und geschäftlich veranlasste Bewirtungen erfassen könne.¹¹ Das schien der bisherigen Verwaltungspraxis zu widersprechen, nach der bislang insb. folgende Fälle von der Pauschalbesteuerung ausgenommen wurden:¹²

6 Vgl. insbes. BFH vom 12.12.2013, a.a.O. (Fn. 3).

7 Vgl. insbes. BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, a.a.O. (Fn. 3).

8 Vgl. BFH vom 12.12.2013, a.a.O. (Fn. 3).

9 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3).

10 Im Streitfall war die Klägerin der Ansicht, dass von der Pauschalversteuerung nur Geschenke über 35 € erfasst würden; vgl. hierzu auch die Passagen in BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 15 mit Hinweis auf die Normhistorie.

11 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 16.

12 Vgl. BMF vom 29.04.2008, BStBl. I 2008 S. 566 = DB 2008 S. 1009, Rn. 10; vgl. auch OFD Rheinland und Münster, akt. Kurzinfo LSt-Außendienst vom 27.11.2013, DB0647018; OFD Frankfurt/M. vom 10.10.2012 – S 2297b A – 1 – St 222, DB0561765, und die Begründung zum RegE des JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712 S. 55.

- „Steuwerbeartikel“ und Sachzuwendungen im Wert bis zu 10 €, die bei Anwendung von § 37b EStG vereinfacht als Steuwerbeartikel fingiert wurden;
- „Aufmerksamkeiten“ (R 19.6 LStR) bis zu 40 € (bzw. ab 2015: 60 €)¹³ an Arbeitnehmer und teilweise auch Dritte,¹⁴
- die Teilnahme an Geschäftsessen und Arbeitsessen (bis zu 40 € bzw. ab 2015: 60 €).¹⁵

Der BFH moniert für die Ausnahme solcher Zuwendungen aus der Pauschalbesteuerung die fehlende Rechtsgrundlage in § 37b EStG.¹⁶ Davon ausgehend, dass die Norm allein auf die Besteuerung des Empfängers zielt, ist es zwar folgerichtig, dass hierfür die Behandlung der jeweiligen Aufwendungen beim Zuwendenden und damit das Über- oder Unterschreiten der 35 €-Freigrenze von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG irrelevant ist. Allerdings ist die Vereinfachungswirkung der Pauschalierungsnorm gefährdet, wenn sie den Zuwendenden zur Ermittlung der ihm i.d.R. unbekanntem Verhältnisse des Empfängers auch in Fällen geringwertiger Zuwendungen zwingt. Insb. hat die BFH-Rspr. daher die Frage aufgeworfen, inwieweit bei Anwendung der Pauschalbesteuerung typisierend weiterhin Wert- und Sachgrenzen zugrunde gelegt werden können.

Die Finanzverwaltung verfolgt mit dem Entwurf eines neuen Anwendungsschreibens zu § 37b EStG in Reaktion auf diese Rspr. erkennbar das Ziel, die Anwendung der Pauschalbesteuerung weiterhin pragmatisch handhaben zu können, was zu begrüßen ist. Die erste Kernbotschaft des Schreibens ist, dass die neue BFH-Rspr. allgemein angewandt wird. Die Finanzverwaltung erkennt an, dass § 37b EStG keine eigenständige Einkunftsart kreiert und nicht den einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff erweitert, sondern bloß eine besondere pauschalierende Erhebungsform der ESt zur Wahl stellt.¹⁷ Die zweite Kernbotschaft des BMF-Entwurfs ist allerdings auch: Wert- und Sachgrenzen haben auch bei Anwendung der neuen BFH-Rspr. ihre gute Berechtigung! Dem ist zuzustimmen. Auf Einzelheiten, aber auch auf Änderungsbedarf im BMF-Entwurf wird nachfolgend eingegangen.

2. Erfordernis einer getrennten Analyse von Steuerbarkeit und Steuerpauschalierung von Zuwendungen beim Empfänger

Geklärt hat der BFH, dass die Steuerpauschalierung nicht jegliche im Geschäftsleben gewährten Zuwendungen umfasst, sondern nur solche Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach einkommensteuerbar und -pflichtig sind.¹⁸ Die Finanzverwaltung hatte die Steuerpauschalierung nach § 37b EStG und die vorgelagerte Frage nach der Steuerpflicht dagegen bislang nicht getrennt voneinander betrachtet und damit Fragen der Steuererhebung und der Steuerbarkeit miteinander

vermengt.¹⁹ Diese Rechtsauffassung hat sie im Kern aufgegeben und an die neue Rspr. angepasst.²⁰

Wertgrenzen und die Art eines zugewandten „Vorteils“ waren nach bisheriger Rechtsauffassung und Praxis zumindest im Ergebnis bei der Anwendung von § 37b EStG relevant.²¹ Die BFH-Rspr. zu § 37b EStG hat gezeigt, dass Ausnahmen von der Steuerpauschalierung durch bestimmte Wert- und Sachgrenzen, wenn man an ihnen festhalten will, allerdings einer (neuen) Begründung bedürfen,²² die außerhalb von § 37b EStG auf der Ebene der Steuerbarkeit und -pflicht der Zuwendung beim Empfänger liegen muss.²³

Dass die Finanzverwaltung im Ergebnis weiterhin solche Wert- und Sachgrenzen für Zwecke der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG anwenden will, ist mit Blick auf den Vereinfachungszweck der Pauschalierungsnorm zu begrüßen (zu Details vgl. II. 3. b)). Allerdings differenziert sie bei Begründung dieser Ausnahmen weiterhin nicht hinreichend zwischen der Steuerpflicht der Zuwendung und dem Anwendungsbereich von § 37b EStG als bloßer Erhebungsnorm. Sie riskiert damit nicht nur, in Teilen als konträr zu der BFH-Rspr. wahrgenommen zu werden. Wird die Ausnahme bestimmter Zuwendungssachverhalte aus der Pauschalbesteuerung allein mit dem (engen) Anwendungsbereich von § 37b EStG begründet, würde die Norm in der Besteuerungspraxis ihren Vereinfachungszweck verfehlen, wenn nicht gleichzeitig vorgelagert auch eine ESt-Pflicht typisierend verneint werden kann. Auch die mit der Zuwendung einer Aufmerksamkeit bezweckte „Beziehungspflege“ würde sich spätestens dann in ihr Gegenteil verkehren, wenn sich der Zuwendungsempfänger mangels steuerlicher Erfassung durch den Zuwendenden späteren Nachforderungen seitens seines FA gegenüber sieht.

3. Zuordnung zu einer ertragsteuerlich relevanten Sphäre bei Zuwendendem und Zuwendungsempfänger

a) Betriebliche Veranlassung der Zuwendung beim Zuwendenden
Von der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG werden nur Zuwendungen und Geschenke erfasst, die der Zuwendende unentgeltlich, aber *aus betrieblichen Motiven* heraus gewährt („Zweckgeschenke“²⁴). Aus privaten Gründen oder aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung getätigte Zuwendungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.²⁵ Zwischen der für die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG geforderten betrieblichen Veranlassung und der Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit von Zuwendungen besteht dabei kein Widerspruch. Das gilt auch dann, wenn gleichzeitig aufseiten des Zuwendenden das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG greifen sollte („Geschenke“ über 35 €/Wj. an einen Empfänger).²⁶ Bei solchen „Geschenkaufwendungen“ kann es zwar – wie bei

13 LStÄR 2015, BR-Drucks. 372/14.

14 Vgl. OFD Rheinland und Münster vom 27.11.2013, OFD Frankfurt/M. vom 10.10.2012 und – mit Einschränkung auf Arbeitnehmer – BMF vom 29.04.2008, Rn. 19, jeweils a.a.O. (Fn. 12). Ausdrücklich ausgenommen sind zudem Sachbezüge an eigene Arbeitnehmer bis zur Freigrenze von 44 € (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG).

15 Vgl. BMF vom 29.04.2008, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 10 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG und R 4.7 Abs. 3 EStR; R 19.5 LStR.

16 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 16.

17 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 3; BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11 und VI R 78/12 und vom 12.12.2013, jew. a.a.O. (Fn. 3).

18 Pauschalisiert ist lediglich die Bemessungsgrundlage; vgl. insbes. BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, a.a.O. (Fn. 3); vgl. auch oben Abschn. II. 1.

19 Vgl. BMF vom 29.04.2008, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 11; OFD Rheinland und Münster vom 27.11.2013 und OFD Frankfurt/M. vom 10.10.2012, jew. a.a.O. (Fn. 12), jew. unter 4.

20 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 3, 13.

21 Ausnahme von Steuwerbeartikeln und geringwertigen Sachzuwendungen bis zu 10 €, Geschäfts- und Arbeitsessen sowie Aufmerksamkeiten im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden bis zu 40 € (ab 2015: 60 €), vgl. oben Abschn. II. 1.

22 Anzunehmen ist, dass sich der VI. BFH-Senat wohl auch an der fehlenden Begründung dieser Ausnahmen aus der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG im bisherigen BMF-Schreiben zu § 37b EStG „gestoßen“ hat. Deutlich wird dies in Rn. 16 des BFH-Urteils vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3).

23 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3).

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

25 Vgl. BFH vom 12.12.2013, a.a.O. (Fn. 3); BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 9; vgl. auch BF-Drucks. 16/2712 S. 56.

26 So auch ausdrücklich BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3).

allen Abzugsverboten des § 4 Abs. 5 EStG – Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung geben.²⁷ Zumindest bei im Geschäftsleben üblichen Zweckzuwendungen wie Werbegeschenken, Bewirtungen oder üblichen Aufmerksamkeiten dürfte eine wesentliche private Mitveranlassung allerdings regelmäßig ausscheiden. Nur bei im Geschäftsverkehr als unüblich einzuordnenden Geschenken, bei denen wesentliche berufliche und private Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist (beruflich/private Doppelmotivation), oder bei denen die berufliche Veranlassung nur von untergeordneter Bedeutung ist, sodass vorgelagert²⁸ auch das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG greift,²⁹ muss eine Pauschalbesteuerung der Zuwendung nach § 37b EStG von vornherein ausscheiden.³⁰ In größeren und kapitalmarktfinanzierten Unternehmen werden dem allerdings bereits zwingende Compliance-Regeln entgegenstehen.

b) Steuerbarkeit der Zuwendungen beim Empfänger

aa) Berufliche Veranlassung

(1) Der Veranlassungszusammenhang als Kriterium zur Abgrenzung steuerbarer Einnahmen

Ob Einnahmen durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Erwerbsleistung ausgelöst werden und damit der ESt unterliegen, entscheidet sich ebenso wie bei den Aufwendungen des Zuwendenden nach dem Veranlassungszusammenhang als dem zentralen Kriterium zur Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre.³¹ Durch eine Erwerbstätigkeit veranlasste Vermögensmehrungen und -minderungen sind i.d.R. willensbestimmt; das Veranlassungsprinzip fragt nach dem subjektiven Beweggrund, der durch objektive Merkmale Beweiskraft erlangt.³²

Steuerpflichtige Betriebseinnahmen sind diejenigen Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den jeweiligen Betrieb *veranlasst* sind.³³ Eine betriebliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn ein enger objektiver wirtschaftlicher oder sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Betriebseinnahmen sind Vermögenszugänge, die sich für den Empfänger im weitesten Sinne als wirtschaftlicher Erfolg seines Gewerbebetriebs darstellen. Erfasst werden nicht nur unmittelbar willensbezogene Aufwendungen und Einnahmen; ein mittelbarer Veranlassungsbezug zu einer Erwerbstätigkeit genügt.³⁴

Für eine weite Interpretation des Veranlassungszusammenhangs auf der Einnahmenseite spricht auch die Rspr. des BFH zum Vorliegen von Arbeitslohn. Der BFH definiert Arbeitslohn in st. Rspr. als jedweden geldwerten Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis *veranlasst* ist („Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung“, § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG).³⁵ Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis eingeräumt wird und sich die empfangene Leistung *im weitesten Sinne* als *Gegenleistung* für die Arbeits-

kraft des Arbeitnehmers erweist.³⁶ Nicht erforderlich ist, dass der Einnahme eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugeordnet werden kann³⁷ und dass sie vom Arbeitgeber selbst erbracht wird. Auch Zuwendungen von dritter Seite wie etwa von Geschäftspartnern des Arbeitgebers – ein Anwendungsfall von § 37b EStG – können zum Arbeitslohn zählen, wenn sie aus Sicht des Arbeitnehmers wirtschaftlich als Frucht seiner Arbeit verstanden werden können.³⁸

Diese Maßstäbe können auch im Rahmen anderer Einkunftsarten zugrunde gelegt werden. Das Veranlassungsprinzip steckt einen weiten Rahmen für die Zuordnung von Einnahmen zur Erwerbssphäre des Empfängers: Besteht ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart, so ist eine Einnahme den jeweiligen Einkünften zuzurechnen.³⁹ Auch in diesem Fall müssen die Betriebseinnahmen ihre Ursache aber in der insgesamt mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Erwerbstätigkeit haben.⁴⁰

Für Zwecke der Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG durch den zuwendenden Unternehmer scheint sich damit nach der neuen Rspr. ein ganz praktisches Problem zu ergeben: Woher weiß der Zuwendende, ob seine Zuwendung beim Zuwendungsempfänger nach dem Veranlassungsprinzip innerhalb oder außerhalb einer beruflichen Sphäre zuzuordnen ist? Wird ein Unternehmer in eine Fußball-VIP-Loge eingeladen, wird die Zuordnung regelmäßig zweifelsfrei möglich sein. Bei breiter gestreuten Zuwendungen können sich Zuordnungsprobleme allerdings auch dann ergeben, wenn – etwa aus einer Kundenkartei – eine Unterteilung in Privat- und Geschäftsadressen grds. möglich wäre. So kann der Autohändler, der seinen Kunden Regenschirme unentgeltlich mit auf den Weg gibt, etwa nicht zweifelsfrei wissen, ob ein Kunde bei ihm als Freiberufler oder als Privatmann die Geschäftsräume betreten hat; bisherige Zuordnungen können sich jederzeit ändern.

Die Finanzverwaltung will mit einer pragmatischen Näherungslösung Abhilfe schaffen: Der Zuwendende soll unter Berücksichtigung unternehmensspezifischer Gegebenheiten den Prozentsatz einkommensteuerpflichtiger Zuwendungen an Dritte schätzen dürfen, die er der Pauschalbesteuerung unterwirft.⁴¹ Das beantwortet freilich nicht, auf welcher Grundlage der Zuwendende die berufliche Veranlassung und ESt-Pflicht der Zuwendung beim Zuwendungsempfänger schätzen darf – und auch nicht, wie und ob er das im Einzelfall gegenüber dem zuständigen FA glaubhaft machen kann.

Dabei hat die Rspr. auch geklärt, dass für die Einordnung als (Betriebs-)Einnahme zwar grds. die Empfängerperspektive maßgebend ist.⁴² Die subjektiven Motive des Empfängers treten bei Beurteilung der betrieblichen Veranlassung von Betriebseinnahmen allerdings zurück, wenn deren Zugang nicht vom Willen des Stpfl. abhängt, sondern auf einer Vermögensverfügung eines Dritten beruht; entscheidend ist dann, ob die Zuwendung aus Perspektive des Zuwendenden durch die gewerbliche bzw. berufliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers als Geschäftspartner des Zuwendenden veranlasst ist.⁴³

27 Vgl. BFH vom 07.02.2007 – I R 27-29/05, DB 2007 S. 1118 = BFH/NV 2007 S. 1230; FG Köln vom 26.09.2013 – 13 K 3908/09, jew. m.w.N.

28 Vgl. BFH vom 07.02.2007, a.a.O. (Fn. 27).

29 Vgl. BFH vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010 S. 672 = DB 2010 S. 143.

30 Vgl. BFH vom 12.12.2013, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 19.

31 Grundlegend U. Prinz, StW 1996 S. 267; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 213 ff.; vgl. auch BFH vom 22.07.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988 S. 995 = DB 1988 S. 2605.

32 Vgl. U. Prinz, StW 1996 S. 267 (270 ff.); Hey, a.a.O. (Fn. 31), § 8 Rn. 213 ff., m.w.N.

33 St. Rspr., vgl. bereits BFH vom 22.07.1988, a.a.O. (Fn. 31).

34 Vgl. U. Prinz, StW 1996 S. 267 (270); Hey, a.a.O. (Fn. 31), § 8 Rn. 216 ff.

35 Vgl. BFH vom 26.06.2003 – VI R 112/98, BStBl. II 2003 S. 886 = DB0041079.

36 Vgl. BFH vom 07.07.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005 S. 367 = DB 2005 S. 536, m.w.N.

37 Vgl. BFH vom 12.12.2012 – VI R 79/10, BFHE 240 S. 44 = DB 2013 S. 376, m.w.N.

38 Vgl. BFH vom 19.07.1974 – VI R 114/71, BStBl. II 1975 S. 181; vgl. auch § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG.

39 Vgl. BFH vom 06.09.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990 S. 1028 = DB 1990 S. 2505.

40 Vgl. U. Prinz, StW 1996 S. 267 (272).

41 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 13a.

42 Vgl. BFH vom 17.09.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983 S. 39 = DB 1983 S. 156.

43 Vgl. BFH vom 22.07.1988, a.a.O. (Fn. 31).

Damit können die Motive des Zuwendenden, die Zuwendung nur einem bestimmten Empfängerkreis zukommen zu lassen, die berufliche oder private Veranlassung der Zuwendung beim Empfänger durchaus erhellen.

Einige betrieblich veranlasste Zweckzuwendungen sind aus Perspektive des Zuwendungsempfängers damit bereits keiner einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen. Das gilt zum einen für „klassische“ Streuwerbeartikel, die an einen anonymen Empfängerkreis außerhalb geschäftlicher Beziehungen – etwa in einer Fußgängerzone – verteilt werden. Aber auch wenn Zuwendungen wie etwa Regenschirme oder Zirkuskarten ohne Unterscheidung privaten wie beruflich tätigen Personen zugewandt werden, ist für die Zuwendung unabhängig vom Wert des Zuwendungsgegenstands eine berufliche Veranlassung beim Zuwendungsempfänger zu verneinen.

Dem BMF-Entwurf ist derzeit nur implizit eine Ausnahme von Streuwerbung – unabhängig von einer bestimmten Wertgrenze – aus der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG zu entnehmen. Diese Ausnahme sollte deutlicher benannt, erweitert und begründet werden, etwa in Rdn. 10: „Zuwendungsgegenstände, die einem Kreis von Personen unabhängig von deren beruflicher Tätigkeit zugewandt werden, begründen mangels Veranlassungszusammenhangs keine steuerbaren Einnahmen beim Zuwendungsempfänger und sind daher aus der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG auszunehmen. Dazu gehören namentlich sog. Streuwerbeartikel...“

(2) Reichweite und Grenzen der Veranlassungskorrespondenz zwischen Zuwendendem und Empfänger

Bei der Abgrenzung einkommensteuerpflichtiger Einnahmen durch ihre jeweilige Veranlassung kann – wie bereits vorangehend gezeigt – die Veranlassung der Zuwendung beim Zuwendenden nicht gänzlich ausgeblendet werden.⁴⁴ Zwar gibt es keinen Grundsatz interpersonalen Korrespondenz; nach dem Prinzip der Individualbesteuerung ist vielmehr jeder Stpfl. für sich zu betrachten.⁴⁵ Veranlassungstheoretisch handelt es sich jedoch um einen einheitlichen Vorgang. Bei betrieblicher Veranlassung besteht eine Veranlassungskorrespondenz insoweit, als eine beim Zuwendenden betrieblich veranlasste Zuwendung durch den Empfänger nicht als „private Freundschaftsgabe“ beurteilt werden kann.

Schließt die betriebliche Veranlassung einer Zuwendung oder eines Geschenks beim Empfänger eine Einstufung als „privat“ aus, bedeutet das im Ergebnis aber noch nicht, dass sie für diesen auch eine einkommensteuerbare Einnahme darstellt; entscheidend hierfür ist vielmehr weiterhin, dass sie dem Empfänger als Stpfl. (§ 1 EStG) als geldwerter Vorteil im Rahmen einer einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre (§ 2 EStG) zugeht.⁴⁶ Auch hierbei kann von einem veranlassungstechnisch einheitlichen Vorgang ausgegangen werden: Ist eine Zuwendung etwa zwecks besonderer Beziehungspflege durch die berufliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers veranlasst, muss sie bei diesem der Erwerbssphäre zugeordnet werden.

bb) Vermögensmehrung durch Zugang in Geldeswert
Für die Annahme einkommensteuerpflichtiger Einkünfte muss die Zuwendung beim Empfänger zu einem geldwerten Vermögenszugang führen. Geldwerte Güter sind solche Vorteile, die am Markt Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein können.⁴⁷ Für etliche eher geringwertige Zuwendungen, die als Werbeträger fungieren, muss dies verneint oder zumindest bezweifelt werden, selbst wenn dem Zuwendenden hierfür Aufwendungen – vereinfacht die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung (vgl. § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG) – entstanden sind. Die Kennzeichnung als Werbeträger verursacht dabei beim Zuwendenden gerade bei geringwertigen Werbeartikeln einen Großteil des Beschaffungsaufwands, entwertet das „Geschenk“ indes häufig aus Perspektive des Empfängers.⁴⁸ Zwar kann er rechtlich frei darüber verfügen, faktisch wird er im Regelfall jedoch nicht in der Lage sein, einen solchen Artikel zu verkaufen.

cc) Kein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Zuwendenden
Geringwertige Zuwendungen und Zuwendungen, die als Werbeträger des Zuwendenden gestaltet sind, entspringen regelmäßig einem starken eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden dergestalt, dass die Entlohnung oder Bereicherung des Empfängers bloßer Nebeneffekt der Zweckzuwendung ist.⁴⁹ Zur Einordnung derartiger Zweckzuwendungen beim Empfänger kann für Arbeitnehmer wie auch Nicht-Arbeitnehmer die Rspr. des BFH zur Abgrenzung von Arbeitslohn in Fällen eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers herangezogen werden.⁵⁰

(1) Der Begriff des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses im LSt-Recht

Es entspricht der st. Rspr. des BFH, dass solche Vorteile keinen Arbeitslohn darstellen, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als „notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung“ erweisen und in einem ganz überwiegend „eigenbetrieblichen Interesse“ gewährt werden.⁵¹ Hiervon kann ausgegangen werden, wenn mit der Vorteilszuwendung ganz überwiegend keine Entlohnung bezweckt wird und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.⁵² Das ist erklärungsbedürftig, denn im ESt-Recht werden Einnahmen grds. unabhängig davon erfasst, wie groß das materielle Zuwendungsinteresse des Empfängers im Verhältnis zu demjenigen des Zuwendenden ist. Hintergrund und Ziel der Rspr.-Formel des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses sind nicht vollständig geklärt.⁵³ Bei genauer Betrachtung lässt es sich auf mehrere Gründe zurückführen:

47 Vgl. BFH vom 22.07.1988, a.a.O. (Fn. 31).

48 Aufwendungen für Werbeaufdrücke dürften daher auch nicht die Bemessungsgrundlage der Zuwendung beim Empfänger vergrößern; die Finanzverwaltung will dagegen – gestützt wohl auf den insoweit nicht differenzierenden Wortlaut von § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG – sämtliche direkt zuordenbare Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage einbeziehen. Vgl. insoweit auch R. 4.10 Abs. 3 EStR zur Bemessungsgrundlage nicht abzugsfähiger Geschenke beim Zuwendenden, in die auch Aufwendungen für Werbeaufdrücke einbezogen werden sollen.

49 Vgl. dazu Drenseck, in: FS Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, S. 477 ff.

50 Vgl. BFH vom 07.07.2004, a.a.O. (Fn. 36); vom 30.05.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001 S. 671 = DB 2001 S. 2021; vom 04.06.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993 S. 687 = DB 1993 S. 1652, und Hey, a.a.O. (Fn. 31), § 18 Rn. 477 ff.

51 Ständ. Rspr., vgl. z. B. BFH vom 30.05.2001, a.a.O. (Fn. 50), m.w.N.

52 Vgl. BFH vom 07.07.2004, a.a.O. (Fn. 36), m.w.N.; vgl. auch Krüger/Schmidt, a.a.O. (Fn. 44), § 19 EStG Rn. 55.

53 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, a.a.O. (Fn. 3), m.w.N.

44 Vgl. auch BFH vom 10.05.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960 S. 335; vgl. zur Veranlassung von Arbeitslohn außerdem Krüger/Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 19 Rn. 45.

45 Vgl. Sohn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Anm. G 24.

46 Entsprechend auch BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 13.

Das eigenbetriebliche Interesse des Zuwendenden durchtrennt zwar nicht eine ansonsten bestehende erwerbswirtschaftliche Veranlassung beim Vorteilsempfänger. Ist ein solcher Veranlassungszusammenhang gegeben, sind die konkreten Einstellungen und Bedürfnisse des Stpfl. für die einkommensteuerliche Erfassung von Einnahmen grds. ohne Belang.⁵⁴ Allerdings kann es an einer einkommensteuerbaren Bereicherung fehlen, wenn der Vermögensvorteil aufgrund des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Zuwendenden für den Empfänger nicht frei disponibel ist⁵⁵ und etwa nur innerhalb des Betriebs zugeht. Es mangelt dann an einer Bereicherung durch Vermögensmehrung. Ein Arbeitseinsatz an Orten, an dem andere Leute Urlaub machen, führt folglich nicht zu einem lohnsteuerbarem Vorteil.⁵⁶

Zwar kann auch ein aufgezwungener Vorteil zu einkommensteuerbaren Einnahmen führen, wenn es dem Empfänger freisteht, hiervon Gebrauch zu machen oder nicht. Wird einem Arbeitnehmer allerdings ein „Vorteil“ aufgedrängt, ohne dass er diesen in Geld umwandeln kann und ohne dass er sich ihm – will er erwerbswirtschaftlich keine Nachteile in Kauf nehmen – entziehen kann, spricht dies gegen die Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns.⁵⁷ Ein auf diese Weise einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber aufgedrängter „Vorteil“ wird von der Rspr. als Indiz für das Vorliegen eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers gesehen, welches das eigene Interesse des Arbeitnehmers an der Zuwendung in den Hintergrund treten lässt.⁵⁸ Mangels *Entlohnungscharakters* bzw. des erwerbswirtschaftlich veranlassten Zugangs eines geldwerten Vorteils wird Arbeitslohn in solchen Fällen verneint.⁵⁹ Der BFH behilft sich dabei auch mit quantitativen Erwägungen: Je größer der Vermögensvorteil ist, desto geringer soll das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse gegenüber Zielen der Entlohnung des Arbeitnehmers zählen.⁶⁰

Auch bei Sachleistungen des Arbeitgebers, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und die zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer führen („Aufmerksamkeiten“ bis höchstens 60 €, R.19.6 LStR), wird dem Arbeitnehmer regelmäßig ein geringwertiger „Vorteil“ aufgedrängt, den er nur schwerlich oder gar nicht in Geld umwandeln kann und dem er sich – will er keine Nachteile für die Geschäftsbeziehung in Kauf nehmen – nicht entziehen kann.⁶¹ Ein geldwerter Vorteil, der ein Leistungsentgelt darstellt, kann bei solchen Aufmerksamkeiten typisierend und im Interesse der Vereinfachung verneint werden.⁶² Die Finanzverwaltung nimmt solche Zuwendungen entsprechend vom

Anwendungsbereich der Pauschalbesteuerung aus,⁶³ begründet dies allerdings auch nur damit, dass keine „Geschenke“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vorliegen⁶⁴ und trennt damit noch nicht hinreichend zwischen Fragen der Steuerbarkeit und Anwendungsbereich der pauschalierenden Erhebungsnorm.

(2) Übertragung auf im Rahmen anderer Einkunftsarten erlangte Vorteile

Die Rspr. zur Abgrenzung von Arbeitslohn und solchen Vorteilen, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, trägt auch zur Abgrenzung steuerbarer Einnahmen von Nicht-Arbeitnehmern. Nach der Rspr.-Formel wären dies Fälle, in denen sich Vorteilzuwendungen auch nicht im weitesten Sinne mehr als wirtschaftlicher Erfolg des Empfängers darstellen, weil eigenbetriebliche Interessen des Zuwendenden bei qualitativer und quantitativer Abwägung deutlich überwiegen. Das individuell ausgesuchte, höherwertige Geschenk eines Beraters an einen Unternehmer wird darunter nicht fallen können, wohl aber – unabhängig von einer Wertgrenze – „typische“ Werbeartikel, die innerhalb bestehender Geschäftsbeziehungen zugewandt werden. Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Werbeinteresse des Zuwendenden kann das Interesse des Empfängers an dem durch Werbeaufdruck regelmäßig wertgeminderten Artikel überwiegen (vgl. auch oben, Abschn. bb)). Ähnlich wie bei den sog. „Aufmerksamkeiten“ kann im steuerlichen Massenverfahren eine entsprechende qualitative und quantitative Abwägung in jedem Einzelfall indes nicht gelingen.

Denkbar – und empfehlenswert – wäre hier die Erweiterung des Begriffs typisiert nicht steuerbarer „Aufmerksamkeiten“ um Sachleistungen bis zu 60 €, die auch im Geschäftsverkehr – etwa: zu Werbezwecken – üblicherweise ausgetauscht werden. Der Entwurf der Neufassung des Anwendungsschreibens zu § 37b EStG greift dies derzeit noch nicht auf.

Auch hinsichtlich der Ausnahme üblicher Geschäftsessen aus dem Anwendungsbereich von § 37b EStG hatte der BFH das Fehlen einer Rechtsgrundlage moniert.⁶⁵ Je nach Einzelfall wird sich der „Empfänger“ einer solchen Bewirtung nach Belieben, schwerlich oder gar nicht entziehen können – oder aber auch gar nicht wollen. Ob jeweils nur von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden oder aber von einem steuerbaren geldwerten Vorteil beim Empfänger ausgegangen werden muss, wird im Besteuerungsverfahren als Massenverfahren nicht verifiziert werden können. Die Nichtsteuerbarkeit – und damit auch Ausnahme aus der Pauschalbesteuerung von § 37b EStG – der Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung ist daher bis zur „Aufmerksamkeitsgrenze“ von 60 € als Typisierung sachgerecht und vertretbar.⁶⁶

dd) Steuerpflicht der Zuwendung im Inland

In die Bemessungsgrundlage der Pauschalbesteuerung sind nur Zuwendungen einzubeziehen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Neben Einkünften, die dem Empfänger nicht im Rahmen einer Einkunftsart

54 Vgl. BFH vom 22.07.1988, a.a.O. (Fn. 31), m.w.N.

55 Vgl. – mit Bezug auf das Nettoprinzip – Hey, a.a.O. (Fn. 31), 5 8 Rn. 54 f. Aus der Rspr.: BFH vom 21.03.2013 – VI R 31/10, BStBl. II 2013 S. 700 = DB 2013 S. 1528; vom 11.03.1988 – VI R 106/84, BStBl. II 1988 S. 726 = DB 1988 S. 1733.

56 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, a.a.O. (Fn. 3).

57 Vgl. BFH vom 17.09.1982, a.a.O. (Fn. 42).

58 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 78/12, a.a.O. (Fn. 3) und zuvor FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2012 – 12 K 12013/11, DStRE 2013 S. 1434; vgl. auch BFH vom 31.10.1986 – VI R 73/83, BStBl. II 1987 S. 142 = DB 1987 S. 134; vom 17.09.1982, a.a.O. (Fn. 42).

59 Vgl. BFH vom 07.07.2004, a.a.O. (Fn. 36); vom 30.05.2001, a.a.O. (Fn. 50); vom 04.06.1993, a.a.O. (Fn. 50).

60 Vgl. bereits BFH vom 31.10.1986, a.a.O. (Fn. 58).

61 Vgl. BFH vom 17.09.1982, a.a.O. (Fn. 42).

62 Grundlegend BFH vom 22.03.1985 – VI R 26/82, BStBl. II 1985 S. 641 = DB 1985 S. 1873, unter 1. b) am Ende. Eine individuelle Prüfung, ob der Empfänger z.B. den frischen Blumenstrauß oder die Pralinenpackung im Einzelfall am Markt – etwa bei ebay – in Geld umwandeln kann, kann und muss angesichts des geringen Werts im steuerlichen Massenverfahren ausscheiden.

63 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 19.

64 Aufmerksamkeiten können allerdings auch unter den Tatbestand von § 37 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen.

65 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 16.

66 Vgl. entsprechend BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 10 sowie R 4.7 Abs. 3 und R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR.

zufließen, sind folglich auch Zuwendungen an Empfänger auszuscheiden, die nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder des Auslandstätigkeitserlasses nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.⁶⁷ Richtigerweise ist dabei eine inländische Steuerpflicht systematisch als erstes und vor Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu prüfen. Da mit § 37b EStG eine Vielzahl von Zuwendungssachverhalten erfasst werden, entspricht es jedoch den Vereinfachungszwecken der Norm, wenn bei Unterschreitung typisierender Wertgrenzen für die Steuerbarkeit beim Empfänger – 10 € oder weitergehend 60 € – keine weitere Differenzierung und keine weiteren Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Empfänger dieser Zuwendungen vorgenommen werden müssen.

ee) Einkommensteuerbare Einkünfte – § 37b EStG als Bruttobesteuerung?

§ 37b EStG setzt beim Empfänger das Entstehen der ESt dem Grunde nach voraus, die Norm setzt einkommensteuerbare „Einkünfte“ voraus.⁶⁸

§ 37b EStG pauschaliert dabei im Erhebungsverfahren – vereinfacht durch Abstellen auf die Aufwendungen des Zuwendenden – die Bemessungsgrundlage aus der Zuwendung für den Empfänger. Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung ist damit der Bruttozugang als steuerbare Einnahme des Empfängers (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 EStG bei LuF, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit allerdings der Gewinn als Nettobetriebsvermögensmehrung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) und bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, also nur der Nettobetrag der jeweils beruflichen Vermögensmehrung.⁶⁹ Entsteht die ESt mit Ablauf des jeweiligen Vz. und nicht bereits unterjährig (§ 36 Abs. 1 EStG), könnten Einkünfte bereits verneint werden, wenn netto keine Vermögensmehrung bewirkt wird.

Das ist der Fall bei Zuwendungen, die typischerweise innerhalb der Berufssphäre eingesetzt werden und sich innerhalb eines Vz. verbrauchen bzw. bei individueller Besteuerung des Empfängers als geringwertige Wirtschaftsgüter zu einem sofortigen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug berechtigen würden (§§ 6 Abs. 2; 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Ein Beispiel sind USB-Sticks, Kugelschreiber oder Kalender mit Firmenlogo des zuwendenden Unternehmens, soweit diese jeweils überhaupt als steuerbare Einnahme zu erfassen sind (vgl. oben, II. 3. b)). Eine Erfassung mit dem Bruttobetrag der Zuwendung für Zwecke der Pauschalbesteuerung würde hier implizieren, dass § 37b EStG insoweit gerade nicht mehr nur als Erhebungsnorm fungiert und eine Bruttobesteuerung des Empfängers bewirkt.

Auch dies unterstreicht die Bedeutung einer allgemeinen Wertgrenze von 60 € für Zwecke der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG, da insoweit typisiert auch ein Eingang in die Privat- und Konsumsphäre des Empfängers verneint und ein Verbrauch innerhalb der Berufssphäre angenommen werden könnte.

Lege ferenda könnte außerdem der Gesetzgeber zu einer Klarstellung aufgerufen sein.

67 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3) und BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 13.

68 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 14 ff.

69 Zum objektiven Nettoprinzip Hey, a.a.O. (Fn. 31), § 8 Rn. 54 ff.

4. Pauschalierungsoption nach § 37b EStG

a) Bedeutung des Anwendungsbereichs von § 37b EStG

Weder aus Sicht der Finanzverwaltung noch aus Sicht eines Unternehmens, das seinen Geschäftspartnern und Arbeitnehmern Sachzuwendungen unter Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG zukommen lässt, kann gewollt sein, dass der Anwendungsbereich von § 37b EStG als pauschalierender Erhebungsnorm zu eng gefasst ist.

Soweit diese Zuwendungen beim Empfänger nämlich steuerbar und steuerpflichtig wären – und dies womöglich auch erst in einer Bp des Empfängers aufgegriffen würde – würde der Vereinfachungszweck der Norm verfehlt und der betriebliche Zweck solcher Zuwendungen regelmäßig in ihr Gegenteil verkehrt. Die von § 37b EStG intendierte Vereinfachungswirkung kann mithin nur erzielt werden, wenn durch Typisierungen im ersten Schritt eine klare und praktikable Abgrenzung steuerpflichtiger von nicht steuerpflichtigen Zuwendungen gelingt und schließlich § 37b EStG selbst nicht zu eng ausgelegt wird.

b) Pauschalierung für synallagmatisch veranlasste Zuwendungen

Nach der neuen BFH-Rspr. fallen unter § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG synallagmatisch veranlasste, aber freiwillige „Zusatzleistungen“. Ausgeschlossen sind damit Zuwendungen, die erst zur Anbahnung einer neuerlichen Geschäftsbeziehung gewährt werden.⁷⁰

Liegt kein Tatbestand von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor, könnte zwar noch die zweite Tatbestandsgruppe der Norm – Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG – greifen.⁷¹ Dennoch sollte der Tatbestand von § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG mit Blick auf den Vereinfachungszweck nicht zu eng ausgelegt werden. Ein Beispiel hierfür aus dem Entwurf des neuen Anwendungsschreibens zu § 37b EStG sind Zuwendungen an Arbeitnehmer anderer Unternehmen – sicherlich einer der Hauptanwendungsfälle der vereinfachenden Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG. Sollen solche Leistungen unter den Tatbestand von § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumiert werden, scheint die Finanzverwaltung hierfür – in zu enger Auslegung – vertragliche Beziehungen zwischen dem Arbeitnehmer (nicht: Arbeitgeber) und dem Zuwendenden zu fordern.⁷²

c) Pauschalierung für Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG

Nach der neuen BFH-Rspr. können unter den Tatbestand von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG subsumiert werden, ohne dass es dabei auf eine Wertgrenze ankäme.⁷³ Erfasst werden nur unentgeltliche Zuwendungen, die keine Gegenleistung im Rahmen eines vertraglichen Leistungsaustauschs darstellen.⁷⁴ „Zugabeartikel“ im Rahmen eines Leistungsaustauschs fallen daher nicht unter die Pauschalierungsoption von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.⁷⁵ Die Verknüpfung von § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG, der sich auf die Besteuerung beim Empfänger bezieht, mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, der den Betriebsausgabenabzug beim Zuwendenden regelt, kann aufgrund unterschiedlicher Zielsetzungen

70 Vgl. BFH vom 12.12.2013, a.a.O. (Fn. 3).

71 Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass dies bei Zuwendungen gegenüber Dritten regelmäßig der Fall ist; vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 9c.

72 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 11.

73 Vgl. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3).

74 Vgl. BFH vom 23.06.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993 S. 806 = DB 1993 S. 2163, m.w.N.

75 Vgl. BFH vom 21.09.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994 S. 170 = DB 1994 S. 407, und BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 9d. Für bestimmte Bonusprogramme kommt möglicherweise eine Pauschalierungsoption nach § 37a EStG infrage.

beider Normen mit dem Vereinfachungszweck von § 37b EStG konfliktieren, der tendenziell einen weiten Anwendungsbereich erfordert. Das kann dann der Fall sein, wenn der Geschenkebegriff von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG teleologisch einschränkend als Abzugsverbot für „unangemessenen“ Repräsentationsaufwand ausgelegt wird, der vom Gesetzgeber als Betriebsausgabe unerwünscht ist.⁷⁶

Insb. für üblicherweise eingesetzte Werbeartikel muss bezweifelt werden, dass sie „Geschenke“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind. Werden solche Zweckzuwendungen außerhalb bestehender vertraglicher Beziehungen getätigt, sodass auch § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht greifen kann und wird gleichzeitig von der ESt-Pflicht dieser Zuwendungen ausgegangen (vgl. allerdings Abschn. II. 3. b)), bestünde die Gefahr, dass § 37b EStG hinter dem für Vereinfachungszwecke erforderlichen Anwendungsbereich zurückbleibt. Das verdeutlicht wiederum das Bedürfnis von Wert- und Sachgrenzen bei Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG.

5. Dokumentationserfordernisse

Für Zwecke der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG muss sich aus der Buchführung oder sonstigen Aufzeichnungen ablesen lassen, dass tatsächlich alle steuerpflichtigen Zuwendungen erfasst wurden.⁷⁷ Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten durch „geeignete Aufzeichnungen“ darzulegen, dass diese Zuwendungen nicht steuerpflichtig sind. Die Finanzverwaltung verlangt, dass die Empfänger der Zuwendungen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können und verweist dabei auch auf § 160 AO (Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern zwecks Betriebsausgabensabzugs).⁷⁸ § 37b EStG kann indes auch dann zur Anwendung kommen, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen.⁷⁹

Nachgewiesen werden muss durch den Zuwendenden schließlich auch, dass „die jeweiligen Höchstbeträge“ nicht überschritten wurden.⁸⁰ Gemeint ist damit jedenfalls der ausdrücklich normierte Höchstbetrag von 10.000 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr (§ 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen kann bei Zuwendungen bis zu einem Wert von jew. 60 € (bis 31.12.2014: 40 €) allerdings davon ausgegangen werden, dass dieser Höchstbetrag auch beim Zusammenfallen mit weiteren Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird.⁸¹

Sofern der Stpfl. für die Anwendung des § 37b Abs. 1 EStG den Anteil der pauschal zu versteuernden Zuwendungen schätzt, verlangt die Finanzverwaltung hierfür außerdem „geeignete Unterlagen oder Aufzeichnungen“, wobei auf differenzierte Angaben nicht nur zur Steuerpflicht beim einzelnen Empfän-

ger – das wird durch den Zuwendenden regelmäßig gar nicht zu leisten sein – sondern auch zum einzelnen Empfänger selbst verzichtet werden kann.⁸² Zumindest letzteres wird mit Blick auf die Beweislast des Stpfl. für den geschätzten Prozentsatz der von § 37b EStG zu erfassenden Zuwendungen sicher nicht der Regelfall werden. Im Interesse der Vereinfachung und einheitlichen Rechtsanwendung wäre eine Präzisierung denkbar – etwa dergestalt, dass nur Aufzeichnungen zu verschiedenen Empfängergruppen für Zuwendungen im Wert über 60 € bzw. 40 € gefordert werden.

Zu beachten ist, dass der zuwendende Unternehmer außerdem betrieblich veranlasste Geschenkaufwendungen i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzeichnen muss, um einen *Betriebsausgabenabzug* auch für Geschenke im Wert bis zu 35 € zu erreichen (§ 4 Abs. 7 EStG). Um diese Wertgrenze zu prüfen, müssen die Namen der jeweiligen Empfänger aufgezeichnet werden, es sei denn, dass aufgrund von Art und geringem Wert des jeweiligen „Geschenks“ die Vermutung besteht, dass die Freigrenze von 35 € im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird (R 4.11 Abs. 2 EStR). Diese Regelung ist zu unbestimmt, um eine einheitliche Handhabung durch die einzelnen FÄ erreichen zu können. Die unterschiedlichen Wertgrenzen – 35 € aufseiten des Zuwendenden, 10 € bzw. 60 € aufseiten des Empfängers – komplizieren in der Praxis die Rechtsanwendung.

III. Zusammenfassung

Der BFH hat mit seiner jüngsten Rspr. zur Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG⁸³ Rechtsfragen zum Anwendungsbereich der Norm geklärt. Aufgrund der klaren Einordnung von § 37b EStG als bloße Erhebungsnorm hat er dabei die vorgelagerte Frage der Steuerbarkeit von Zuwendungen im Geschäftsleben in das Blickfeld gerückt und damit neue Zweifelsfragen aufgeworfen.⁸⁴ Damit war unklar, was von der Vereinfachungswirkung des § 37b EStG übrig bleiben würde. Mit dem Entwurf eines neuen Anwendungsschreibens zur Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG ist die Finanzverwaltung um Abhilfe und eine weiterhin praktikable Handhabung in der Praxis bemüht. Sie wendet dabei weiterhin – und mit Recht – *empfängerbezogene Wert- und Sachgrenzen* zur Ausnahme bestimmter Sachverhalte aus der Pauschalbesteuerung an. Aufgezeigt wurde, dass im Interesse der mit § 37b EStG intendierten Vereinfachungswirkung insb. die für „Aufmerksamkeiten“ angewandte Wertgrenze von 60 € noch weitergehend als im Entwurf vorgesehen angewandt werden könnte. Auch der Gesetzgeber könnte hier zu einer Klarstellung aufgerufen sein.

Redaktionelle Hinweise:

- BMF-Schreiben (Entwurf) online: DB0689454;
- zur Neujustierung von § 37b EStG durch den BFH vgl. *Strohner*, DB 2014 S. 387;
- zu Sachzuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer im „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse“ vgl. *Heger*, DB 2014 S. 1277;
- zur Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen ab 2007 (§ 37b EStG) vgl. *Niermann*, DB 2008 S. 1231.

76 Vgl. mit Bezug auf den gesamten § 4 Abs. 5 EStG BFH vom 30.07.1980 – I R 111/77, BStBl. II 1981 S. 58 = DB 1981 S. 971; vgl. auch BFH vom 07.02.2007, a.a.O. (Fn. 27); vgl. auch die Begründung zum RegE des Steueränderungsgesetzes 1960 (BT-Drucks. III/1811 S. 8), durch den § 4 Abs. 5 EStG normiert wurde. Das zunehmende „Spesenunwesen“ sollte im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens nicht länger über den Abzug vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt werden.

77 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 9b.

78 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 13.

79 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 34.

80 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 32.

81 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 33.

82 Vgl. BMF-Entwurf, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 13a, 33.

83 BFH vom 16.10.2013 – VI R 57/11, VI R 78/12 und VI R 52/11 sowie vom 12.12.2013, jew. a.a.O. (Fn. 3).

84 Vgl. insbes. BFH vom 16.10.2013 – VI R 52/11, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 16.