

BMF aktualisiert Schreiben zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen

Das BMF hat in einem aktualisierten Schreiben vom 19.5.2015 (IV C 6 – S2297-b/14/10001) Stellung zur Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 37b EStG bei Sachzuwendungen genommen. Das neue Schreiben ändert und ergänzt das bereits zu § 37b EStG ergangene BMF-Schreiben vom 29.04.2008 (IV B 2 – S 2297-b/07/0001). Die Änderungen wurden aufgrund der neueren Rechtsprechung des BFH notwendig. Dieser hat sich in insgesamt vier Urteilen (v. 16.10.2013 – VI R 52/11, VI R 57/11, VI R 78/12 und v. 12.12.2013 – VI R 47/12) detailliert zur Anwendung des § 37b EStG geäußert. Neben den durch die Rechtsprechung bedingten Änderungen enthält das BMF-Schreiben auch für die Praxis relevante Klarstellungen.

Rechtlicher Rahmen

- Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) ab dem VZ 2007 eingeführt. Die Regelung ergänzt die bereits vorhandenen Pauschalierungsmöglichkeiten, insbesondere nach § 40 EStG, die grundsätzlich nicht alle Formen der Sachzuwendungen erfassen. Im Rahmen des § 37b EStG ist es insbesondere möglich, Zuwendungen an Arbeitnehmer anderer Unternehmen im zuwendenden Unternehmen pauschal zu versteuern.
- Die Pauschalierungsmöglichkeit gilt für betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, sowie für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Hierbei dürfen die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr bzw. die Aufwendungen für eine einzelne Zuwendung pro Wirtschaftsjahr 10.000 € nicht übersteigen.
- Der Pauschalsteuersatz beträgt 30 % zzgl. Solidaritätszuschlag und KiSt. Die sozialversicherungsrechtliche Behandlung ist uneinheitlich. Bei nach § 37b Abs. 2 EStG pauschalieren Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer können noch zusätzliche Sozialversicherungsbeiträge anfallen. Übernommene Lohnsteuer für fremde Arbeitnehmer, die nicht zu einem verbundenen Unternehmen gehören, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 14 SVEV von der Sozialversicherungspflicht befreit.

Präzisiert Anwendungsbereich

In Rdnr. 3 wird nun klargestellt, dass § 37b EStG nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst sind (vgl. BFH, Ur. v. 12.12.2013 – VI R 47/121) und die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen (BFH, Ur. v. 16.10.2013 – VI R 57/111 sowie VI R 78/12). Das BMF war noch im Schreiben vom 29.04.2008, Rdnr. 13 grundsätzlich der Ansicht, dass es nicht darauf ankommt, ob die Zuwendungen im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. Danach können z. B. auch Zuwendungen einbezogen werden, die Privatleute erhalten. Der BFH hatte klargestellt, dass beim Empfänger der Zuwendungen ein Bezug zu einer Einkunftsart vorliegen muss, damit § 37b EStG angewendet werden kann. Wenn demnach Zuwendungen schon dem Grunde nach nicht zu einer Einkommensteuerpflicht in Deutschland führen, etwa im Rahmen von Zuwendungen an Mitarbeiter ausländischer Konzerngesellschaften oder an ausländische Kunden, die in Deutschland nicht einkommensteuerpflichtig sind (vgl. nun auch Rdnr. 13), so kann § 37b EStG nicht als Auffangtatbestand genutzt werden. Entsprechend den Feststellungen in den BFH-Urteilen vom 16.10.2013 wird nun auch im BFH-Schreiben klargestellt, dass § 37b EStG keine eigene Einkunftsart begründet und nicht den einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff erweitert, sondern lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer im Sinne eines Wahlrechts darstellt. Außerdem muss eine betriebliche Veranlassung für die Zuwendung vorliegen. Dieser liegt insbesondere dann nicht vor, wenn der Zuwendende die entsprechenden Aufwendungen aus seinem Privatvermögen finanziert (vgl. auch BFH, Ur. v. 12.12.2013 – VI R 47/12, Rdnr. 23).

Zusätzlich zum Grundgeschäft vereinbarte Zuwendungen

Bereits nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist dargelegt, dass die Zuwendungen im Anwendungsbereich des § 37b EStG zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Ergänzend legt § 37b Abs. 2 EStG für Arbeitnehmer fest, dass entsprechende Zuwendungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden müssen. In den Rdnr. 9a bis 9e wird nun die „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ weitergehend erläutert. Im Rahmen des § 37b Abs. 1 EStG muss ein Grundgeschäft zwischen dem Zuwendenden und dem Empfänger bestehen. Die Zuwendung muss im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit

diesem stehen. Klargestellt wird auch, dass ein Grundgeschäft nicht bereits im Rahmen einer Vertragsanbahnung besteht. Außerdem ist es unbeachtlich, ob der Empfänger einen Rechtsanspruch auf die Zuwendung hat oder ob diese auf freiwilliger Basis gewährt wird. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer ist die Zusätzlichkeit i.S.d. § 37b EStG auch dann erfüllt, wenn die Zuwendung als Zusatz zum vereinbarten Arbeitslohn erbracht wird und der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf diese hat. Geschenke an Dritte i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind gem. § 37b EStG auch Nutzungsüberlassungen. Zuzahlungen des Empfängers ändern an dem Charakter der Zuwendung an sich nichts, diese haben lediglich Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Zuzahlungen Dritter (z.B. die Beteiligung eines anderen Unternehmers an der Durchführung einer Incentive-Reise) mindern die Bemessungsgrundlage hingegen nicht. Außerdem sollen Aufmerksamkeiten i.S.v. R 19.6 LStR nicht in die Bemessungsgrundlage zu § 37b EStG einbezogen werden.

Hinweis:

Aufmerksamkeiten i.S.v. R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR sind Sachzuwendungen bis 60 €, z.B. Blumen, Genussmittel oder ein Buch, die anlässlich eines persönlichen Ereignisses (z.B. Geburtstag, nicht aber zu Weihnachten) übergeben werden. Bei Prämien- und Bonusprogrammen für Kunden werden die erlangten Vorteile zum Bestandteil der Gegenleistung des leistenden Unternehmens. Da insoweit keine zusätzliche Leistung vorliegt, ist eine Pauschalierung ausgeschlossen. Ob in diesen Fällen überhaupt eine Lohnsteuerpflicht besteht, hängt vom Einzelfall ab. Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstige Gewinnspiele sowie Prämien aus (Neu)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 EStG.

Zuwendungen von Dritten

Grundsätzlich kann nur der Zuwendende selbst die Versteuerung nach § 37b EStG einleiten. Erhält ein Arbeitnehmer von einem Dritten eine Zuwendung, kann diese nur durch den Dritten der Pauschalierung nach § 37b EStG unterworfen werden. Eine Ausnahme gilt nun nach Rdnr. 11 bei Zuwendungen an Mitarbeiter verbundener Unternehmen i.S.d. §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB. Hier wird nicht beanstandet, wenn statt des Zuwendenden der Arbeitgeber des Empfängers die Pauschalierung vornimmt. Die erforderliche „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ ist erfüllt, wenn die Zuwendungen auf vertraglichen Beziehungen zwischen dem (verbundenen) Dritten und dem Arbeitnehmer beruhen.

Aufzeichnungen zur Bemessungsgrundlage

Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerpflichtig sind. Vereinfachend können nun alle Zuwendungen nach § 37b EStG nach einem bestimmten Prozentsatz behandelt werden (Rdnr. 13a). Der entsprechende Prozentsatz muss vom Steuerpflichtigen auf Basis der unternehmensspezifischen Gegebenheiten glaubhaft gemacht werden. Entgegen dem BFH, der auch Zuwendungen unter 10 € in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einbeziehen wollte, berücksichtigt das BMF in Rdnr. 10 diese Artikel nicht.

Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe

In Rdnr. 25 weist das BMF darauf hin, dass sich die Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe danach richtet, ob der zugrundeliegende Zuwendungsaufwand abziehbar ist. Dies betrifft insbesondere den Bereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr.1 EStG bei Geschenken, welche die 35 €-Grenze übersteigen. Zumindest nach dem Urteil des FG Niedersachsen vom 16.01.2014 (10 K 326/13) soll die Pauschalsteuer Teil eines abzugsschädlichen Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 Nr. EStG werden. Gegen das Urteil ist derzeit eine Revision beim BFH anhängig (Az. IV R 13/14).

Mögliche Wahlrechtsausübung

Die Möglichkeiten zur Wahlrechtsausübung werden von der Finanzverwaltung recht großzügig bestimmt. So ist bisher eine Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung im Rahmen des § 37b Abs. 1 EStG im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres möglich. Eine Berichtigung der vorangegangenen einzelnen Lohnsteuer-Anmeldungen zur zeitgerechten Erfassung ist nicht nötig. Für Zuwendungen an Arbeitnehmer nach § 37b Abs. 2 EStG soll die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung spätestens bis zu der für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Frist getroffen werden. Außerdem wurde in der neuen Rdnr. 8a klargestellt, dass das Wahlrecht auch durch die Änderung einer noch nicht materiell bestandskräftigen Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt werden kann. Somit ist auch die erstmalige Wahlrechtsausübung im Rahmen einer Außenprüfung zulässig. In der Praxis allerdings wird die Wahlrechtsausübung im Rahmen der Außenprüfung ohnehin bereits praktiziert.

Praxis-Tipp:

Das aktualisierte BMF-Schreiben bringt noch einigen Aufklärungsbedarf mit sich: Dem Wunsch nach konkreten Anwendungsbeispielen (z.B. vom DStV in seiner Stellungnahme v. 08.01.2015) ist das BMF nicht nachgekommen. Die Abzugsfähigkeit der Steuer nach § 37b EStG i.V.m. Sachverhalten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist noch offen und dürfte wohl vom BFH in diesem Jahr entschieden werden.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juni 2015

- 10.06. Umsatzsteuer Monatszahler
- 10.06. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.06. Einkommen- Körperschaft- und Kirchensteuer

