

Urteil vom 16. Oktober 2013, VI R 52/11

Lohnsteuerpauschalierung für Geschenke - Anwendungsbereich von § 37b EStG - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11

BFH VI. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 2, EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 19. September 2011, Az: 2 K 41/11

Leitsätze

1. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst die Einkommensteuer, die durch Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsteht, wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt .
2. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht sich auf alle Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unabhängig davon, ob ihr Wert 35 € überschreitet .

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist, ob § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch auf Sachzuwendungen und Geschenke an Nichtarbeitnehmer im Wert zwischen 10 € und 35 € Anwendung findet.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft, hatte in den Jahren 2007 bis 2009 nach den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung ihren Kunden und Geschäftsfreunden Geschenke zukommen lassen, nämlich Zuwendungen im Wert von 1.741 € (2007), 6.396 € (2008) und 1.192 € (2009). Nachdem die Klägerin für diese Sachzuwendungen ihre Option gemäß § 37b EStG ausgeübt hatte, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Nachforderungsbescheid über pauschale Lohnsteuer über 522,30 € (2007), 1.918,80 € (2008) sowie 357,60 € (2009) nebst Annexsteuern.
- 3 Mit der dagegen erhobenen Klage machte die Klägerin insbesondere geltend, dass Zuwendungen und Geschenke im Wert zwischen 10 € und 35 € nicht gemäß § 37b EStG zu versteuern seien, dass die Finanzverwaltung nach Maßgabe des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. April 2008 (BStBl I 2008, 566) zu Unrecht bei Zuwendungen an Arbeitnehmer eine Grenze von 40 € anwende, bei Nichtarbeitnehmern aber nur eine solche von 10 € sowie, dass Geschenke auch nur insoweit der Besteuerung unterworfen werden dürften, als sie bei ihren Empfängern zu einem einkommensteuerpflichtigen Zufluss führten.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 82 veröffentlichten Gründen abgewiesen. Auch Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer im Wert zwischen 10 € und 35 € unterlägen der Pauschalversteuerung gemäß § 37b EStG. Diese Pauschalversteuerung sei auch nicht auf die Fälle beschränkt, in denen die Zuwendungen zu einer Einkommensteuerpflicht bei den Empfängern führten.
- 5 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung des § 37b EStG.
- 6 Sie beantragt,
das Urteil des FG Hamburg vom 20. September 2011 aufzuheben und den Nachforderungsbescheid über

Lohnsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für die Zeit von April 2007 bis Mai 2010 vom 26. Juli 2010 sowie die Einspruchs- Entscheidung dahingehend zu ändern, dass die pauschale Lohnsteuer für 2007 um 522,30 €, für 2008 um 1.918,80 € und für 2009 um 357,60 € herabgesetzt wird.

- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Das BMF hat den Beitritt zum Verfahren erklärt (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass für die hier streitigen Zuwendungen und Geschenke die Einkommensteuer mit dem Pauschsteuersatz von 30 % nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erheben ist. Denn es ist nicht festgestellt, dass diese Zuwendungen bei den jeweiligen Empfängern einkommensteuerbare und dem Grunde nach einkommensteuerpflichtige Einnahmen begründeten. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Das FG hat auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht im Einzelnen noch keine Feststellungen dazu getroffen, inwieweit die Zuwendungen und Geschenke jeweils einkommensteuerbar waren. Diese Feststellungen sind nun nachzuholen.
- 10 1. Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.
- 11 a) Wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11 (BFHE 240, 480) zu § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG entschieden hat, erfasst die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl. Das folgt aus dem Wortlaut und der rechtssystematischen Stellung des § 37b EStG sowie aus seiner Einordnung in das Gesamtgefüge des Einkommensteuergesetzes. Gegenteiliges ergeben schließlich weder Entstehungsgeschichte noch Gesetzesmaterialien zu § 37b EStG. Hinsichtlich der weiteren Begründung verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11.
- 12 b) Im Grundsatz gilt aus den nämlichen Erwägungen nichts anderes für die in § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG enthaltene Pauschalierungsmöglichkeit für Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Denn der Wortlaut des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist insoweit eindeutig, als auch für diesen Tatbestand die Einkommensteuer mit einem Pauschsteuersatz zu erheben ist und auch insoweit § 37b EStG keinen anderweitigen Rechtsgrund für das Entstehen der Einkommensteuer bestimmt. Weiter gelten für diesen Tatbestand dieselben systematischen Erwägungen zum Einkommensteuerrecht; auch hinsichtlich Geschenken i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist kein anderweitiger Rechtsgrund für das Entstehen der Einkommensteuer enthalten und auch dieser Tatbestand ist unter "VI. Steuererhebung" normiert, setzt also den einkommensteuerrechtlichen Entstehungsgrund voraus. Schließlich ergeben die Gesetzesmaterialien zum Tatbestand der Geschenke ebenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass insoweit der Grundtatbestand der einkommensteuerbaren Einkünfte ausgeweitet werden sollte.
- 13 c) Im Ergebnis erfasst § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Einkommensteuer, die durch Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsteht, wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt. Denn auch in Bezug auf diesen Tatbestand stellt § 37b EStG lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl, indem der dort zum Steuerpflichtigen erklärte Zuwendende die grundsätzlich beim beschenkten Zuwendungsempfänger entstehende Einkommensteuer übernimmt.
- 14 aa) § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht sich auf alle Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, ohne danach zu differenzieren, ob sie den Wert von 35 € überschreiten, ob also ein Fall des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG

vorliegt und ein Betriebsausgabenabzug daher ausscheidet, oder ob die Rückausnahme des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG greift und damit der Betriebsausgabenabzug noch zur Anwendung kommt. Denn § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nimmt auf Nr. 1 des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG insgesamt Bezug und unterscheidet so schon nach seinem Wortlaut nicht zwischen den Sätzen 1 und 2 und den dort normierten Regelungsgegenständen, nämlich dem grundsätzlichen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs einerseits und der Ausnahme davon für Geschenke im Wert bis zu 35 € andererseits.

- 15** Die gegenteilige und hier von der Klägerin auch vertretene Auffassung, § 37b EStG erfasse nur Geschenke über einem Wert von 35 €, hätte sich möglicherweise auf den ursprünglichen Wortlaut der mit dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 zunächst vorgeschlagenen Textfassung des § 37b EStG stützen können (BTDrucks 16/2712, S. 11). Denn dort erfasste § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG noch "betrieblich veranlasste Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1" EStG. Das hätte die Auslegung nahe gelegt, dass § 37b EStG tatsächlich nur Geschenke einbezieht, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, und die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG normierten Geschenke im Wert bis zu 35 € bewusst aus dem Anwendungsbereich der Pauschalierung ausgrenzen will. Nachdem allerdings der Finanzausschuss (BRDrucks 622/1/06, S. 19 f.) seinen Vorschlag mit dem Beispiel begründet hatte, dass beim zuwendenden Steuerpflichtigen die Belohnung in vollem Umfang als Betriebsausgabe abzugsfähig war, spricht alles dafür, dass der Wortlaut vom Gesetzgeber bewusst gewählt wurde, um sämtliche Geschenke in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzubeziehen.
- 16** bb) § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht sich weiter auf alle Geschenke, erfasst grundsätzlich also auch Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen. Das Gesetz selbst kennt keine solche Wertgrenze. Soweit die Finanzverwaltung Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, als sogenannte Streuwerbeartikel qualifiziert und diese deshalb nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einbezieht, gibt es dafür keine Rechtsgrundlage (BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 566, Rz 10). Entsprechendes gilt für die dort ebenfalls genannte Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG; auch insoweit ist keine Rechtsgrundlage dafür ersichtlich, solche Zuwendungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich des § 37b EStG auszuschließen. Vielmehr kommt es auch hier darauf an, ob einkommensteuerbare Zuwendungen vorliegen.
- 17** 2. Die Vorentscheidung beruht teilweise auf einer anderen Rechtsauffassung. Sie ist daher aufzuheben. Das FG wird nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze den Sachverhalt weiter aufzuklären haben. Dabei wird insbesondere zu klären sein, welche Sachzuwendungen die Klägerin erbracht hat, ob und inwieweit es sich dabei um betrieblich veranlasste Zuwendungen i.S. des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sowie um nicht in Geld bestehende Geschenke i.S. des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehandelt hat sowie, ob diese Sachzuwendungen bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerbaren Einkünften in Form von Betriebseinnahmen führten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, m.w.N.). Wie schon ausgeführt, kommt es dabei nicht darauf an, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachzuwendungen den Betrag von 10 € oder 35 € über- oder unterschreiten sowie, ob die Zuwendung in Form einer geschäftlich veranlassten Bewirtung erbracht wurde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de