

Urteil vom 21. Februar 2018, VI R 25/16

Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.210218.VIR25.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 168, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. April 2016, Az: 7 K 872/13

Leitsätze

1. Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst nur Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen .
2. Weiter setzt § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen voraus und fordert darüber hinaus, dass diese Zuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Steuerpflichtigen erbracht werden .
3. Für das Zusätzlichkeitserfordernis in § 37b EStG reicht es deshalb nicht aus, dass die Zuwendung des Steuerpflichtigen zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger hinzutritt .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 13. April 2016 7 K 872/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28. März 2013 aufgehoben.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2007 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 43.939,91 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für April 2008 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 5.618,51 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Juni 2008 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 3.888,75 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2008 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 14.389,18 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für März 2009 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 3.026,57 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Mai 2009 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 931,82 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Juli 2009 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 11.301,97 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für November 2009 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 1.950,62 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2009 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 3.986,21 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für Januar 2010 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 1.539,35 € niedriger festgesetzt wird.

Die Lohnsteuer-Anmeldung für März 2010 wird insoweit geändert, als die pauschale Lohnsteuer um 2.712,33 € niedriger festgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Voraussetzungen einer Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vertreibt Fotokameras, Objektive und Blitzgeräte. In den Jahren 2006 bis 2010 führte sie in mehreren Aktionszeiträumen ein Verkaufsförderungsprogramm "Bonussystem für Verkaufsprofis" durch. Teilnahmeberechtigt waren beratende --nicht bei der Klägerin beschäftigte-- Fachverkäufer im stationären Handel und damit selbständige Betriebsinhaber sowie deren Arbeitnehmer. Jeder Fachverkäufer konnte durch den Verkauf bestimmter Produkte der Klägerin an Endverbraucher sogenannte Bonuspunkte sammeln. Hierzu musste er den unteren Teil der Garantiekarte des verkauften Produkts abtrennen und an die A-GmbH schicken. Nach einer Registrierung als "Clubmitglied" konnte er die gesammelten Punkte dort "einlösen" und aus einem Prämienkatalog verschiedene Sachprämien und Gutscheine kostenfrei bestellen. Hiervon machten überwiegend angestellte Fachverkäufer Gebrauch. Die Sachprämien und Gutscheine stellte die A-GmbH der Klägerin in Rechnung.
- 3 In den Lohnsteuer-Anmeldungen für die streitigen Lohnzahlungszeiträume (Dezember 2007, April 2008, Juni 2008, Dezember 2008, März 2009, Mai 2009, Juli 2009, November 2009, Dezember 2009, Januar 2010 und März 2010) unterwarf die Klägerin die ihr von der A-GmbH in Rechnung gestellten Prämien einer pauschalen Lohnbesteuerung mit 30 %.
- 4 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung erging ein Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern hinsichtlich hier nicht in Streit stehender Sachverhalte. In diesem Bescheid wurde gleichzeitig der Vorbehalt der Nachprüfung für die streitigen Lohnsteuer-Anmeldungen aufgehoben. Ein auch gegen die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gerichteter Einspruch war erfolglos.
- 5 Die daraufhin erhobene Klage, mit der sich die Klägerin erstmals gegen die Besteuerung der der Höhe nach unstrittigen Zuwendungen aus dem "Bonusprogramm" nach § 37b EStG wandte, wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1705 veröffentlichten Gründen ab.
- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 13. April 2016 7 K 872/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) vom 28. März 2013 aufzuheben sowie
die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2007 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 43.939,91 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für April 2008 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 5.618,51 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Juni 2008 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 3.888,75 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2008 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 14.389,18 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für März 2009 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 3.026,57 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Mai 2009 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 931,82 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Juli 2009 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 11.301,97 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für November 2009 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 1.950,62 €

niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2009 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 3.986,21 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für Januar 2010 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 1.539,35 € niedriger festgesetzt wird,
die Lohnsteuer-Anmeldung für März 2010 insoweit zu ändern, als die pauschale Lohnsteuer um 2.712,33 € niedriger festgesetzt wird,
hilfsweise die streitigen Bruttobeträge aus dem Bonussystem in den angefochtenen Lohnsteuer-Anmeldungen pauschal nach § 37a EStG zu versteuern.

- 8** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9** II. Die Revision der Klägerin ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10** 1. Das FG ist zu Recht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Insbesondere steht ihr nicht entgegen, dass sich die Klägerin erstmals im Klageverfahren gegen die Anwendung des § 37b EStG gewandt hat. Denn der Klageweg ist eröffnet, wenn --wie vorliegend-- ein Einspruchsverfahren gemäß § 44 Abs. 1 FGO i.V.m. § 347 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) erfolglos durchgeführt worden ist (Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 44 FGO Rz 195). Im Übrigen steht die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Damit ist gegen die Vorbehaltsaufhebung der Einspruch gegeben, mit dem sowohl die Aufhebung des Vorbehalts als auch die Steuerfestsetzung als solche angegriffen werden kann (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Juni 1997 V B 131/96, BFH/NV 1998, 817, m.w.N.).
- 11** Der Zulässigkeit der Klage steht ebenfalls nicht entgegen, dass die Klägerin vorliegend gegen die selbst angemeldete Lohnsteuer vorgeht. Denn der Arbeitgeber kann nach allgemeiner Meinung gegen seine Lohnsteuer-Anmeldungen, die Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (§ 168 AO), Einspruch einlegen und Klage erheben (BFH-Urteil vom 12. Juni 1997 I R 72/96, BFHE 183, 30, BStBl II 1997, 660; Senatsurteil vom 7. Juli 2004 VI R 171/00, BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087; Schmidt/Krüger, EStG, 36. Aufl., § 41a Rz 6, m.w.N.; Hummel, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 41a Rz A 38; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 41a Rz 5; Blümich/Heuermann, § 41a EStG Rz 23; Reuss in Herrmann/Heuer/Raupach, § 41a EStG Rz 11; Küttner/Seidel, Personalbuch 2017, Stichwort Lohnsteueranmeldung, Rz 14).
- 12** 2. Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.
- 13** a) Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst nicht alle Zuwendungen schlechthin. § 37b EStG beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu 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 des § 37b EStG sowie aus rechtssystematischen Gründen und aus der Einordnung des § 37b EStG in das Gesamtgefüge des Einkommensteuergesetzes. Gegenteiliges ergeben schließlich weder Entstehungsgeschichte noch Gesetzesmaterialien zu § 37b EStG (Senatsurteile vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11, BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457; VI R 78/12, BFHE 243, 242, BStBl II 2015, 495, und vom 12. Dezember 2013 VI R 47/12, BFHE 244, 29, BStBl II 2015, 490, sowie BFH-Urteil vom 30. März 2017 IV R 13/14, BFHE 257, 315, BStBl II 2017, 892).
- 14** b) Weiter setzt § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausdrücklich die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen voraus und fordert darüber hinaus, dass diese Zuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Steuerpflichtigen erbracht werden. Diese Voraussetzungen schränken den Anwendungsbereich der Pauschalierungsnorm weiter ein. Der Tatbestand erfasst insoweit nicht sämtliche unabhängig von einem bestehenden Leistungsaustausch erbrachten Zuwendungen, sondern nur solche, die ergänzend zu einem synallagmatischen Leistungsaustausch zwischen Steuerpflichtigem und Zuwendungsempfänger hinzutreten, in dem

die Zuwendungen zwar nicht geschuldet, aber durch den Leistungsaustausch veranlasst sind (Senatsurteil in BFHE 244, 29, BStBl II 2015, 490). Dass die Zuwendung des Steuerpflichtigen zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger (beispielweise eines Kunden des Steuerpflichtigen) hinzutritt, reicht deshalb nicht aus. Erforderlich ist vielmehr, dass zwischen dem Zuwendenden (Steuerpflichtigen) und dem Leistungsempfänger eine Leistung oder Gegenleistung (Grundgeschäft) vereinbart ist und die Zuwendung zusätzlich, d.h. freiwillig, zur geschuldeten Leistung oder Gegenleistung hinzukommt (Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 23. Januar 2018 S 2297b A-1-St 222, juris).

- 15** 3. Das Urteil der Vorinstanz entspricht diesen Grundsätzen nicht. Das FG hat zu Unrecht darauf erkannt, dass die Klägerin die streitbefangenen Prämien zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht hat.
- 16** a) Die von der Klägerin an die selbständigen wie angestellten Fachverkäufer ausgereichten Prämien sind durch die von der Klägerin aufgelegten Verkaufsförderprogramme und damit durch den Betrieb der Klägerin veranlasst. Insoweit handelt es sich mithin um "betrieblich veranlasste Zuwendungen", was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht.
- 17** b) Auch hat das FG zu Recht angenommen, dass die vereinnahmten Prämien sowohl bei den selbständigen Fachverkäufern (Betriebsinhabern) als auch bei den angestellten Verkäufern zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Dabei kann der Senat offenlassen, welcher Einkunftsart diese Einnahmen zuzuordnen sind.
- 18** c) Entgegen der Auffassung des FG rechtfertigt allein der Umstand, dass die unstreitig betrieblichen Zuwendungen zu steuerpflichtigen Einkünften führen, die Anwendbarkeit des § 37b Abs. 1 EStG nicht. Vielmehr müssen diese Zuwendungen --wie zuvor dargelegt-- zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Steuerpflichtigen erbracht werden (Senatsurteil in BFHE 244, 29, BStBl II 2015, 490). Daran fehlt es im Streitfall. Denn sowohl der selbständige als auch der nichtselbständige Fachverkäufer erhielt die Prämie von der Klägerin nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung.
- 19** Die Prämie war vielmehr das ausgelobte Entgelt für die Veräußerung bestimmter Produkte der Klägerin. Erbrachte der Teilnehmer die Leistung --vorliegend den Verkaufserfolg-- erwarb er den Prämienanspruch gegenüber der Klägerin. Die Klägerin hat die Prämien nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung gewährt. Sie sind nicht zu einem Grundgeschäft zwischen ihr und den angestellten Fachverkäufern hinzugetreten, sondern stellen die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar.
- 20** Auch gegenüber den selbständigen Betriebsinhabern wurden die Prämien nicht "zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung oder Gegenleistung" erbracht. Die Klägerin belieferte diese zwar mit ihren Waren. Die Prämien sind jedoch nicht als Dreingabe für die Abnahme der Waren, sondern unabhängig von deren Bezug --wie bei den angestellten Verkäufern-- für einen bestimmten personenbezogenen Verkaufserfolg gewährt worden.
- 21** 4. Die Sache ist spruchreif. Über die Höhe der zugewandten Prämien und der pauschalen Einkommensteuer besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass der Klage in dem von der Klägerin beantragten Umfang stattzugeben ist. Über die von der Klägerin hilfsweise gestellten Anträge war damit nicht zu entscheiden.
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de