



**Rolf Friese**  
Steuerberater

**Karsten Franzen**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater

**Holger Bruns**  
Steuerberater

**Heinrich Kassens**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater

**Bettina Hahn**  
Diplom-Kauffrau  
Steuerberaterin

**Viktor Schnaider**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater §58 StBerG

**Jens Mansholt**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater §58 StBerG

in Bürogemeinschaft

**Gerrit Martens**  
Rechtsanwalt

Friese, Franzen & Partner  
-Steuerberatungsgesellschaft-  
Burgstraße 8  
26655 Westerstede

Telefon: +49 (4488) 83 06 – 0  
Telefax: +49 (4488) 83 06 – 44  
Mail: [info@friese-franzen.de](mailto:info@friese-franzen.de)  
Internet: [www.friese-franzen.de](http://www.friese-franzen.de)

Amtsgericht Hannover  
PR-Nr.: 110197  
USt-Id.Nr.: DE190274177

## Newsletter

**Thema:** Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen

### Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen gemäß § 37b EStG

#### 1. Aktueller Anlass

Die aktuellen Prüfungsbestimmungen an die Lohnsteuerprüfer betreffend § 37b EStG und unsere Erfahrungen im Rahmen von derzeit stattfindenden Lohnsteuerprüfungen haben uns veranlasst, das Thema nochmals gesondert darzulegen und unsere Erfahrungen aus der Praxis an Sie weiterzugeben.

#### 2. Kurzer Überblick

Sachzuwendungen in Form von Geschenken oder Einladungen zu Ausflügen, Reisen oder Sportveranstaltungen an Kunden oder Mitarbeiter (eigene oder auch die eines verbundenen Unternehmens) führen beim Empfänger der jeweiligen Zuwendung grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften. Die sich hieraus ergebende steuerliche Mehrbelastung beim Empfänger ist vom Zuwendenden aber meist nicht gewollt. Zudem kann der Empfänger oftmals überhaupt nicht ermitteln, mit welchem Wert er seine Sachzuwendung zu versteuern hat.

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit § 37b EStG eine Regelung eingeführt, die es dem Zuwendenden ermöglicht, die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Nichtarbeitnehmer ab dem 01. Januar 2007 ff. mit einem pauschalen Einkommensteuersatz von 30 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer zu versteuern und die Pauschalsteuer im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung abzuführen. Bei dem Empfänger bleiben die pauschal besteuerten Zuwendungen bei der Ermittlung seiner steuerpflichtigen Einkünfte sodann außer Ansatz.

#### 3. Details zur Anwendung der Einkommensteuerpauschalierung

##### 3.1. Zuwendender / Zuwendungsempfänger

Zuwendender im Sinne der neuen Einkommensteuerpauschalierung kann jede natürliche und juristische Person sein, unabhängig davon, ob diese im Inland steuerpflichtig ist oder nicht. Somit können auch ausländische Zuwendende oder nicht steuerpflichtige juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Gemeinden) durch die Anwendung der Pauschalierung zu Steuerpflichtigen werden.

Auf Seiten des Zuwendungsempfängers sind **zwei Empfängergruppen** zu unterscheiden:

- eigene Arbeitnehmer** des Zuwendenden
- Geschäftspartner, Kunden oder andere **Dritte** - unabhängig von der Rechtsform (z. B. Kapitalgesellschaften, deren Aufsichtsräte oder Verwaltungsratsmitglieder, Organmitglieder von Vereinen oder auch Familienangehörige bzw. Arbeitnehmer von Geschäftspartnern, Arbeitnehmer verbundener Unternehmen)

### **3.2. Sachzuwendungen - Begriffsbestimmung**

Von der Pauschalierung werden Zuwendungen erfasst,

- die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden,
  - die nicht in Geld bestehen
- und
- die betrieblich und nicht etwa gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, also insbesondere keine verdeckten Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter darstellen.

Der Pauschalierung unterliegende Sachzuwendungen können Wirtschaftsgüter aber auch Nutzungsüberlassungen sein. Dabei ist es unerheblich, ob die den Zuwendungen zu Grunde liegenden Aufwendungen beim Zuwendenden als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Somit unterliegen auch Geschenke an Geschäftspartner, die den Betrag von € 35,- (netto, soweit der Vorsteuerabzug möglich ist) nicht überschreiten und somit als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, der Pauschalierung gemäß § 37b EStG. Der Betrag in Höhe von € 35,- wird nur auf die Zuwendung selbst bezogen, obwohl die dafür übernommene Steuer wiederum eine Zuwendung darstellen würde.

Für die Anwendung der Pauschalbesteuerung kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen dem Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. Demzufolge werden auch Zuwendungen an Endverbraucher (z. B. Arbeitnehmer eines Geschäftspartners oder Privatkunden) von der Pauschalierung erfasst. Andernfalls wäre die Pauschalierung nicht praktikabel, da es für den Zuwendenden meist nicht ersichtlich ist, ob die Zuwendung beim Empfänger einer Einkunftsart zuzuordnen ist.

Aus Vereinfachungsgründen sind Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen Betrag in Höhe von € 10,- (sog. "Streuwerbeartikel") nicht übersteigen, von der Pauschalierung und somit von der Besteuerung ausgenommen. Zu beachten ist hier jedoch, dass bei eigenen Arbeitnehmern die Streuwerbeartikel bei der Prüfung der "€ 44,- -Freigrenze" mitzurechnen sind und sich somit im Ergebnis doch eine steuer- und sozialversicherungspflichtige Sachzuwendung ergeben kann.

Auch die Teilnahme an einer **geschäftlich veranlassten Bewirtung** fällt grundsätzlich **nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG** (*Ausnahme*: Bewirtung bei Incentive-Reisen), so dass seitens des Zuwendenden diesbezüglich keine Pauschalierung vorzunehmen und dieser Kostenanteil den Bewirtungsaufwendungen zuzuordnen ist (vgl. auch Tz. 5).

### **3.3. Höchstbetrag und Höchstgrenze bei der Pauschalierung**

Um bei hohen Sachzuwendungen eine Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz des Empfängers der Zuwendung zu gewährleisten, wird die Pauschalierungsmöglichkeit ausgeschlossen, soweit

- die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr den Betrag von € 10.000,- (Höchstbetrag; inkl. Umsatzsteuer) übersteigen
- oder
- die Einzelzuwendung in Höhe von € 10.000,- (Höchstgrenze; einschließlich Umsatzsteuer) übersteigt.

Zuzahlungen des Zuwendungsempfängers können die Höhe der Zuwendung, auf die der Höchstbetrag bzw. die Höchstgrenze Anwendung findet, mindern. Wird die Höchstgrenze für eine Zuwendung überschritten, so ist weiterhin eine Pauschalierung für andere Zuwendungen an diesen Zuwendungsempfänger unterhalb des Höchstbetrags zulässig.

Beispiel:

Der Kunde "A" des Unternehmers "B" erhält im Wirtschaftsjahr Sachzuwendungen im Wert von € 15.000,--, € 6.000,-- und € 5.000,--. Eine Pauschalierung der Zuwendung in Höhe von € 15.000,-- scheidet insgesamt aus (Überschreitung der Höchstgrenze).

Die übrigen Zuwendungen können bis zu einem Betrag in Höhe von € 10.000,-- (Höchstbetrag) pauschaliert werden mit der Folge, dass der den Höchstbetrag von € 10.000,-- übersteigende Betrag in Höhe von € 1.000,-- (= € 6.000,-- + € 5.000,-- - € 10.000,--) nicht der Pauschalierung unterliegen darf.

### **3.4. Besonderheiten bei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer**

Eine Pauschalierung ist grundsätzlich nur durch den Zuwendenden selbst möglich. Zudem ist diese nur erlaubt, wenn die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Eine Umwandlung von regulär zu steuernden Barvergütungen in pauschal besteuerte Sachzuwendungen zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile wird damit ausgeschlossen.

Folgende Besonderheiten und Ausnahmen sind bei der Einkommenspauschalierung zu beachten:

- a) Die Pauschalierung gemäß § 37b EStG ist ausgeschlossen, soweit gesetzliche Bewertungsmöglichkeiten oder andere Pauschalierungsmöglichkeiten bestehen:

Keine Pauschalierung z. B. bei

- Privater Nutzung eines Firmenwagens
- Sachbezügen, deren Höhe sich aus der Sachbezugsverordnung ergibt
- Vorteile aus der Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder eines anderen Unternehmens
- mit 25% pauschal lohnversteuerten Vorteilen.

- b) Die Pauschalierung gemäß § 37b EStG ist ausgeschlossen bei Sachbezügen, die im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden sowie bei steuerfreien Sachbezügen.

Keine Pauschalierung z. B. wenn

- die Sachbezugsfreigrenze in Höhe von € 44,-- nicht überschritten wird. Hier liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor.
- bloße Aufmerksamkeiten, deren jeweiliger Wert einen Betrag in Höhe von € 40,-- nicht überschreitet, zugewendet werden, da dann ebenfalls kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt; wird der Wert von € 40,-- allerdings überschritten, ist eine Pauschalierung möglich.

## **4. Wahlrecht**

Der Zuwendende hat ein Wahlrecht,

- ob er die Sachzuwendung pauschal gemäß § 37b EStG versteuert, mit der Folge, dass die Zuwendung beim Zuwendungsempfänger nicht mehr der Besteuerung unterliegt

---

**oder**

- ob er auf die Möglichkeit der Pauschalierung verzichtet, so dass dann
  - der Dritte als Zuwendungsempfänger die Zuwendung selber versteuern muss
- oder
- er für seinen eigenen Arbeitnehmer den regulären Lohnsteuerabzug durchführt.

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung gemäß § 37b EStG ist für ein Wirtschaftsjahr einheitlich für alle Zuwendungen zu treffen, wobei es zulässig ist, das Wahlrecht für Zuwendungen an die beiden Empfängergruppen "Dritte" (einschließlich Arbeitnehmer verbundener Unternehmen) und "eigene Arbeitnehmer" unterschiedlich auszuüben. Die Finanzverwaltung beanstandet es jedoch nicht, wenn die Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen nicht der Pauschalversteuerung unterworfen werden (diese die Zuwendung also individuell versteuern müssen), für die Zuwendungen an die übrigen "Dritten" jedoch von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch gemacht wird.

Die einmal getroffene Entscheidung zur Pauschalierung kann zum Rechtsschutz des Zuwendungsempfängers nicht zurückgenommen werden, muss aber **nicht zwingend** bereits bei Beginn des Wirtschaftsjahres getroffen werden. Sie ist auch erst zum Ende des Jahres zulässig.

Das Wahlrecht wird durch die Anmeldung der Pauschalsteuer im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt. Dieses ist bei Sachzuwendungen **an Dritte** spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres des Zuwendenden (auch in korrigierter Lohnsteuer-Anmeldung erlaubt!) zu treffen. Es ist nicht erforderlich, die vorangegangenen Lohnsteuer-Anmeldungen zu ändern. Vielmehr genügt die Erfassung der gesamten Pauschalsteuer in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres.

Bei Zuwendungen **an eigene Arbeitnehmer** hat die Entscheidung grundsätzlich spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Endtermins (28.2. des Folgejahrs) zu erfolgen, auch wenn der Arbeitnehmer während des laufenden Kalenderjahres ausscheidet. Eine Ausnahme hiervon besteht lediglich für Zuwendungen, die im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung entdeckt werden, bisher nicht versteuert wurden und das dargestellte Wahlrecht bisher auch noch nicht ausgeübt wurde.

## 5. **Bemessungsgrundlage**

Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind grundsätzlich die Aufwendungen - einschließlich der Umsatzsteuer, die dem Zuwendenden durch die Zuwendung entstanden sind. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen zu berücksichtigen, die der jeweiligen Zuwendung direkt zugeordnet werden können. Soweit eine direkte Zuordnung nicht möglich ist, ist der - ggf. im Wege der Schätzung zu ermittelnde - Anteil an den Gesamtaufwendungen anzusetzen. Zuzahlungen eines Zuwendungsempfängers mindern die Bemessungsgrundlage. Dagegen reduzieren Zuzahlungen Dritter die Bemessungsgrundlage nicht.

Die bestehenden Vereinfachungsregelungen, die zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten und in ähnlichen Sachverhalten ergangen sind (Abgrenzung von Werbung und Bewirtung = grundsätzlich weiterhin abziehbare Betriebsausgabe), sind weiterhin anzuwenden.

Besteht die Zuwendung in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens oder in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung und sind dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden (z. B. zinslose Darlehensgewährung), ist als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert anzusetzen. Für Zuwendungen an Arbeitnehmer eines verbundenen Unternehmens ist der um 4 % geminderte Endabnehmerpreis heranzuziehen (§ 37b Abs. 1 Satz 2. Halbsatz EStG i. V. m. § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG), um sicherzustellen, dass diese nicht - gegenüber Arbeitnehmer des zuwendenden Unternehmens - begünstigt werden.

## 6. Pauschalbesteuerung und Verfahren der Pauschalierung

Die pauschale Einkommensteuer beträgt 30 % der Bemessungsgrundlage. Auf die pauschale Einkommensteuer ist zudem der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % zu erheben. Ferner ist die Kirchensteuer abzuführen, wobei bei der Erhebung zwischen einem vereinfachten Verfahren oder einem Nachweisverfahren gewählt werden kann:

Bei dem vereinfachten Verfahren ist für sämtliche Zuwendungen unerheblich, ob deren Empfänger einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft angehören, Kirchensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu erheben. Wird nachgewiesen, dass einzelne Empfänger keiner Religionsgemeinschaft angehören, ist nur für die Zuwendungen an die übrigen Empfänger Kirchensteuer nach dem allgemeinen Kirchensteuersatz zu entrichten.

Die Zuwendung ist im Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Besteuerung zu unterwerfen. Dies bedeutet:

- bei Geschenken im Zeitpunkt der Hingabe,
- bei Nutzungsüberlassungen der Zeitpunkt der Inanspruchnahme.

Die pauschale Einkommensteuer ist vom Zuwendenden im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung der lohnsteuerlichen Betriebsstätte anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldezeitraums an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Hinsichtlich der **Sozialversicherungspflicht** ist **zu beachten**, dass die Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer und Arbeitnehmer konzernverbundener Unternehmen trotz Anwendung der Pauschalierung weiterhin beitragspflichtig sind. Lediglich gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Dritte sind ab dem 01. Januar 2009 ff. von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt worden.

Die bestehenden Aufzeichnungspflichten für Geschenke bleiben unberührt. Besondere Aufzeichnungspflichten für die Ermittlung der Zuwendungen, für die der § 37b EStG angewandt wird, bestehen nicht. Aus den Aufzeichnungen muss sich lediglich ablesen lassen, dass bei Wahlrechtsausübung alle Zuwendungen erfasst wurden und dass die Höchstbeträge nicht überschritten wurden.

Aus Vereinfachungsgründen kann bei Zuwendungen bis zu einem Wert von jeweils € 40,- davon ausgegangen werden, dass der Höchstbetrag in Höhe von € 10.000,- auch bei Zusammenfallen mit weiteren Zuwendungen im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird. Eine Aufzeichnung kann insoweit unterbleiben.

## 7. Rechtsfolgen der Pauschalierung beim Zuwendenden

Mit der Entscheidung, die Pauschalierung durchzuführen, wird der Zuwendende insoweit zum Steuerschuldner. Die Pauschalsteuer gilt als Lohnsteuer. Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe beim Zuwendenden richtet sich nach der Abziehbarkeit der Aufwendung selbst.

Der Zuwendende ist verpflichtet, den Empfänger über die Pauschalierung zu unterrichten. An die Form der Unterrichtung sind keine großen Anforderungen zu stellen. Eine Unterrichtung über die Höhe der Sachzuwendung ist nicht erforderlich.

## 8. Rechtsfolgen der Pauschalierung beim Zuwendungsempfänger

Beim Zuwendungsempfänger bleibt die Sachzuwendung, die der pauschalen Versteuerung unterlegen hat, bei der Ermittlung seiner Einkünfte außer Ansatz. Die Pauschalbesteuerung hat hier abgeltende Wirkung.

Wird das Wirtschaftsgut der Zuwendung beim Empfänger Betriebsvermögen, gilt der gemeine Wert der Zuwendung als Anschaffungskosten. Soweit der Empfänger einer pauschal besteuerten Zuwendung diese unmittelbar weitergibt, kommt eine erneute Pauschalierung nur dann in Betracht, wenn der Empfänger hierfür einen Betriebsausgabenabzug vornimmt.

**Arbeitnehmer**, welche keine Informationen über die Pauschalversteuerung vom Zuwendenden erhalten haben, sind grundsätzlich **verpflichtet**, ihrem Arbeitgeber die ihnen von Dritten gewährten Bezüge am Ende des Lohnzahlungszeitraumes anzuzeigen. Denn die Zuwendung stellt eine Lohnzahlung von Dritten dar und ist gemäß § 38 EStG zu versteuern. Erhält der Arbeitnehmer erst im nachhinein eine Mitteilung vom Zuwendenden über die Anwendung des § 37b EStG, kann bei bereits durchgeführter individueller Besteuerung eine Korrektur des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden, wenn die Änderung des Lohnsteuerabzugs beim Arbeitnehmer noch zulässig ist.

## **9. Erfahrungen aus Lohnsteuerprüfungen**

Wie bereits oben dargelegt, wird in den derzeit stattfindenden Lohnsteuer-Außenprüfungen die Pauschalbesteuerung von Zuwendungen regelmäßig aufgegriffen. Dabei werden von den Prüfern nicht nur größere Geschenke an fremde Arbeitnehmer oder Dritte herausgepickt, sondern **auch Geschenke zwischen € 10,- und € 35,-**. Diese Zuwendungen von geringer Höhe müssen auf Grund der geltenden gesetzlichen Vorschrift ebenfalls vom Zuwendenden pauschal oder vom Empfänger individuell (Lohnsteuer oder Einkommensteuer) versteuert werden. Dies hat zur Folge, dass sich ggf. für den Zuwendenden über mehrere Jahre eine nicht unerhebliche Lohnsteuernachzahlung ergeben kann, da dieser in der Regel nicht möchte, dass der Beschenkte die Steuer abführen muss.

Soweit sich der Zuwendende während der Lohnsteuer-Außenprüfung nicht dazu entscheidet, diese Geschenke von geringem Wert nachträglich zu versteuern, können vom Prüfer im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung Kontrollmitteilungen an die Arbeitgeber bzw. an das Wohnsitzfinanzamt der Beschenkten versendet werden. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass der Sachwert des Geschenks als Lohn von Seiten Dritter im Rahmen der laufenden Lohnabrechnung (fremde Arbeitnehmer) erfasst oder vom beschenkten Dritten in seiner Gewinnermittlung als Einnahme verbucht wurde. Da es auf Grund des geringen Werts dieser Zuwendungen (Werte zwischen € 10,- und € 35,-) in den meisten Fällen zu keiner Steuernachzahlung kommen wird, stehen Kosten und Nutzen dieser Kontrollmitteilungen im keinem Verhältnis. Daher wird sich mit den meisten Prüfern eine einvernehmliche Einigung erzielen lassen, dass auf die Kontrollmitteilungen im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung verzichtet wird.