Urteil vom 30. März 2017, IV R 13/14

Pauschale Einkommensteuer auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

ECLI:DE:BFH:2017:U.300317.IVR13.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Januar 2014, Az: 10 K 326/13

Leitsätze

Die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer nach § 37b EStG für ein Geschenk unterliegt als weiteres Geschenk dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, soweit bereits der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der übernommenen pauschalen Einkommensteuer den Betrag von 35 € übersteigt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Januar 2014 10 K 326/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Planung, Organisation und Durchführung von künstlerischen Veranstaltungen aller Art, insbesondere von Konzerten. Ihre gewerblichen Einkünfte erzielt sie im Wesentlichen aus dem Verkauf von Eintrittskarten, die über Vorverkaufsstellen vertrieben werden.

2 Im Rahmen einer für den Zeitraum 2003 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung gelangte die Prüferin zu der Feststellung, dass die Klägerin Freikarten vergeben habe. Einen Teil der hierfür entstandenen Aufwendungen behandelte sie als nicht berücksichtigungsfähige Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Höhe des nicht abziehbaren Aufwands schätzte sie im Einvernehmen mit der Klägerin auf 40.000 € (2006), 60.000 € (2007) und 50.000 € (2008).

3 Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum vom 1. Juli 2007 bis zum 31. Dezember 2010 stellte die Prüferin fest, dass die Klägerin Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer nach § 37b EStG pauschal versteuert habe; hinsichtlich der Freikarten habe sie jedoch keine Pauschalierung vorgenommen. Die Beteiligten verständigten sich auf eine "noch zu versteuernde Bemessungsgrundlage" für 2007 bis 2010 in Höhe von jährlich 20.000 €. Vor diesem Hintergrund entrichtete die Klägerin im Streitjahr 2012 pauschale Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlags und Kirchensteuer in Höhe von 26.760 €.

4 In dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für 2012 vom 30. Oktober 2013 ließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die entrichtete pauschale Einkommensteuer nicht zum Betriebsausgabenabzug zu.

5 Die dagegen erhobene Sprungklage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 16. Januar 2014 10 K 326/13 als unbegründet ab. Bei der pauschalen Einkommensteuer handele es sich um eine Betriebsausgabe, die den Gewinn nicht mindern dürfe. Übernehme die Klägerin nach § 37b EStG die Steuer des

Beschenkten, wende sie diesem einen weiteren Vorteil zu. Die Steuer sei daher Teil des Geschenks i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Diese Auslegung entspreche dem Willen des Gesetzgebers und verstoße nicht gegen das Übermaßverbot. Ob der Schenkende durch die pauschale und die darauf entfallende individuelle Einkommensteuer höher belastet werde als --ohne Pauschalierung-- der Beschenkte, richte sich nach dem jeweiligen individuellen Steuersatz. Dass es mitunter zu einer höheren Belastung des Schenkenden komme, liege in der Natur der Pauschalierung und bedeute nicht, dass der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum überschritten habe. Denn dem Schenkenden stehe es frei, auf die Pauschalierung zu verzichten und den Beschenkten zu benennen, damit die Besteuerung bei diesem vorgenommen werden könne.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, des § 37b Abs. 4 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 EStG.

7 Sie beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 vom 30. Oktober 2013 dahin zu ändern, dass der laufende Gewinn aus Gesamthandsbilanz um 26.760 € herabgesetzt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin entrichtete pauschale Einkommensteuer dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegt.

10 1. Bei der Gewinnermittlung sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben abzuziehen (§ 4 Abs. 4 EStG). Handelt es sich jedoch um Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen sie den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Letzteres gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr 2012 geltenden Fassung --EStG n.F.--).

11 Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind unentgeltliche Zuwendungen. Zuwendung bedeutet Verschaffung eines vermögenswerten Vorteils, der auch in der Minderung von Verbindlichkeiten bestehen kann (MünchKommBGB/Koch, 7. Aufl., § 516 Rz 11; Jauernig/Mansel, BGB, 16. Aufl., § 516 BGB, Rz 5). Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Februar 1982 IV R 46/78, BFHE 135, 206, BStBl II 1982, 394; vom 20. August 1986 I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108, unter II.1.b, und vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, Rz 11).

12 a) Das FG hat die Ausübung des Pauschalierungswahlrechts durch die Klägerin ohne Rechtsfehler als Geschenk i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG beurteilt.

13 aa) Mit der Ausübung des Wahlrechts nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat die Klägerin eine Zuwendung an einen Dritten vorgenommen. Denn sie hat den Empfängern der Freikarten einen (weiteren) vermögenswerten Vorteil verschafft. Dieser liegt in der Befreiung von der auf die Freikarten entfallenden Einkommensteuerschuld.

14 (1) Gemäß § 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. Die Pauschalierungsmöglichkeit wird nur hinsichtlich solcher Geschenke eröffnet, die zu Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG und zur Entstehung einer Einkommensteuerschuld beim Empfänger 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 (BFH-Urteile vom 16. Oktober 2013 VI R 52/11, BFHE 243, 233, BStBl II 2015, 455, und VI R 57/11, BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457).

15 (2) Übt der Zuwendende das Pauschalierungswahlrecht aus, wird er gemäß § 37b Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG Schuldner der pauschalen Einkommensteuer. Bei der Veranlagung des Empfängers bleiben die Einkünfte in Gestalt des pauschal besteuerten Geschenks hingegen außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 Satz 1 EStG). Der Zuwendende übernimmt die beim Zuwendungsempfänger entstehende Einkommensteuerschuld (BFH-Urteile in BFHE 243, 233, BStBl II 2015, 455, Rz 13, und in BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457, Rz 21). Der Zuwendungsempfänger wird durch die Übernahme von seiner Einkommensteuerschuld befreit. In dieser Befreiung liegt ein vermögenswerter Vorteil, den der Zuwendende dem Empfänger --zusätzlich zu dem pauschal besteuerten Geschenk-- verschafft. Mit der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts nimmt der Zuwendende mithin eine (weitere) Zuwendung an den Empfänger vor (Graw, Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 895; derselbe, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 37b Rz B 12, B 19; Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 4 Rz 537; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 37b Rz 5; Blümich/Ettlich, § 37b EStG Rz 12; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 701; Steiner in Lademann, EStG, § 37b Rz 17, 29, 39; Stickan in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 37b Rz 67 f.; Niermann, Neue Wirtschaftsbriefe 2014, 352; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 37b Rz 29; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. Mai 2015 IV C 6-S 2297-b/14/10001, BStBl I 2015, 468, Tz 26).

16 (3) Davon geht auch der Gesetzgeber aus. In der Gesetzesbegründung zu § 37b EStG hat er ausgeführt, dass die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer aus der Sicht des Zuwendenden ein Geschenk i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sei (BTDrucks 16/2712, S. 56, und BTDrucks 16/3368, S. 11). Für den Empfänger stelle die von dem Zuwendenden übernommene Steuer einen weiteren Vorteil dar (BTDrucks 16/2712, S. 55).

17 (4) Auch der Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG erfordert, dass die Befreiung von der Steuerschuld als Zuwendung unter den Tatbestand subsumiert wird.

18 Die Vorschrift begrenzt das objektive Nettoprinzip, nach dem nur das Nettoeinkommen, die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen, der Besteuerung unterliegt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502). Diese Belastungsentscheidung verlangt nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten tatsächlichen Aufwand berücksichtigt. Es kann vielmehr genügen, für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines in realitätsgerechter Höhe typisierten Betrages zu gestatten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, BStBl II 1997, 518). Das gilt insbesondere dann, wenn die Erwerbsaufwendungen die Kosten der allgemeinen Lebensführung i.S. des § 12 EStG berühren und deshalb zur Klarstellung wie zur Vereinfachung in einem unwiderleglichen Regeltatbestand erfasst werden (BVerfG-Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, BStBl II 2000, 162).

19 Vor diesem Hintergrund untersagt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F. den Abzug von betrieblich veranlassten Aufwendungen für Geschenke an Nichtarbeitnehmer, wenn die Kosten pro Empfänger und Wirtschaftsjahr 35 € übersteigen. Die Norm soll gemäß der Gesetzesbegründung außerordentlich hohen Aufwand bei der betrieblichen Repräsentation --das "Spesenunwesen"-- bekämpfen. Übertriebener Aufwand dürfe nicht vom Steuerpflichtigen auf die Allgemeinheit abgewälzt werden. Daher seien Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berührten, vom Abzug auszuschließen, soweit sie unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen seien. Bestimmte Betriebsausgaben, die bereits ihrer Art nach überflüssige und unangemessene Repräsentation darstellten, müssten im Gesetz ausdrücklich benannt und ihr Abzug verboten werden. Dazu zählten Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde, mit Ausnahme solcher von geringem Wert (BTDrucks 1811 aus der 3. Wahlperiode, S. 8).

20 Hierunter fällt auch die von dem Zuwendenden übernommene, auf den geschenkten Gegenstand entfallende Einkommensteuer des Beschenkten. Denn Geschenk --im Streitfall die Freikarte-- und Steuer sind derart miteinander verbunden, dass sie zusammen betrachtet werden müssen. Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG dienen dazu, das Ansehen des Zuwendenden zu stärken, eine Geschäftsbeziehung zu pflegen oder neue Kunden zu werben. Diese Zwecke würden vereitelt, hätte der Empfänger Mittel aufzubringen, um seine aus dem Geschenk erwachsende Steuerschuld zu tilgen ("vergiftetes" Geschenk; Kohlhaas, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 545; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 37b Rz 1; Graw, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37b Rz A 8). Die Steuer wird folglich übernommen, um das Ziel des Geschenks oder auch nur dessen Annahme durch den Beschenkten erreichen zu können. Angesichts dessen ist es gerechtfertigt, Geschenk und "Steuergeschenk" gleich zu behandeln.

Sind die Aufwendungen für das Geschenk nach den Vorstellungen des Gesetzgebers unangemessener und überflüssiger Repräsentationsaufwand, gilt das auch für die Befreiung des Beschenkten von der auf die Einnahmen entfallenden Steuerschuld.

21 (5) Den dagegen vorgebrachten Einwänden der Klägerin vermag der Senat nicht zu folgen.

22 (a) Die pauschale Einkommensteuer des § 37b EStG ist keine Unternehmenssteuer eigener Art, die originär beim Zuwendenden entsteht und deshalb stets als Betriebsausgabe abziehbar ist (so aber Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäuml, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., § 37b Rz 1, 7; Urban, Deutsche Steuer-Zeitung 2007, 299, 304 f., 309; Kohlhaas, FR 2012, 950, 953 f.; derselbe, Die Steuerberatung --Stbg-- 2013, 113, und FR 2014, 545; Kohlhaas/Neumann, Stbg 2014, 395, 400; Hilbert/ Straub/Sperandio, Betriebs-Berater 2014, 919, 925 f.; Lingemann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 37b EStG Rz 31).

23 So geht § 37b EStG bereits nach seinem Wortlaut von einer "Steuerübernahme" aus (§ 37b Abs. 3 Satz 3 EStG). Auch § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG, auf den § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG verweist, spricht --sinngemäß angewandt-- ebenfalls davon, dass der Zuwendende die pauschale Einkommensteuer "zu übernehmen" habe.

24 "Übernehmen" bedeutet, dass die Steuerschuld des Zuwendenden (§ 37b Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG) nicht von Anfang an zu den in seiner Person entstandenen Pflichten gehört. Vielmehr entsteht die auf den geschenkten Gegenstand entfallende Einkommensteuer zunächst als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber dem Beschenkten. Sie wird erst dadurch zu einer Steuerschuld des Zuwendenden, dass dieser gegenüber dem Finanzamt erklärt, die Steuer erheben zu wollen (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 1989 I R 14/87, BFHE 159, 82, BStBl II 1990, 993). Übt der Zuwendende das Pauschalierungswahlrecht nicht aus, bleibt es bei der Steuerschuldnerschaft des Beschenkten. Der Umstand, dass der Zuwendende gemäß § 37b Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG selbst Schuldner der pauschalen Einkommensteuer ist, steht der Annahme einer (Steuer-)Zuwendung mithin nicht entgegen. Die Stellung eines Schuldners erlangt er nur durch die Ausübung des Wahlrechts; allein diese Handlung führt zum Wegfall der Steuerschuld des Beschenkten, wodurch diesem ein vermögenswerter Vorteil zufließt.

25 Diese Auslegung steht auch im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Bedeutung des § 40 Abs. 3 EStG, nach der die pauschale Lohnsteuer, obwohl aus Praktikabilitätsgründen in verfahrensrechtlich-technischer Hinsicht vom Arbeitgeber erhoben, materiell-rechtlich eine Steuer des Arbeitnehmers darstelle (BFH-Urteile in BFHE 159, 82, BStBl II 1990, 993; vom 6. Mai 1994 VI R 47/93, BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715; vom 20. Juli 2000 VI R 10/98, BFH/NV 2001, 35, und vom 4. April 2001 VI R 173/00, BFHE 195, 277, BStBl II 2001, 677).

26 Aus § 37b Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG lässt sich ebenfalls nicht ableiten, dass der Zuwendungsempfänger nur dann einen geldwerten Vorteil erlangt, wenn die pauschale Lohn- bzw. Einkommensteuer auf ihn abgewälzt wird. Das Gegenteil ist vielmehr richtig. Wählt der Arbeitgeber die pauschale Besteuerung, wendet er dem Arbeitnehmer sowohl den Lohn als auch die darauf entfallende Steuer zu (BFH-Beschluss vom 14. November 2013 VI R 49/12, BFHE 243, 524). Wälzt er die Steuer auf den Arbeitnehmer ab, muss jener die Steuer wirtschaftlich selbst tragen. § 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG stellt lediglich klar, dass die zivilrechtlich zulässige Abwälzung keine steuerliche Wirkung entfaltet (Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 40 Rz D 4 b; Blümich/ Ettlich, § 37b EStG Rz 86). So bewirkt sie keine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage; vielmehr wird die pauschale Lohnsteuer aus dem vollen Lohn berechnet (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 40 Rz 26). Zudem findet der Nettosteuersatz Anwendung, obwohl dem Arbeitnehmer der von § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG unterstellte geldwerte Vorteil gerade nicht zufließt (HHR/Wagner, § 40 EStG Rz 28).

27 (b) Aus dem Schweigen des § 37b EStG zur Abziehbarkeit der Steuer als Betriebsausgabe können keine Schlüsse gezogen werden. Denn die Vorschrift regelt, wie ihr Standort im EStG unter "VI. Steuererhebung" zeigt, das Erhebungsverfahren und nicht das Einkommen und damit die Steuerentstehung. Entsprechend bedeutet die Fiktion des § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht, dass die pauschale Einkommensteuer materiell-rechtlich wie die Lohnsteuer zu behandeln sei. Der Gesetzgeber hat sich der Fiktion nur bedient, um auf ein bewährtes Anmeldeverfahren zurückzugreifen. Fragen der Abziehbarkeit der pauschalen Einkommensteuer als Betriebsausgabe sollen mit ihr nicht beantwortet werden (vgl. BTDrucks 16/2712, S. 56).

28 (c) Dass die Pauschalsteuer nicht dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfällt, lässt sich schließlich auch nicht damit begründen, dass --abhängig von den individuellen Steuersätzen des Zuwendungsempfängers und des Zuwendenden-- ein die Pauschalierung wählender Zuwendender regelmäßig höher belastet wird als ein Empfänger, der den geschenkten Gegenstand selbst versteuert. Dem Zuwendenden ist der Betriebsausgabenabzug

unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG versagt, so dass die Aufwendungen dort (erneut) individuell besteuert werden. Kommt es hingegen zur Pauschalierung, hat der Zuwendende pauschale Einkommensteuer in Höhe von 30 % der Aufwendungen für den Gegenstand zu entrichten. Außerdem darf er weder diese Aufwendungen noch die entrichtete Steuer als Betriebsausgaben abziehen. Dadurch werden beide Posten mit dem individuellen Steuersatz des Zuwendenden belastet. Die sich hieraus ergebende Steuerschuld des Zuwendenden ist --unabhängig von den individuellen Steuersätzen-- regelmäßig höher als die des Empfängers (ohne Pauschalierung). Dies ist jedoch unter Berücksichtigung des Gebots der gleichmäßigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) und des Verbots einer übermäßigen Steuerbelastung (Art. 14 GG) --anders als die Klägerin meint-- nicht zu beanstanden.

29 Zunächst ist zu berücksichtigen, dass sich die Bemessungsgrundlage der Steuer des Zuwendenden von der des Empfängers unterscheidet. Während der Empfänger den gemeinen Wert der Freikarte, d.h. den Ticketpreis, als Betriebseinnahme zu versteuern hat, wird die pauschale Einkommensteuer des Zuwendenden nach dessen Aufwendungen --u.a. für die Anmietung der Konzerthalle und die Verpflichtung der Künstler-- bemessen (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG).

30 Hinzu kommt, dass Einnahmen- und Ausgabenseite getrennt zu betrachten sind. Das Einkommensteuerrecht kennt kein Korrespondenzprinzip, demzufolge der Empfänger einer Leistung nicht zu versteuern braucht, was der Geber nicht abziehen darf, und --umgekehrt-- der Empfänger versteuern muss, was der Leistende von der Bemessungsgrundlage abziehen darf. Eine derart unbedingte wechselseitige Abhängigkeit wäre mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung nicht zu vereinbaren (BFH-Urteil vom 26. Januar 1994 X R 57/89, BFHE 174, 1, BStBl II 1994, 597). Vermögenswerte Vorteile sind daher auch dann beim Empfänger als Betriebseinnahmen zu erfassen, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden nach § 4 Abs. 5 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein sollten (BFH-Urteile vom 13. Dezember 1973 I R 136/72, BFHE 111, 108, BStBl II 1974, 210, und vom 26. September 1995 VIII R 35/93, BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273). Übernimmt der Zuwendende --wie im Streitfall-- ausnahmsweise die Steuerschuld des Empfängers, kann nichts anderes gelten.

31 Zudem wird mit der Steuerübernahme ein (weiterer) steuerlicher Belastungsgrund geschaffen. Die Befreiung des Zuwendungsempfängers von der Einkommensteuerschuld führt bei diesem zu einer Betriebseinnahme und beim Zuwendenden zu einer Betriebsausgabe.

32 (d) Auch der Umstand, dass die übernommene Steuer die Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer nicht erhöht, lässt keine Rückschlüsse auf deren Zuwendungscharakter zu. Grundsätzlich führt die Übernahme der Steuer zu einem weiteren vermögenswerten Vorteil beim Empfänger. Auch von der hierauf entfallenden Einkommensteuer wird dieser von dem Zuwendenden befreit, wodurch ein weiterer vermögenswerter Vorteil entsteht; diese Reihe ließe sich endlos fortsetzen. Die einmalige Ausübung des Wahlrechts hat mithin unendlich viele Zuwendungen zur Folge; die Bemessungsgrundlage des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG würde sich unendlich --um immer kleiner werdende und schließlich gegen Null gehende Beträge-- erhöhen. Diesen Perpetuierungseffekt hat der Gesetzgeber gesehen und aus Gründen der Vereinfachung auf die Einbeziehung der Steuer in die Bemessungsgrundlage bewusst verzichtet und stattdessen bereits bei der Festlegung des Steuersatzes berücksichtigt, dass die übernommene Steuer grundsätzlich als Einnahme zu erfassen wäre (BTDrucks 16/2712, S. 55 unten, S. 56 oben). Unter der Prämisse, dass die Übernahme der Pauschalsteuer ein Geschenk i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist (BTDrucks 16/2712, S. 56), hat der Gesetzgeber --trotz kritischer Stimmen im Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks 16/3368, S. 10)-- an den bestehenden Regelungen zum Betriebsausgabenabzug festgehalten (BTDrucks 16/3368, S. 11). Um den Zuwendenden zu entlasten, wurde allerdings der Steuersatz des § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG von 45 auf 30 % gesenkt. Dies auch vor dem Hintergrund, dass "ein Unternehmen die Geschenke wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit aus dem Ertrag erwirtschaften müsse und deshalb faktisch ein viel höherer Steuersatz darauf laste" (BTDrucks 16/3368, S. 11). Die Verwaltungspraxis, wonach die Pauschalsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einbezogen wird, entspricht mithin, anders als die Klägerin meint, dem Gesetz.

33 (e) Schließlich kommt ein Betriebsausgabenabzug der Pauschalsteuer auch nicht unter Berücksichtigung des Übermaßverbots in Betracht. Insoweit ist maßgeblich zu berücksichtigen, dass dem Zuwendenden die Pauschalbesteuerung vom Gesetzgeber nicht aufgezwungen wird. Sie hängt vielmehr von seiner Erklärung gegenüber dem FA und damit von seinem freien Willen ab. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige das Wahlrecht für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen einheitlich auszuüben hat (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG).

34 bb) Das FG ist zutreffend von der Unentgeltlichkeit der Zuwendung ausgegangen. Der Befreiung der Freikartenempfänger von ihrer Einkommensteuerschuld stand keine Gegenleistung gegenüber. Eine solche wurde weder seitens der Klägerin erwartet noch von den Empfängern für erforderlich gehalten.

35 b) Die weiteren Voraussetzungen des Abzugsverbots lagen ebenfalls vor. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Empfänger der Geschenke nicht zum Kreis der Arbeitnehmer der Klägerin gehörten und der Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht erfüllt war.

36 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de