

Corporate Tax-Newsletter

Einbeziehung der pauschalen Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde in die Prüfung der 35 €-Grenze des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG

Juni 2017

Mit Urteil vom 30. März 2017 (IV R 13/14) hat der BFH entschieden, dass die Übernahme der pauschalen Einkommenssteuer auf Geschenke für Geschäftsfreunde als weiteres Geschenk zu beurteilen ist, mit der Folge, dass die Pauschalsteuer das Schicksal der ursprünglichen Zuwendung teilt.

Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die darauf anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst aufgrund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

A. Betriebsausgabenabzug bei Geschenken an Geschäftsfreunde

Geschenke an natürliche und juristische Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind (z.B. an Kunden, Geschäftsfreunde und fremde Arbeitnehmer), gehören zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 S.1 Nr. 1 EStG, wenn sie im Veranlagungszeitraum je Empfänger insgesamt 35 € übersteigen. Im Übrigen (d.h. weniger als 35 € pro Jahr pro Empfänger) sind sie als gewöhnliche Betriebsausgaben abzugsfähig.

B. Pauschalierung der Einkommenssteuer bei Geschenken

Gemäß § 37b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Einkommensteuer für die oben genannten Geschenke an Geschäftsfreunde (und zwar unabhängig davon, ob sie die 35 €-Grenze überschreiten oder nicht) über einen Pauschalsteuersatz von 30 % zu erheben. Dies hat den Vorteil, dass der Empfänger der Zuwendung von der aufwendigen Ermittlung des für ihn geldwerten Vorteils, den er sonst selbst versteuern müsste, befreit wird. Die Vorschrift dient also grds. der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Die Regelung betrifft indes nur Sachzuwendungen, keine Barzuwendungen und das Wahlrecht kann nur einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen an Geschäftsfreunde ausgeübt werden.

C. Bisherige Behandlung der pauschalen Einkommensteuer bei § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG durch die Finanzverwaltung

In seinem Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 19.05.2015 (BStBl. I 2015, 468) gibt das BMF vor, dass bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen sei. Die übernommene Pauschalsteuer sei nicht miteinzubeziehen.

D. Änderungen durch die Entscheidung des BFH vom 30. März 2017

Der BFH hat nunmehr unter Abweichung von der unter C. dargestellten Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer nach § 37b EStG für ein Geschenk als weiteres Geschenk dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegt, soweit bereits der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der übernommenen pauschalen Einkommensteuer den Betrag von 35 € übersteigt.

Dies hat zur Folge, dass es durch Hinzurechnung der pauschalen Einkommensteuer zum Aufwand für ein Geschenk, dessen Anschaffungskosten weniger als 35 € betragen, zu einer Überschreitung der 35 €-Grenze kommen kann. In diesem Fall wird der Gesamtbetrag (d.h. Aufwendungen für das Geschenk zzgl. Pauschalsteuer) zu nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG).

E. Umsatzsteuerliche Auswirkungen

Sofern es aufgrund der neuen Rechtsprechung zu einer Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben kommt, hat dies u.E. auch Folgewirkungen für den Vorsteuerabzug. Gem. § 15 Abs. 1a S. 1 UStG sind solche Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG gilt.

F. Zusammenfassendes Beispiel

Sachverhalt

Ein Unternehmer schenkt einem Geschäftspartner im Jahr 2017 eine Flasche Wein im Wert von 30 € Euro zzgl. 5,70 € USt. Weitere Geschenke erhielt der Geschäftsfreund in dem Jahr nicht.

Die Erhebung der Einkommensteuer nach § 37b EStG erfolgt durch Anwendung des Pauschalsteuersatzes i.H.v. 30 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer seitens des Unternehmers.

Hinweis: Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung für die Kirchensteuer (BMF-Schreiben v. 28.12.2006, BStBl. 2007 I, 76) beträgt der Pauschalsteuersatz in Summe 33,75 % (30 % Pauschalsteuer + darauf je 5,5 % SolZ und 7 % KiSt). Dieser Satz wird hier zugrunde gelegt.

Lösung nach bisheriger Behandlung durch die Finanzverwaltung

Die Anschaffungskosten für den Wein belaufen sich auf 30 €, da die Vorsteuer abgezogen werden kann (§ 15 Abs. 1a UStG ist nicht einschlägig) und damit nicht zu den Anschaffungskosten gehört, vgl. § 9b Abs. 1 EStG. Nach dem BMF-Schreiben vom 19.05.2015 ist die Pauschalsteuer zwar grundsätzlich auch eine unentgeltliche Zuwendung, die jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht mit in die Prüfung der 35 €-Grenze einzubeziehen ist.

Die Aufwendungen für das Geschenk belaufen sich somit auf weniger als 35 € und wären nach bisherigem Verständnis (u.a. auch der Finanzverwaltung) als Betriebsausgaben vollständig abziehbar, da kein Fall des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vorliegt. Somit ist nach bisher herrschender Meinung auch die pauschale Einkommensteuer abzugsfähig, da sie auf ein Geschenk entfiel, das als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Zudem wäre auch die Vorsteuer voll abzugsfähig (vgl. § 15 Abs. 1a UStG).

Lösung nach der neuen Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 30. März 2017

Nach der neuen Rechtsprechung ergibt sich die folgende Berechnung für die Frage, ob und wenn ja in welcher Höhe nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vorliegen. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Nettoanschaffungskosten zzgl. der darauf entfallenden Pauschalsteuer den Betrag von 35 € überschreiten:

Anschaffungskosten Geschenk (netto)	30,00 €
Pauschale ESt (33,75 %) auf Brutto-Anschaffungskosten* von 35,70 €:	12,05 €
Gesamtbetrag Zuwendung vorläufig	42,05 €

* Bemessungsgrundlage für die Pauschsteuer sind die Aufwendungen für das Geschenk inkl. Umsatzsteuer, § 37b Abs. 1 S. 2 EStG

Die Zuwendung des Geschenks unter Übernahme der Pauschsteuer würde ins unserem Fall also die 35 €-Grenze des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG überschreiten. Dadurch kommt es zu einem Folgeeffekt hinsichtlich des Vorsteuerabzugs. Denn nunmehr ist § 15 Abs. 1a S. 1 UStG einschlägig, der regelt, dass Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen, nicht abziehbar sind, sodass hier ein Vorsteuerabzug ausscheidet.

Infolge der Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer kommt es sogar noch zu einem weiteren Folgeeffekt. Denn gem. § 12 Nr. 3 EStG sind Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen auch nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Es ergäbe sich dadurch u.E. folgende Berechnung des finalen Betrages der nichtabziehbaren Betriebsausgaben:

Brutto-Anschaffungskosten (kein Vorsteuerabzug, s.o.)	35,70 €
Pauschsteuer (33,75 %)	12,05 €
vorläufige Gesamtbelastung	47,75 €
Kein Betriebsausgabenabzug (§ 4 Abs. V S. 1 Nr. 1 EStG)	-
Finale Belastung Geschenk	47,75 €

G. Handlungsempfehlung

Durch die Änderung der Rechtsprechung dürfte sich die Praxis der Zuwendungen an Nichtarbeitnehmer (Geschäftsfreunde, Kunden etc.) ändern. Für Geschenke mit 19 % Umsatzsteuer liegt unter Anwendung der Grundsätze des neuen BFH-Urteils der „erlaubte“ Höchstbetrag bei 29,71 € brutto (24,97 € netto) sowie für Geschenke mit 7 % Umsatzsteuer bei 27,51 € brutto (25,71 € netto).

Zwar ist das BMF-Schreiben bislang noch nicht durch die Finanzverwaltung aufgehoben, aber wir raten dennoch, bereits bei Anschaffung von als Geschenken vorgesehen Gegenständen zu prüfen, ob unter Einbeziehung der pauschalen Einkommensteuer inkl. Annexsteuern die § 35 €- Grenze überschritten wird.

Ansprechpartner

Service Corporate Tax

StB Dipl.-Bw. Marion Nobel

T +49 211 6878 4433

E marion.nobel@a-t-s.de

StB/RA Dennis Holtus

T +49 211 6878 4434

E dennis.holtus@a-t-s.de

Elke Herzog

T +49 211 6878 4412

E elke.herzog@a-t-s.de

Kirsten Hevelke

T +49 211 6878 4459

E kirsten.hevelke@a-t-s.de