

04.18

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

58. Jahrgang  
April 2018  
Seiten 97–128

[www.StBpdigital.de](http://www.StBpdigital.de)

### Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

#### Herausgeber

---

*Dr. Horst-Dieter Höppner*  
Vizepräsident des Bundesamtes  
für Finanzen a. D.  
Bonn

#### AUFSÄTZE

---

*Ass. iur. Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof*  
Die Haftung des Leistungsempfängers für die Bau-  
abzugsteuer gem. § 48a Abs. 3 EStG –  
Risikoprofil in der Praxis

*Rechtsanwalt und Steuerberater*  
*Dr. Günter Dreßler, München*  
„Sachzuwendungen“ nach deutschem Steuerrecht  
und den internationalen Regeln in DBA oder sonst  
im Ausland – ein Querschnitt

*Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen*  
Rechtsprechung des BFH zu den Personengesell-  
schaften 2017

#### RECHTSPRECHUNG

---

*Vorsitzender Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt*  
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der  
Außenprüfung

# „Sachzuwendungen“ nach deutschem Steuerrecht und den internationalen Regeln in DBA oder sonst im Ausland – ein Querschnitt

Von Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. Günter Dreßler, München\*

## I. Einleitung und Überblick

Unter „Sachzuwendungen“ oder auch „Sachbezügen“ versteht man im deutschen und internationalen Steuerrecht die unentgeltliche Überlassung von Gütern aller Art, die in Geldeswerten oder Sachwerten bestehen können, und die aus den verschiedensten Anlässen Dritten zur Verschaffung von Vermögensvorteilen zugewendet werden, ohne kleinere Geschenke zu sein, manchmal sogar in Erwartung von Gegenleistungen.<sup>1</sup> Aus der Sicht der Übergabe von steuerlichen Vorteilen hierdurch an unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder an Unternehmen im Inland oder auch grenzübergreifend im Ausland sind sie zu Zwecken ihrer sachgerechten Besteuerung jeweils in der rechten Weise zu bewerten.

Sachzuwendungen an Dritte (z. B. auch Naturallohn vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer), welche nicht in Bargeld bestehen

\* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“, beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 20 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“ vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss vom 25. 10. 2007 – VII B 55/07, BFH/NV 2008 S. 411. – Seit her ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a.: [www.langenmayr.de](http://www.langenmayr.de)), seit längerem noch freiberuflich.

<sup>1</sup> Die Verschaffung von Vermögensvorteilen kann nach der BFH-Rechtsprechung auch in der Minderung von Verbindlichkeiten bestehen, vgl. Rz. 11 im BFH-Urt. v. 30. 3. 2017 IV R 13/14, Portal des BFH, sowie seine Pressemitteilung hierzu Nr. 36 v. 7. 6. 2017, unter Zitierung verschiedener Fachliteratur sowie dreier einschlägiger BFH-Urteile zur steuerlichen Streitfrage eines zeitlichen oder unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der erbrachten Leistung.

und die einen Empfänger bereichern sollen, gelten als geldwerte Vorteile, folglich als Sachbezüge. Bei Arbeitnehmern werden derartige Zuwendungen unter bestimmten Umständen als steuerpflichtiger Arbeits-Nebenlohn angesehen. Ihre Höhe bestimmt sich nach dem jeweiligen sachlichen Bezugswert oder ihrem, im Einzelfall zu ermittelnden tatsächlichen Wert. Leistet der Empfänger hierzu eine irgendwie geartete Zuzahlung, so mindert deren Höhe den steuerbaren geldwerten Vorteil.

Unwichtig ist dabei, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer seinen Vorteil bzw. Anspruch erfüllt, so z. B. als Sachleistung, als Naturalleistung oder auch als sonstige Art einer Zuwendung. Wichtig ist hingegen, dass die Sachzuwendung jeweils zusätzlich zur vereinbarten Leistung und seiner Lohn- bzw. Gehaltsabgeltung erfolgt und dass keine Lohn- bzw. Gehaltsumwandlung beispielsweise zugunsten einer Pauschalbesteuerung vorliegt.

Sachbezüge an Dritte gelten dabei als zugeflossen, wenn der Empfänger persönlich oder wenigstens wirtschaftlich hierüber verfügen kann. Soweit der geldwerte Vorteil der einzeln zu bewertenden und individuell zu versteuernden Sachbezüge den Betrag von 44,- EUR, ab 2015 von 60,- EUR pro Kalendermonat nicht übersteigt, bleiben die Sachbezüge steuerlich außer Ansatz. Eine Übertragung von in einzelnen Kalendermonaten nicht ausgeschöpften Beträgen auf andere Monate ist dabei nicht zulässig, da die monatliche Freigrenze (nicht Freibetrag) nicht auf einen Jahresbetrag hochgerechnet werden darf. Zu beachten ist ferner, dass derartige Zuwendungen bis zu einem Wert von 10,- EUR, die nicht nach dem nachstehend erläuterten § 37b EStG vom Geber pauschaliert versteuert wurden, grundsätzlich in die Grenze von 44,- EUR je Monat mit einzubeziehen sind.

Bei den Empfängern führen derartige Sachzuwendungen zu einem geldwerten Vorteil, den er eben grundsätzlich zu versteuern hat. Oftmals ist für den Empfänger der Wert einer solchen Sachzuwendung aber nur unter Schwierigkeiten zu ermitteln. Den geldwerten Vorteil für alle Sachzuwendungen sollte deshalb in Zweifelsfällen der Zuwendende, z. B. ein Arbeitgeber, ermitteln und bei einer sonstigen möglichen Barentlohnung des Empfängers, z. B. seines Arbeitnehmers, wertmäßig zu steuerlichen Zwecken als getätigter Sachbezug hinrechnen.

Zu steuerlichen Zwecken beim Empfänger und zur Verdeutlichung ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlage sind alle gewährten Sachzuwendungen nach den einschlägigen Regelungen im deutschen Steuerrecht und im Bedarfsfall nach den internationalen Bestimmungen in DBA oder sonst nach den Regeln im Ausland zu „bewerten“, sei es marktkonform oder nach ihren individuellen Einzelwerten. Sachzuwendungen, die Dritten, Kunden oder Arbeitnehmern gewährt werden, müssten nach dem deutschen Einkommensteuergesetz eigentlich vom Empfänger als Einnahmen versteuert werden. Damit aber beim Empfänger die Freude an einer Sachzuwendung oder einem Geschenk für ihn bleibt, kann der Geber eine diesbezügliche Versteuerung beim Beschenkten verhindern, indem er gemäß § 37b EStG hierauf nachweisbar eine 30-prozentige Pauschalsteuer an das Finanzamt abführt. Solche Pauschalierungen beim Geber erfolgen dann unabhängig vom möglichen späteren Betriebsausgabenabzug bei ihm.

Berater jeder einschlägig tätigen Berufsgruppe<sup>2</sup> haben ihre Mandanten bei Kenntnis oder Aufdeckung von überlassenen Sachzuwendungen im Rahmen ihrer verpflichtenden Aufträge unaufgefordert und gezielt auf die jeweilige steuerrechtliche Situation und das Bewertungsgebot unter dokumentarischen Beweissicherungen des jeweiligen praxisrelevanten Sachverhaltes hinzuweisen.<sup>3</sup>

## II. Sachliche Begriffe zur Einbringung von Sachbezügen

Sachbezüge werden Dritten gegenüber häufig gewährt entgeltlich oder vergünstigt sowie in Formen kostenloser oder verbilligter Überlassungen, privat oder in Unternehmen, einmalig oder regelmäßig wiederkehrend, *beispielsweise* von

- Waren oder Dienstleistungen<sup>4</sup>
- Spenden an gemeinnützige Institutionen im In- oder Ausland
- Geräten oder Möbelstücken
- Unterkünften oder Wohnräumen
- Gestellung von Arbeitskleidung
- Verpflegungen jeder Art
- Eintritts-Freikarten oder sonstigen Tickets
- Gutscheinen jeder Art
- Sachlöhne verschiedenster Art für besondere geleistete Dienste oder Arbeiten
- Firmenfahrzeugen oder Jahreswagen zu privaten Zwecken
- Benzin- bzw. Kraftstoffgutscheine
- kleineren Weihnachtsgeschenken
- Belegschaftsrabatten- oder sonstigen Preisnachlässen
- Weiterbildungsangeboten
- Krediten oder Darlehen, mit möglichen Zinsvorteilen oder Tilgungserleichterungen
- Leistungen zur persönlichen Zukunftssicherung
- Vermögensbeteiligungen der unterschiedlichsten Art
- Jubiläumsgeschenken
- Essensmarken, Verpflegungen oder sonstigen Beköstigungen
- Sportanlagen oder Sportgeräten (z. B. an Vereine)
- Vereinsbeiträgen jeder Art
- wertvollen Geschenken ohne konkrete Anlässe
- Deputaten (z. B. bei Bierbrauereien)
- unentgeltlichen Reisen – Incentive-Ausflügen
- Schiffskreuzfahrten
- Vorsorgeaufwendungen zugunsten eigener Angestellter
- diversen anderen, vergleichbaren Arten von Sachzuwendungen.

Nicht als unentgeltliche Sachzuwendung gelten hingegen die häufig gemeinsam gewährten geschäftlichen Bewirtungsaufwendungen.

## III. Steuerliche Auswirkungen und Ansätze beim Erhalt von Sachzuwendungen

### 1. Allgemeine steuerrechtliche Gesichtspunkte

Mit der Annahme von Sachzuwendungen liegt in aller Regel ein geldwerter Vorteil vor, der steuerpflichtig ist und auch so-

<sup>2</sup> Gemeint sind hierbei gut informierte Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Rechtsbeistände, Lohnsteuerhilfvereinigungen; vgl. hierzu auch Urte. des BGH v. 12. 2. 2004 IX ZR 246/02, NJW RR 2004, 1358 oder DATEV-LEXinform-Dok.-Nr. 1529566.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu wie zu den diesbezüglichen Pflichten von Berufsträgern auch Scholz, Aufsatz aus 2017 „Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde – Belehrungsschreiben für Mandanten“, mit Zitaten von einschlägiger Rechtsprechung und Fachliteratur hierzu, in DATEV-LEXinform-Dok.-Nr. 0402818 sowie Liess „Geschenke und Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und Kunden – Gestaltungen nutzen, Fehler vermeiden“, NJW 2011, 913, R 4.10 Abs. 4 EStR oder Kurzfassung in DATEV-Dok.-Nr. 4053395.

<sup>4</sup> Zu Letzterem vgl. auch den Aufsatz des Autors zu „Dienstleistungen nach dem deutschen und internationalen Steuerrecht“ in StBp 2018, 35.

zialversicherungsspflichtig sein kann. Zu beachten bleibt eine Freigrenze ab 2015 von 60 EUR (davor 44,- EUR) für kleine Aufmerksamkeiten des Arbeitgebers, beispielsweise Blumen zum Geburtstag.

Als ertragssteuerpflichtige Einnahmen nach § 8 Abs. 1 EStG gelten alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Empfänger früher oder später zur eigenen, privaten Nutzung oder Verwendung zufließen.

Nach § 8 Abs. 1 EStG gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen auch alle „Sachzuwendungen“ oder „Sachbezüge“, soweit sie als geldwerte Güter angesehen werden können und dem unbeschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nummer 4–7 EStG zufließen. Nach Abs. 2 dieser Vorschrift sind sie für Besteuerungszwecke mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, allenfalls wertvermindert um übliche oder speziell nachgewiesene Preisnachlässe (z. B. nach Listenpreisen).

Als Zeitpunkte der Fälligkeit der Besteuerung gilt bei

- „unentgeltlichen Zuwendungen“ der Zeitpunkt der Entgegennahme, z. B. der Erhalt eines Waren- oder Eintrittsgutscheins,
- bloßen „privaten Nutzungen“ der Zeitpunkt der Inanspruchnahme, z. B. der Beginn der Teilnahme an einer Veranstaltung, für welche die Eintrittskarte zugewendet wurde.

Bewertungen von derartigen, zugewendeten Sachbezügen, Wirtschaftsgütern oder Anlagevermögen sind gleichermaßen nach den einzelnen Vorgaben in § 6, in § 8 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG sowie in § 19a (alt) EStG<sup>5</sup> für Lohnsteuerzwecke vorzunehmen. Für Zwecke der Besteuerung und der Berechnung sowie der Abführung von Beiträgen zur Sozialversicherung werden von der Finanzverwaltung jährlich Sachbezugswerte durch Erlasse bzw. in einer Sachbezugsverordnung festgesetzt.<sup>6</sup>

## 2. Zuwendungen an Dritte oder Gesellschafter – Sonderfall: verdeckter Gewinn?

Nach den Erläuterungen in Rz. 350, 350.1 VerwGr.Verf.<sup>7</sup> muss eine Zuwendung bei einem Gesellschafter (hier insbesondere ein Betragsunterschied aus dem Gesellschaftsverhältnis) irgendeinen sonstigen Bezug i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG haben, um steuerlich als vGA erfasst werden zu können, braucht andererseits nicht unbedingt einen unmittelbaren Vermögensvorteil bei ihm selbst darzustellen, es genügt hierbei eine mittelbare Zuwendung, z. B. an eine ihm nahe stehende Person im Interesse des Gesellschafters als Indiz für eine Veranlassung aus dessen Gesellschaftsverhältnis (z. B. eine Lieferung unter Marktpreis). Diese Vorteilszuwendung kann u. U. beim Zufluss ertragssteuer-, umsatzsteuer- und sogar sozialversicherungspflichtig sein (ertragsteuerlich gemäß Einkaufspreis mit möglichen Erwerbsnebenkosten oder bei eigener Herstellung nach den gesamten Selbstkosten).

## 3. Einkommensteuerliche Pauschalierungen nach § 37b EStG durch Unternehmer<sup>8</sup>

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde mit Wirkung ab 1. 1. 2007 der neue § 37b EStG für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen an Dritte (Fremde oder eigene Arbeitnehmer) eingeführt. Dieser soll die steuerliche Behandlung der Gewährung von Sachzuwendungen z. B. an Geschäftsfreunde oder eigene Arbeitnehmer „vereinfachen“. Der Zuwendende kann die Einkommensteuer auf derartige Zuwendungen übernehmen und an sein Finanzamt abführen. Der Pauschalsteuersatz beträgt dabei 30 %. Es besteht hierzu zudem ein Wahlrecht, ob der Zuwendende

oder der Empfänger diese Pauschalsteuer übernimmt. Dieses Wahlrecht kann innerhalb eines Wirtschaftsjahres nur einheitlich ausgeübt werden. Es ist allerdings zulässig, das Wahlrecht für Nichtarbeitnehmer und abhängige Arbeitnehmer unterschiedlich auszuüben, d. h., für die eine Gruppe die Pauschalierung zu wählen und für eine andere nicht.<sup>9</sup>

Über die eingangs genannte Freigrenze innerhalb eines Wirtschaftsjahres von 60,- EUR hinaus erhaltene Sachzuwendungen können seit 1. 1. 2007 an Stelle des individuellen Steuersatzes des Arbeitnehmers nach § 37b EStG auch durch den Arbeitgeber mit pauschal 30 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 % und möglicher pauschaler Kirchensteuer) versteuert werden. Das gilt auch für mögliche, betrieblich veranlasste Geschenke nach § 4 Abs. 5 EStG an Empfänger als Personen, die keine Arbeitnehmer des steuerpflichtigen Unternehmens sind.

Bei Sachprämien i. S. v. § 3 Nr. 38 EStG (steuerfreie Inanspruchnahmen zwecks nachgewiesener Kundenbindung im Geschäftsverkehr) können seit 2011<sup>10</sup> nach § 37b EStG vor allem Unternehmen (verbundene Gruppen, juristische Personen oder Personenvereinigungen) mit antragsabhängiger Zustimmung ihres Betriebsfinanzamtes den nicht steuerbefreiten Teil von betrieblich veranlassten Sachprämien (u. a. Zuwendungen zusätzlich zu vereinbarten Leistungen oder Arbeitslohn) zum Zeitpunkt der Zuwendung pauschal mit 2,25 % ihres jeweils zu ermittelnden Wertes als Bemessungsgrundlage<sup>11</sup> versteuern.

Nach § 37b Abs. 2 EStG ist § 40 Abs. 3 EStG (Bestimmungen über pauschal angesetzte Lohnsteuern auf gewisse, dort näher benannte Sachbezüge) hierbei sinngemäß anzuwenden, sonst sind solche Sachzuwendungen pauschal mit 30 % an eigenem Einkommensteuertarif des Arbeitgebers zu versteuern. Der Geber hat

5 Zur weiteren Anwendbarkeit dieser Vorschrift (speziell für Überlassungen von Vermögensbeteiligungen) s. § 52 Abs. 27.

6 So hat der Bundesrat z. B. am 24. 11. 2017 die Sachbezugswerte, gültig ab 1. 1. 2018, in Form der 9. bzw. 10. Verordnung u. a. zur Änderung der Sozialversicherungs-Entgeltverordnung (SvEV) beschlossen; vgl. hierzu *Hausen/Spahn*, *Entgelt-Abrechnung*, Haufe-Verlag, 4. Aufl. 2017/2018.

7 VerGr.Verf. = Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, vgl. u. a. *Schreiber* in *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise* (Stand 06/2017), hier zum BMF-Schreiben v. 12. 4. 2005 IV B 4 – S 1341 – 1/05: „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzungen zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EUI-Schiedsverfahren, unter Zitierung von BFH-Rechtsprechung.“

8 Vgl. Ländererlass in den BMF-Schr. v. 19. 5. 2015 IV C 6 – S 2297b/14/10001, BStBl. I 2015, 468 oder DStR 2015, 1184 oder aber DATEV-LEXinform-Dok.-Nr. 5235598, sowie – aktualisiert für steuerliche relevante Tatbestände nach dem 31. 12. 2016 – BMF v. 21. 3. 2017 IV A 2 – O 2000/16/10001, BMF-Portal sowie zitiert ebenso in DATEV-LEXinform-Dok.-Nr. 5235598.

9 Durch den koordinierten Ländererlass v. 29. 4. 2008 IV B 2 S 2297b/07/0001, BStBl. I 2008, 566 oder DStR 2008, 972, hat das BMF in Abstimmung mit den Ländern ausführlich zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG Stellung bezogen; des Weiteren gibt es hierzu das aufschlussreiche Urteil des FG Düsseldorf v. 6. 10. 2011 8 K 4098/10-L, EFG 2012, 81 oder DStRE 2012, 613, dessen Rechtsauffassungen zu im Ausland ansässigen Empfängern von Sachzuwendungen (keine Steuer-Pauschalierung) vom BFH in dessen Revisionsentscheidung v. 16. 10. 2013 VI R 57/11, BStBl. II 2015, 457 oder IStR 2014, 229 – bestätigt wurden.

10 § 37b Abs. 1 Satz 3 EStG bestätigt durch das Gesetz v. 5. 4. 2011, BGBl. I 2011, 554.

11 Aus Vereinfachungsgründen können steuerpflichtige Bruttobeträge von Sachbezügen über der Freigrenze von 44,-/60,- EUR (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) nach den beiden vorgenannten BMF-Erlassen unter Abzug aller zurechenbaren Aufwendungen hierfür mit dem Faktor 1,19 auf den Nettowert hochgerechnet werden, zu versteuern oder abzugsfähig bei Einzelveranlagungen i. S. v. §§ 25, 26a. EStG, bei Zusammenveranlagungen i. S. v. § 26b EStG.

dann den Empfänger solcher Sachbezüge von dieser pauschalieren Steuerübernahme durch ihn zu unterrichten.

Nach dem Urteil des BFH v. 30. 3. 2017<sup>12</sup> unterliegen die Kosten einer weiteren unentgeltlichen Zuwendung an einen Dritten dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn für ein vorangehendes Geschenk bereits das Wahlrecht der pauschale Einkommensteuer nach § 37b EStG in Höhe von 30 % als Erhebungsform der Ertragsteuern in Anspruch genommen wurde, die den Zuwendungsempfänger von der eigenen Wertversteuerung befreit, und soweit der Wert dieses Geschenks den steuerfreien Betrag i. H. v. 60,- EUR übersteigt. Für Letzteren stellt hiernach die Übernahme dieser pauschalen Einkommensteuer durch den Zuwendenden grundsätzlich einen weiteren Vorteil, folglich ein eigenständiges Geschenk dar, weil diese Befreiung von einer eigenen Versteuerung als weitere Zuwendung i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG angesehen wird.<sup>13</sup> Gemäß einer Entscheidung des BVerfG begrenze diese gesetzliche Regelung aber das sonst üblicherweise anzuwendende objektive Nettoprinzip.<sup>14</sup>

#### 4. Sachspenden als Zuwendungen an gemeinnützig tätige Institutionen

Als unentgeltliche Zuwendungen können durchaus auch Sachspenden jeder Art an gemeinnützig tätige und als solche vom lokal zuständigen Finanzamt anerkannte Institutionen im In- und Ausland angesehen werden.

Spenden jeder Art an eine Empfängerinstitution mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU können im Inland dann steuerlich abgezogen werden, wenn diese begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der inländischen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt. Der Spendenabzug setzt also auch hierbei u. a. voraus, dass die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO) gewahrt werden.<sup>15</sup>

Danach ist das sich auch für Sachspenden an derartige Einrichtungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU aus den Regelungen in § 61 (deutscher) AO ergebende Erfordernis der satzungsgemäßen gemeinnützigen Vermögensbindung unionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dieses führt vielmehr zu einer Gleichbehandlung der Spendenempfänger mit Sitz innerhalb der EU und entspricht damit zugleich dem auf die Verhinderung von Diskriminierungen gerichteten Charakter der Kapitalverkehrsfreiheit.

#### 5. Zuwendungen aus Familienstiftungen – schenkungsteuerpflichtig?

Bezugsberechtigte aus Familienstiftungen haben Zuwendungen hieraus im Inlande nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 und Abs. 8 ErbStG<sup>16</sup> dann der Schenkungsteuer zu unterwerfen, wenn diese nicht nach § 15 Abs. 1 AStG als Einkommen einer Zurechnung zur inländischen Einkommensteuer unterliegen.<sup>17</sup> Dabei käme nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG der gleiche Schenkungsteuersatz zur Anwendung wie bei einem unmittelbaren Verhältnis zum Stifter.

#### 6. Variante an Sachzuwendungen: Gewährung von Incentive-Reisen

Incentive-Reisen werden von Unternehmen Dritten gegenüber gerne als unentgeltliche Sachzuwendungen angeboten und gewährt, um Geschäftspartner oder auch erfolgreiche Arbeitnehmer für erbrachte oder noch zu erwartende besondere Leistungen angemessen zu belohnen oder zu Mehr- bzw. zu höchstmögliche animieren oder Dritte zur Anknüpfung, Verbesserung oder Siche-

rung von angebahnten Geschäftsbeziehungen zu bewegen. Dabei werden den ausgewählten Begünstigten vom Anbieter der voraussichtliche Teilnehmerkreis, das vorgesehene Transportmittel, das angestrebte Reiseziel im In- oder Ausland, die Art der geplanten Unterbringung sowie der Verlauf der angestrebten nach Zeit und Besuchs- bzw. Übernachtungsorten angekündigt.

Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Incentive-Reisen beim gewährenden Unternehmen sowie beim Empfänger hat das BMF vor Jahren ein Rundschreiben herausgegeben<sup>18</sup>, das die einzelnen Bundesländer vollinhaltlich in eigenen Länderanweisungen übernommen haben. Danach ist bei bereits durchgeführten Incentive-Reisen seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich der Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Gesamtaufwendungen beim Anbieter zu unterscheiden, ob die Nutznießer für erbrachte Dienste belohnt werden sollten oder ob diese Reise der Anknüpfung, Verbesserung oder Sicherung von Geschäftsbeziehungen diene. Im ersteren Fall würden die Kosten den Gewinn mindern dürfen<sup>19</sup>, im letzteren Fall würde es sich danach um Geschenke i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG handeln.<sup>20</sup>

Nutzt der Anbieter für den Aufenthalt und/oder die Übernachtung ein eigenes, nicht am Ort seines Unternehmens gelegenes Gästehaus, so gilt nach diesem BMF-Erlass das eingeschränkte Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 bzw. 3 EStG.

Beim Nutznießer eines solchen Ausfluges differenziert dieses BMF-Schreiben zwischen dem Wert der Inanspruchnahme und möglichen eigenen Zusatzaufwendungen während einer solchen Reise. Einzelheiten ergeben sich aus den unterteilten Abschnitten des Verwaltungserlasses. Der dabei wertmäßig anzusetzende Gesamtnutzen der Teilnahme an einer solchen Reise (Leistungsmerkmale und Erlebniswerte) hat sich dieser Anweisung zufolge an einer vergleichsweise am Markt allgemein angebotenen Gruppenreise zu orientieren. Mögliche eigene Zuzahlungen darf der Teilnehmer deshalb steuerlich nicht als eigene Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzen, weil seine Teilnahme an der Reise u. a. der Wahrung privater Interessen gedient hat.<sup>21</sup>

#### 7. Sachzuwendungen im Rahmen einer Vermietung von bebautem Grundbesitz

Bei Sachleistungen an Stelle von Mieten in bar, sofern sie ihre Grundlage im entgeltlichen Nutzungsverhältnis haben (z. B. in der Form der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch den Mieter an seinen Vermieter<sup>22</sup>), erfolgt die Bewertung gemäß § 8

12 Ur. des BFH v. 30. 3. 2017 IV R 13/14, Portal des BFH, und BFH-Pressemitteilung Nr. 36 v. 7. 6. 2017.

13 Vgl. die Entscheidungsgründe in dem in Fn. 1 u. 11 bereits erwähnten BFH-Urt. v. 30. 3. 2017 IV R 13/14, Portal des BFH, sowie seine Pressemitteilung hierzu Nr. 36 v. 7. 6. 2017.

14 BVerfG v. 11. 11. 1998 2 BvL 10/95, BVerGE 99, 280 oder BStBl. II 1999, 502.

15 Vgl. BFH v. 17. 9. 2013 I R 16/12, BStBl. II 2014, 440.

16 § 7 Abs. 8 eingeführt durch Gesetz v. 7. 12. 2011, BGBl. I 2011, 2592.

17 Vgl. auch *Rundshagen* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG u. DBA-Komm. in § 15 AStG Rz. 22.

18 Vgl. BMF-Schreiben v. 14. 10. 1996 IV B 2 – S-2143 – 23/96, BStBl. I 1996, 1192.

19 Hierbei würden die Abzugsbeschränkungen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG nicht greifen.

20 Grundsätzliche Nichtabzugsfähigkeit der Kosten, soweit sie den Freibetrag i. H. v. aktuell 35,- EUR pro Einzeltvorgang überschritten haben, s. hierzu auch R 4.10 Abs. 4 EStR.

21 Hierzu im BMF-Erlass v. 14. 10. 1996 Hinweis auf BFH-Urteil v. 22. 7. 1988 III-R-175/85, BStBl. II 1988, 995 sowie auf H 117 a EStH (unter: „Einzelaufwendungen“).

22 Vgl. BFH v. 22. 9. 1994 IX R 47/89, BFH-NV 1995, 294 bzw. *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., § 21 Rz. 117 unter Stichwort „Sachleistungen“.

Abs. 2 EStG nach den am Markt des Ausgabeortes eines solchen privaten Kredits üblichen Zins-(End-)Werten.

## 8. Sachzuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter oder politischer Zwecke

Sachzuwendungen als sog. Sachspenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 51–68 AO an einschlägig tätige und als solche anerkannte Stiftungen oder vergleichbare Institutionen des privaten oder des öffentlichen Rechts sowie an politische Parteien im In- oder Ausland sind steuerrechtlich innerhalb der in § 10b Abs. 1–4, insbesondere Abs. 3 EStG vorgeschriebenen Regelungen und Wertgrenzen zu beurteilen.<sup>23</sup> Solche Sachspenden können nach § 6 EStG und der Wahl des Spenders unter dort näher geregelten Voraussetzungen von ihm durchaus zum Buchwert entnommen werden.<sup>24</sup>

## 9. Betriebsausgaben beim Gebenden und deren Behandlung beim Empfänger?

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen in Geld oder Geldeswert, die durch ein Unternehmen veranlasst sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob derartige Auslagen für den Betrieb des Steuerpflichtigen notwendig, zweckmäßig oder üblich waren. Der Begriff einer betrieblichen Veranlassung von steuerlich absetzbaren Aufwendungen für Sachzuwendungen an dritte Personen erfordert nach der BFH-Rechtsprechung<sup>25</sup> einen irgendwie gearteten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen solchen Ausgaben und dem innerbetrieblichen Wirken. Als beruflich veranlasst können Ausgaben nicht nur bei einschlägigen Rechts- oder Warengeschäften bzw. Werbemaßnahmen angesehen werden, sondern auch bei schmerzlichen Einbußen im Zusammenhang mit sachzuwendenden Tätigkeiten, z. B. bei Auswärtsengagements.<sup>26</sup> Hingegen können verständlicherweise Kosten oder Aufwendungen, die dem rein privaten Bereich einer zuzuwendenden Person zuzuordnen sind, nicht gewinnmindernd in Abzug gebracht werden, was durch die Regelungen in § 12 EStG noch einmal ausdrücklich klargestellt wird.

Sog. Mischkosten, die nur zum Teil beruflich oder betrieblich veranlasst sind, müssen nach bestimmaren Maßstäben aufgeteilt werden,<sup>27</sup> soweit sie nicht von absolut untergeordneter Bedeutung sind. Die Kosten für Sachaufwendungen, die ausschließlich oder zumindest ganz überwiegend dem privaten Bereich eines Zuwendenden zuzuordnen sind, gehören in vollem Umfang zur individuellen Lebensführung, und zwar auch dann, wenn sie nicht allzu sehr ins Gewicht fallen oder von stark untergeordneter beruflich-betrieblich Mitveranlassung sind.<sup>28</sup>

Vorbereitende Sachzuwendungen für die Eröffnung eines selbständigen Berufes oder eines neuen Unternehmens sowie Ausgaben nachläufig nach der Schließung, der Veräußerung oder der Aufgabe einer solchen beruflichen oder betrieblichen Aktivität sind nach § 4 Abs. 4 EStG einkommensteuerlich absetzbar.<sup>29</sup>

## IV. Bewertungen von steuerpflichtigen Sachbezügen

### 1. Allgemeine Gesichtspunkte

Bewertungen von derartigen, zugewendeten Sachbezügen, Wirtschaftsgütern oder von Anlagevermögen sind in Form von Einzelbewertungen auf Bewertungsstichtage nach den einzelnen Vorgaben und zentralen Norminhalten in §§ 6 Abs. 1 bis Abs. 7<sup>30</sup> und 8 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG sowie in § 19a (alt) EStG<sup>31</sup> für Lohnsteuerzwecke angesagt.<sup>32</sup> Als Grundlage für die Bemessung der Steuer gilt der tatsächlich angefallene Wert der Sachzuwen-

dung, einschließlich eventueller Umsatzsteuer nach § 1 UStG. Mögliche Steuerbefreiungen hierzu ergeben sich aus § 4 UStG. Einer steuerpflichtigen Leistung werden dabei nach § 3 Abs. 1b UStG gleichgestellt unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die vom Unternehmen an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern hierbei keine, nach ihrem Wert nur geringfügige Sachzuwendungen bis zu einem Wert von aktuell 60 EUR an steuerfreien Aufmerksamkeiten gewährt werden.<sup>33</sup> Es darf sich dabei nur um einen geldwerten Vorteil, nicht jedoch um einen Lohn in Geld handeln.

### 2. Hilfsübersichten bei der Bewertung von steuerpflichtigen Sachzuwendungen

Je nach der Art solcher geldwerten Zuwendungen sind hierzu Einzelbewertungen durchzuführen oder ist ihr tatsächlicher Wert nach den Maßgaben in amtlich festgelegten Sachbezugswerten vorzunehmen, z. B. durch die Finanzverwaltung in tabellarischer Vorgabe oder nach ABC-Auflistungen zu unterschiedlichsten Sachbezügen in BMF-Erlassen oder aber hilfswise nach Tabellen der DATEV-Redaktion LEXinform anzusetzen oder aber bei Arbeitsverhältnissen die Ansätze nach § 8 Abs. 3 EStG zu verwirklichen.<sup>34</sup>

### 3. Bewertungen speziell bei Arbeitnehmerverhältnissen

Gemäß BMF-Schreiben vom BMF v. 16. 5. 2013<sup>35</sup> zur Abgrenzung von Sachzuwendungen zu Geldleistungen (Bargeldüberlassungen) unter Bezugnahme auf anwendbaren BFH-Urteile<sup>36</sup> können Arbeitnehmer im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung

23 Näheres hierzu vgl. *Heinicke* in Schmidt, EStG-Komm., § 10b, Rz. 2 ff.

24 Vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., § 6 Rz. 541 ff., unter Zitierung einer umfassenden Analyse hierzu von *Hüttemann* in DB 2008, 1590.

25 Vgl. u. a. BFH v. 1. 6. 1978 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499, oder DATEV-Dok.-Nr. 0630177.

26 Vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH v. 28. 11. 1977 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105.

27 Aufteilungsmaßstäbe können dabei unterschiedlich sein, z. B. bei PKW-Kosten Fahrtenbuch-Eintragungen nach km, Telefon-Kosten trennbar nach verbrauchten Einheiten, Arbeitszimmer nach Quadratmetern oder Waschmaschinen nach Aufwendungen je Maschinenlauf.

28 Vgl. hierzu auch Abschnitt R 12.1 der ESt-Richtlinien (EStR).

29 Vgl. BFH v. 18. 7. 1972 VIII R 12/68, BStBl. II 1972, 930, oder DATEV-Dok.-Nr. 0630177.

30 Einzelheiten vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., § 6 Rz. 1–22 sowie ABC-Auflistungen dort in Rz. 140.

31 Zur weiteren Anwendbarkeit dieser Vorschrift (speziell für Überlassungen von Vermögensbeteiligungen s. § 52 Abs. 27).

32 Bewertung einer landwirtschaftlichen „Nutzung“ für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer: vgl. BMF-Schreiben v. 18. 3. 2009 IV C 2 – S 3015/0, BStBl. I 2009, 479 ff. – Bewertungen nach §§ 163, 164 BewG, vgl. Erlass Fin.Min. Baden-Württemberg v. 1. 4. 2009, BStBl. I 2009, 552.

33 Aufmerksamkeiten sind wertmäßig allgemein begrenzt, ab 2015 bis zu einem Wert von 60 EUR. Darunter fallen in der Regel als Beispiele kleine Geschenke aus Anlass eines persönlichen Ereignisses des Arbeitnehmers, wie Hochzeit u. Ä., kleine Aufmerksamkeit für eine bestandene Qualifizierungsmaßnahme bzw. Prüfung in der Weiterbildung, z. B. als Buch, Tonträger u. a., Blumen zum Geburtstag oder eines besonderen Ehrentages, Kränze bei Beerdigungen, Speisen, die vom Arbeitgeber den Arbeitnehmern während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes unentgeltlich bereit gestellt werden, Bereitstellung von Getränken wie Kaffee, Selters u. a. vom Arbeitgeber während einer dienstlichen Besprechung, Speisen und kleine Geschenke, die z. B. während einer betrieblichen Feier zu Weihnachten oder anderen Anlässen zugewendet werden.

34 Vgl. hierzu ständige Rechtsprechung gemäß BFH-Urt. v. 1. 10. 2009 VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204 oder die sehr ausführlichen Auflistungen nach ABC mit Einzelbegründungen bei DATEV-Dok.-Nr. 0630675 in Abschnitt 1.2.4 [auf Seiten 12–39].

35 BMF v. 16. 5. 2013 IV C 5 – S 2334/07/0011, BStBl. I 2013, 729.

36 BFH-Urteile v. 26. 7. 2012 VI R 30/09, BStBl. II 2013, 400 und VI R 27/11, BStBl. II 2013, 402.

den geldwerten Vorteil wahlweise entweder nach § 8 Abs. 2 EStG<sup>37</sup> ohne einen Bewertungsabschlag und ohne den Rabattpflichtbetrag oder aber mit diesen Abschlägen auf der Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten lassen. Nach Auffassung des BFH darin ist bei der Anwendung von § 8 Abs. 2 EStG der Vergleichspreis grundsätzlich der „günstigste Preis am Markt“. Endpreis i. S. v. § 8 Abs. 3 EStG sei seiner Meinung nach der am Ende von Verkaufsverhandlungen als letztes Angebot gemachte Preis und dieser umfasse deshalb auch mögliche Rabatte.<sup>38</sup>

## V. Umsatzsteuerliche Besonderheiten von Sachzuwendungen im Inland

### 1. Allgemeine umsatzsteuerrechtliche Zuordnungen

Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen von unentgeltlichen Sachzuwendungen an Personal von Unternehmen ergeben sich aus Abschnitt 1.8 UStAE.<sup>39</sup> Über eine Rundverfügung der OFD Niedersachsen in Hannover<sup>40</sup> mit tabellarischen Beispielen nimmt überdies die Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen und anderen sonstigen Leistungen an Betriebszugehörige allgemein Stellung.

Soweit in einer an sich umsatzfreien Zuwendung von Sachgütern durch ein Unternehmen an sein Personal oder an Dritte, wie nachfolgend kurz erläutert, sogar eine umsatzsteuerpflichtige Vergütung gesehen wird (i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG), ist zu diesem Zweck im Einzelfall die realistische Bemessungsgrundlage zu ermitteln, gegebenenfalls auch nur eine Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG, mit wenigstens dem Sachbezugswert nach § 10 Abs. 4 UStG (Selbstkosten, Einkaufspreis mit möglichen Nebenkosten oder Ausgabewert).<sup>41</sup>

Auch sei in diesem Zusammenhang erwähnt, dass derartige umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlagen unabhängig von möglicherweise abweichenden lohnsteuerrechtlichen Werten zu ermitteln sind.<sup>42</sup>

### 2. Sachzuwendungen nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 und 2 UStG

Diese Vorschrift unterwirft (gleichermaßen wie diejenigen unter nachfolgenden Überschriften zu 3. und zu 4.) unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen durch einen Unternehmer aus seinem Betrieb oder zur Weitergabe zugekauft, die dem *Vorsteuerabzug* unterliegen haben, an sein Personal für dessen persönlich-privaten Verwendung, soweit darin keine steuerfreien „Aufmerksamkeiten“<sup>43</sup> zu erblicken sind, wie entgeltliche Lieferungen voll dem jeweils geltenden USt-Tarif (sog. Wertabgabenbesteuerung, Normalsatz in Deutschland, gegenwärtig 19 %).

### 3. Sachzuwendungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

Kostenlose Nutzungen von Wertabgaben firmenzugeordneter Vermögensgegenständen<sup>44</sup>, die voll oder teilweise dem Vorsteuerabzug unterliegen haben, für Zwecke außerhalb dieser Firma oder für private Anlässe seines Personals, sofern es sich nicht nur um „Aufmerksamkeiten“ handelt.

### 4. Sachzuwendungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch einen Unternehmer für Zwecke außerhalb seines Betriebes oder für private Anlässe seines Personals, sofern keine bloßen um „Aufmerksamkeiten“ gegeben sind, z. B. Überlassung von Einkaufswaren nach Zeitablauf zu ermäßigten Preisen.<sup>45</sup>

## 5. Nicht steuerbare Umsätze bei Wertüberlassungen von Unternehmen

Nicht steuerbare Umsätze sind neben den vorerwähnten geringwertigen „Aufmerksamkeiten“ Leistungen oder Wertabgaben, die überwiegend ausgleichend an einem starken Engagement des Personals am betrieblichem Wohlergehen anknüpfen.<sup>46</sup> Lohnsteuerrechtlich wären solche Hingaben überdies auch keine steuerpflichtige Arbeitsentschädigung.<sup>47</sup>

## VI. Sachzuwendungen nach den DBA-Bestimmungen mit Fremdstaaten

### 1. Allgemeingültiges

Unter „Internationalem Steuerrecht“ versteht man nach allgemeiner Auslegung im weitesten Sinne die Gesamtheit an Steuernormen, die ihrem Regelungsgehalt nach grenzübergreifende Sachverhalte betreffen.<sup>48</sup> Die Grundprinzipien sowie die Ausgestaltung des jeweils anzuwendenden nationalen Steuerrechts in Abgrenzung zu möglichen Steueransprüchen im anderen Land stehen auch im Bereich der Ertragssteuerrechte für unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtige Personen oder Institutionen im freien Ermessen eines jeden souveränen Staates.

Zugestandene Maßnahmen über wirtschaftliche Aktivitäten in einem anderen Land orientieren sich in aller Regel an dem individuell beabsichtigten Rahmen und der Form einer solchen Sachzuwendung sowie an dem angestrebten Sachziel und den Gestaltungsvorhaben im Ausland. Redliche Abwägungen haben hierbei die Rechtsnormen zum Steuerrecht im eigenen Land, aber auch diejenigen des Auslandes zu berücksichtigen.

Deutsche Geber von Sachgütern jeder zulässigen Art nutzen gerne die verschiedensten Varianten an solchen Darreichungs-

37 Zur Rechtsfrage der Bewertung von geldwerten Vorteilen unter Abgrenzung zur Sozialversicherungspflicht nach der Sozialversicherungs-Entgelts-VO ist beim BFH seit dem 20. 10. 2017 unter Az. VI R 36/17 eine Revision anhängig – Normen: §§ 8 Abs. 2 Satz 6 EStG, Vorinstanz FG Münster v. 31. 5. 2017 11 K 4108/14). Die Entscheidung hierüber steht vorerst noch aus; nach dem Ur. des BAoG v. 22. 6. 2016 10 AZR 260/15, BB 2016, 2356 oder DATEV-Dok.-Nr. 1655856, hängen diese Abgabenpflichten im Einzelfall (oberhalb der jeweiligen steuerlichen Freigrenze) unbedingt von der Art des arbeitgeberseitig zugesagten und arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils ab.

38 Zur „Definition“ des Endpreises bei der Bewertung eines geldwerten Vorteils ist beim BFH seit dem 20. 10. 2016 unter Az. VI R 32/16 eine Revision anhängig (Rechtsfrage: Sind Versand- und Handlings-Kosten in die Bewertung von Sachbezügen und in die Berechnung der Freigrenze einzubeziehen? – Normen: §§ 8 Abs. 1 u. 2, 19 EStG, Vorinstanz FG Baden-Württemberg v. 8. 4. 2016 10 K 2128/14). Die Entscheidung hierüber ist noch nicht abzusehen.

39 Abkürzung UStAE = Umsatzsteuer-Anwendungserlass v. 1. 10. 2010, BStBl. I 2010, 846, nach dem Zwischenstand v. 31. 10. 2016 – erneut aktualisierte Version hiervon v. 15. 11. 2017.

40 Verfg. der OFD Hannover v. 2. 9. 2015 S 7100-220-St 171, UR 2015, 849.

41 Vgl. hierzu auch die möglichen Vereinfachungsregelungen in Abschnitt 1.8 Abs. 8 UStAE.

42 Zu alledem vgl. auch ausführlicher *Schneider* im Themenlexikon (2017) der DATEV, DATEV-Dok.-Nr. 0630675.

43 Zur Definition von steuerfreien „Aufmerksamkeiten“ vgl. auch Abschnitt 1.8 Abs. 3 UStAE sowie R 19.6 LStR (seit 2015 = 60,- EUR, inklusive der MWSt, z. B. bei Geburtstagen oder Firmenjubiläen).

44 Zur Zuordnung kostenfreier Nutzungsüberlassungen von Firmengegenständen vgl. BFH v. 9. 12. 2010 V R 17/10, BStBl. II 2012, 53.

45 Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.4 Abs. 5 UStAE.

46 Vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 2 Satz 7 UStAE sowie frühere EUGH-Entscheidung v. 11. 12. 2008 C 371/07, DStRE 2009, 168 oder DATEV-LEXinform-Dok.-Nr. 0589150.

47 Vgl. R 19.3 Abs. 2 LStR.

48 Vgl. hierzu *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 10 ff. oder *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz. 1.1.

formen. Ihre Entscheidungen, in welchem anderen Land und in welcher dort geeigneten Form man beruflich oder gar wirtschaftlich tätig werden sollte, werden auch durch das vor Ort geltende Besteuerungsrecht beeinflusst.<sup>49</sup>

Regelungen zur Vermeidung oder Milderung<sup>50</sup> von grenzüberschreitenden Doppelbesteuerungen von steuerpflichtigen Werten an gewährten Sachgütern Dritten gegenüber finden sich nicht nur allgemein im internationalen Steuerrecht, z. B. in den DBA mit anderen Staaten, sondern seit langem auch im bilateralen Steuerrecht zwischen den Mitgliedsländern der EU.

Die Absprachen der Bundesrepublik Deutschland in den – mit den meisten ausländischen Vertragspartnern – abgeschlossenen DBA orientieren sich in aller Regel an den Grundsätzen in den OECD-Musterabkommen (MA), die von Steuerexperten aus allen OECD-Mitgliedstaaten ausgearbeitet und von ihnen in regelmäßigen Abständen in Anlehnung an die allgemeinen Fortentwicklungen auf den Gebieten der nationalen Steuerrechtsnormen sowie des Internationalen Steuerrechts und nicht zuletzt an typisch neuen Abkommens-Varianten aktualisiert und offiziell von der OECD sowie individuell von nationalen Fachleuten kommentiert werden.<sup>51</sup>

## 2. Grenzübergreifende Bestimmungen in DBA über Zuwendungen an Selbständige oder an unselbständige Tätige in Anlehnung an das MA

Art. 19 dieses MA erwähnt neben Gehältern und Löhnen u. a. ausdrücklich auch „ähnliche Vergütungen“. Hierunter fallen nach Art. 19 Nr. 2.2 *expressis verbis* auch Sachzuwendungen und Sachbezüge sowie Abfindungen aus unselbständigen Tätigkeiten,<sup>52</sup> vorrangig aus Beschäftigungen im „Öffentlichen Dienst“. Dabei kommt es nicht darauf an, wann, wo und wofür derartige Zuwendungen geleistet werden. Ihre Werte sind nach Art. 19 MA grundsätzlich jeweils im „Tätigkeitsstaat“ zu versteuern; weitere Einzelheiten hierzu ergeben sich aus den Formulierungen in dieser Vorschrift und bezüglich der steuerlichen Entlastungen nach den DBA aus Art. 23 A MA (Befreiungsmethode) oder hilfsweise aus Art. 23 B MA (Anrechnungsmethode).

Sachzuwendungen innerhalb privater Tätigkeitsverhältnisse an selbständig tätige Personen sind nach Art. 14 MA (Selbständige Arbeit) sowie an Personen aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 MA (Unselbständige Arbeit) zu versteuern, sei es nach den Formulierungen in beiden Vorschriften jeweils im Tätigkeitsland (Regelfall) oder im Wohnsitzland (Ausnahme). Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung seitens der Vertragsstaaten ergeben sich im Einzelfall ebenso aus Art. 23 A MA (Befreiungsmethode) oder hilfsweise aus Art. 23 B MA (Anrechnungsmethode).

Zeitpunkte der Pflicht zur Versteuerung von solchen Zuwendungswerten sind hierbei in beiden Alternativen die Stichtage des Zuflusses (Regelfall), oder – verzögert – ihrer tatsächlichen Nutzbarkeit (Optionsausübung).

## 3. Auffangtatbestände nach dem OECD-MA bei Sachzuwendungen an Dritte

Soweit sich derartige zu versteuernde „sonstige Vorteile“ gemäß den Regeln in einem einzelnen DBA mit einem anderen Staat nicht unter die Parade-Bestimmungen in Art. 7 MA (Unternehmensgewinne, vgl. DE-VG Art. 7), Art. 9 MA (Verbundene Unternehmen, DE-VG Art. 9), Art. 13 MA (Nebeneinnahmen aus der Veräußerung von Vermögen, DE-VG Art. 13), Art. 14 MA (Selbständige Arbeit, kein DE-VG-Formulierungen, da zuordenbar zu Art. 7) oder Art. 15 MA (Unselbständige Arbeit, DE-VG Art. 14) subsumieren lassen,<sup>53</sup> bilden die Regelungen in Art. 21 MA (Andere Einkünfte, DE-VG Art. 20) eine steuerrechtliche „Auffangoption“.

Danach sind solche Nebeneinkünfte, wenn sie nicht in eines der vorgenannten Einzelatbestände in den Artikeln 7, 9, 13, 14 oder 15 der DBA einzuordnen sind, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft ausschließlich im Land der „Ansässigkeit“<sup>54</sup> des Empfängers zu besteuern. Auch hierbei gelten zur steuerlichen Entlastungen des Begünstigten solche Wertvorteile die vorgenannten Maßnahmen aus Art. 23 A MA (Befreiungsmethode) oder hilfsweise aus Art. 23 B MA (Anrechnungsmethode) sowie die vorgenannten Ausführungen zu den alternativen Stichtagen einer Steuerfälligkeit hierzu.

## 4. Sonderfall: Sachzuwendungen an Künstler oder Sportler nach DBA

Werden oder sollen Künstler oder Sportler durch Sachzuwendungen eines Dritten gefördert bzw. gesponsert werden, kann die steuerliche Zuordnung solcher Sponsoren-Sachwerte nach den DBA-Bestimmungen in Anlehnung an Art. 17 OECD-MA (Besteuerungsrecht des Ausübungslandes bzw. Tätigkeitsstaat) durchaus problematisch sein, wenn die künstlerischen oder sportlichen Darbietungen, wie öfters, nur Nebenverpflichtungen hierzu darstellen. Alternativ richtet sich das Besteuerungsrecht in Zweifelsfällen nach den Unterscheidungen gemäß Art. 7 OECD-MA (Sitz- oder abweichend Betriebsstätten-Staat).<sup>55</sup> Sachaufklärung tut hierbei dann gerne Not.

## 5. Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte aus einem DBA-Land

Nach der Entscheidung des EuGH v. 17. 9. 2015<sup>56</sup> ist Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag über den freien Kapitalverkehr innerhalb der

49 Denn die Zahl und die Ausgestaltung der Steuerarten, die inhaltliche Interpretation der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, das Niveau und der Aufbau der Steuertarife im auszuwählenden Land sowie die Regelungen zur Vermeidung von doppelten Besteuerungen des gleichen Steuergutes können sich im internationalen Steuervergleich erheblich unterscheiden, da die Staaten gerne durch voneinander abweichende Steuergestaltungen oder die Gewährung von Steuererleichterungen für Ausländer in Konkurrenz treten, vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Abschlussberichte vom 5. 10. 2015, unter <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>, letzter Zugriff: 23. 1. 2018; sowie *Werra* in FR 2000, 645 ff., *Selling* in IStR 2000, 225 ff., *Schön* in Pelka (Hrsg.), DStJG 23, 191 ff. und *Eimermann* in IStR 2001, 81 ff.; zu den Holdingstandorten Spanien und Großbritannien, vgl. *Herzig/Wagner* in IStR 2003, 222 ff. und *Kessler/Dorfmueller* in IStR 2003, 228 ff.

50 In Deutschland z. B. die Bestimmungen in § 34c EStG bzw. § 26 KStG oder früher im Auslandsinvestitionsgesetz.

51 Alle diese MA-Vorschriften sind vergleichbar den Grundlagen-Bestimmungen in „Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ v. 22. 8. 2013 (jeweils als DE-VG abgekürzt), BMF-Portal oder bei *Wassermeyer* in Beck'sche Steuerkommentare – Wassermeyer DBA-Kommentar, Bd. I, Texte hinter dem Wortlaut zum OECD-MA. (so auf S. 23 ff. der EL 124, Aktualisierung von 10/2013).

52 Vgl. *Wassermeyer* in Beck'sche Steuerkommentare – Wassermeyer DBA-Kommentar, Bd. I zum OECD-MA, Art. 19 Rz. 26, mit Hinweisen auf Fachliteratur hierzu, u. a. *Kempermann* in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA-Komm. zu Deutschland-Schweiz, hier insbesondere in Bd. 2 zu Art. 2 Rz. 32 ErbSt-DBA, bzgl. solcher Zuwendungen aus Schenkungen kraft gesetzlicher Erbfolge oder Verfügungen von Todes wegen.

53 Vgl. hierzu auch Länderauflistungen von *Lüdicke/Weggemann* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Komm. zum Außensteuer-Recht, Verlag Otto Schmidt, Köln, § 34c EStG im Anhang V (Verwaltungsanweisungen), 103 ff.

54 Gemäß Art. 4 Abs. 1 oder 2 MA: „Wohnsitz“ oder bei Doppellansässigkeit: „Ort des Mittelpunktes der Lebensinteressen“ des Beziehers solcher Zuwendungen.

55 Vgl. hierzu BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I 1998, 212 oder *Stockmann* in Vogel/Lehner, DBA-Komm., Art. 17 Rz. 50 ff. oder auch den Aufsatz von *Heuer* „Der neue BMF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring: Die steuerlichen Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten“ in DStR 1998, 18.

56 EuGH v. 17. 9. 2015 (fünfte Kammer) – Rechtssache C-589/13, Portal des EuGH (betrifft die F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt).



EU dahingehend auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaates (im Urteilsfall: Österreich) entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge oder Erträge aus der Veräußerung von gehaltenen Beteiligungen nur die Zuwendungen von der Bemessungsgrundlage des gleichen Veranlagungszeitraums in Abzug bringen darf, während das nationale Steuerrecht den Steuerabzug verbietet, wenn der Begünstigte in einem anderen EU-Land lebt und ein DBA zwischen beiden Ländern solche Zuwendungen von einer Besteuerung befreit.

## 6. Sachzuwendungen einer schweizerischen Familienstiftung an in Deutschland ansässige Destinatäre

Auch eine (Sach-)Zuwendung einer Schweizer Familienstiftung an eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland unterliegt nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg v. 22. 4. 2015<sup>57</sup> hier der Schenkungsteuer. Selbst wenn, wie im Entscheidungsfall, eine satzungskonforme Ausschüttung vorgelegen haben sollte, sei nach Meinung der Richter von einer steuerpflichtigen Schenkung auszugehen. Denn auf die Satzungsmaßigkeit der infrage stehenden Zuwendung im Fall ausländischer Stiftungen komme es letztlich nicht an. Die europäische Kapitalverkehrsfreiheit sei zwar – wegen des früher eingegangenen Assoziierungsabkommens – auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar. Eine Zuwendung einer solchen ausländischen Stiftung werde jedoch wie eine inländische Familienstiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des inländischen Erbschaftsteuergesetzes als Schenkung unter Lebenden mit Schenkungsteuer belastet, weil sie beim Zuwendungsempfänger nicht als freigebige Zuwendungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu werten seien, obwohl sie dem Bedachten unentgeltlich zufallen. Zuwendender könne nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch eine juristische Person sein.<sup>58</sup> Dies gelte auch für Stiftungen als mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Einrichtungen, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mittels des ihr dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern sollen.

Steuerbefreit sind hingegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG Zuwendungen an inländische oder vergleichbare ausländische Religionsgesellschaften oder gemeinnützig handelnde Personenvereinigungen.

## 7. Fremdstaatliche Gesichtspunkte zu Sachzuwendungen – außerhalb von DBA-Bestimmungen

Sachzuwendungen an Empfänger, die nicht der Besteuerung im Inland unterliegen, sind grundsätzlich nicht pauschalierungsfähig. Denn wenn der Empfänger nicht der Steuerpflicht unterliegt oder das Besteuerungsrecht nach DBA oder außerhalb von DBA dem ausländischen Staat zusteht, kann im Inland keine ESt entstehen, die mit einer Pauschalierung zu erfassen wäre. Es muss daher bei jedem Empfänger im Einzelnen geprüft werden, ob ein dem Grunde nach steuerpflichtiger Zugang entstanden ist. Sachzuwendungen an Personen im Ausland und Privatkunden bleiben dabei außen vor. Bislang waren auch Sachzuwendungen an nicht steuerpflichtige Ausländer sowie an Privatkunden in inländische Pauschalierungen einzubeziehen.

Allerdings sollte der Schenker das Fehlen der Steuerpflicht beim Empfänger durch geeignete Aufzeichnungen darlegen können. Die Empfänger der Zuwendungen sollten zudem auf Verlangen der ausländischen Finanzbehörde auch genau benannt werden können und sind anhand geeigneter Unterlagen oder Aufzeichnungen glaubhaft zu machen. In diesem Fall könnte diese Verwaltung auf weitergehende Aufzeichnungen zur Steuerpflicht

beim Empfänger verzichten. Für die Glaubhaftmachung sollten solche Aufzeichnungen zu Zuwendungen im Ausland über einen repräsentativen mittelfristigen Zeitraum (so wenigstens über drei Monate) geführt werden. Die inländischen Finanzbehörden müssen die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen prüfen können. Nach Lage und Bedeutung des Einzelfalles ist unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit zu entscheiden, welche Nachweise gefordert werden können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Steuerpflichtigen bei Auslandsachverhalten eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht haben (§ 90 Abs. 2 AO). Sie können sich insbesondere nicht darauf berufen, dass sie die Mittelverwendung nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen können, wenn sie bei Gestaltung der Verhältnisse über die Grenzen die Möglichkeit dazu gehabt hätten, oder vor Zuwendung der Mittel mit der ausländischen Körperschaft entsprechende Nachweispflichten hätten vereinbaren können.

Ein denkbarer Aufteilungsschlüssel könnte dabei zum Beispiel auch das Verhältnis zwischen Auslands- und Inlandsumsatz sein. Die dabei möglicherweise auf den Inlandsanteil entfallenden Sachbezüge unterlägen hier dann der vorgeschilderten Besteuerung. Ähnlich könnte man mit einem im Inland steuerpflichtigen Privatkundenanteil verfahren. In entsprechender Anwendung des BMF-Schreibens v. 16. 5. 2011<sup>59</sup> betreffend die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen ins EU-/EWR-Ausland könnten dies Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, Vermögensübersichten mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vergabe oder Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sein.

## VII. Fazit und Ausblick

Werden irgendwelche Waren oder sonstige Gegenstände oder aber materielle oder immaterielle Werte unentgeltlich oder nur verbilligt an Dritte zu deren persönlichen bzw. privatem Gebrauch überlassen, z. B. an Arbeitnehmer oder an Gesellschafter bzw. an Gesellschafter-Geschäftsführer, so kann hierin ein einkommen- und umsatzsteuerpflichtiger sowie sogar ein sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil bzw. Sachbezug begründet sein. Geldwerte Sachzuwendungen können in ihrer Art sehr vielseitig gestaltet sein. Sachzuwendungen oder Geschenke an Personen oder z. B. potenzielle Kunden im Ausland sind in Deutschland nicht einkommensteuerbar und einkommensteuerpflichtig. Sachbezüge an Dritte gelten ansonsten hierbei als zugeflossen, wenn der Empfänger persönlich, privat oder wenigsten wirtschaftlich hierüber alleine verfügen kann.

57 FG Baden-Württemberg v. 22. 4. 2015 7 K 2471/12, s. Portal des Gerichts, hiergegen ist beim BFH unter II R 6/16 Revision anhängig, über die bisher noch nicht entschieden worden ist.

58 Vgl. zur ständigen BFH-Rechtsprechung die BFH-Urteile v. 1. 12. 2004 II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl. II 2005, 311; v. 29. 3. 2006 II R 15/04, BFHE 213, 232, BStBl. II 2006, 557; v. 29. 3. 2006 II R 68/04, BFHE 213, 235, BStBl. II 2006, 632; v. 17. 5. 2006 II R 46/04, BFHE 213, 246, BStBl. II 2006, 720; v. 13. 4. 2011 II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl. II 2011, 732; v. 27. 8. 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl. II 2015, 241.

59 BMF v. 16. 5. 2011 IV C 4-S 2223/07/0005. 008, BStB. II 2011, 559, in Anlehnung an EuGH v. 27. 1. 2009 C-318/07, BStBl. II 2010, 440, sowie das Fn. 15 bereits erwähnte BFH-Urt. v. 17. 9. 2013 I R 16/12, BStBl. II 2014, 440, zur steuerlichen Abziehbarkeit von ins Ausland erfolgten Zuwendungen. Der EUGH hat in seiner Entscheidung deutlich gemacht, dass der Schutzbereich des freien Kapitalverkehrs darauf gerichtet ist, das „Gleichbehandlungsgebot“ zwischen inländischen und EU-ausländischen Einrichtungen zu betonen.

Für die Bewertung eines solchen ertragssteuerpflichtigen Sachbezugs im Inland können bei Arbeitsverhältnissen der übliche Einkaufspreis mit möglichen Erwerbsnebenkosten oder bei eigener Herstellung des überlassenen Gegenstandes die Selbstkosten unter Herausrechnung möglicher sachbezogener Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) herangezogen werden. Buchungsmäßig sind dabei jeweils die Bruttowertbeträge zu erfassen. Umsatzsteuer-

erpflichtige Abgaben von geldeswertigen Gegenständen sind gleichermaßen mit diesen vorgenannten Werten anzusetzen.

Soweit der geldwerte Vorteil der einzeln zu bewerteten und individuell zu versteuernden Sachbezüge die gegenwärtige Freigrenze von insgesamt 60,- EUR pro Kalendermonat (früher 44,- EUR bzw. davor nur 35,- EUR) nicht übersteigt, bleiben solche Sachbezüge im Inland steuerlich außer Ansatz.