

§ 3 Nr. 38 [Sachprämien]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

Steuerfrei sind

...

- 38. Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zwecke der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, soweit der Wert der Prämien 1 080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;**

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 38

1

Grundinformation zu Nr. 38: Nr. 38 stellt Sachprämien stfrei, die bei der Inanspruchnahme von Dienstleistungen zur Kundenbetreuung gewährt werden.

Rechtsentwicklung der Nr. 38:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung für das Gehalt und die Bezüge, die von der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation an ihre Beamten gezahlt werden.
- ▶ *EStRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufhebung ua. auch der Nr. 38 wegen rein deklaratorischer Bedeutung. Die Vorschrift war anschließend bis 1996 unbesetzt (s. auch § 3 Nr. 30 bis 37, jeweils Anm. 1).
- ▶ *JStG 1997 v. 20.12.1996* (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Auf Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 13/5951, 59, und Begr. BTDrucks. 13/5952, 93) wurde Nr. 38 neu eingefügt. Danach waren Prämien aus Kundenbindungsprogrammen bis zu 2.400 DM stfrei.
- ▶ *StEuglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung des Freibetrags von 2.400 DM auf 1.224 €.
- ▶ *HBeglG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der Freibetrag wurde auf 1.080 € abgesenkt.
- ▶ *Bestätigungsgesetz zum HBeglG 2004 v. 5.4.2011* (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die Änderung der Vorschrift durch das HBeglG 2004 wurde inhaltsgleich, aber in formell verfassungsgemäßer Weise bestätigt. Anlass war die Entsch. des BVerfG v. 8.12.2009 (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BGBl. I 2010, 68; s. im Einzelnen § 3 Nr. 34 Anm. 1).

Bedeutung der Nr. 38: Bei der Vorschrift handelt es sich um eine in allgemeiner Form gehaltene StBefreiung für Teilnehmer am Lufthansa-Bonusprogramm Miles & More (Lufthansa Miles & More). Man spricht deshalb von einer lex Lufthansa (*Thomas*, DStR 1997, 305). Nr. 38 steht in unmittelbarem Zusammenhang mit § 37a (s. § 37a Anm. 1 ff.). Die Bedeutung erstreckt sich aber auch auf andere Bo-

nusprogramme, zB auf jene von Mietwagenunternehmen und Hotelketten (*von Beckerath in Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 3 Rz. 72).

Die StBefreiung wirkt nur zT konstitutiv. Überwiegend gehören die Sachprämien bereits nicht zu den stbaren Einnahmen, so dass der Regelung allenfalls klarstellende Bedeutung zukommt, was auch dem Gesetzgeber bewusst war (BTDrucks. 13/5952, 93). Es fragt sich deshalb, ob sich der bemerkenswerte Aufwand, den der Gesetzgeber mit der Einf. der Nr. 38 und des § 37a getrieben hat, gelohnt hat (*Thomas*, DStR 1997, 305).

Geltungsbereich der Nr. 38:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 38 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 38 gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Personen gleichermaßen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 38 zu § 37a: Gemäß § 37a Abs. 1 können Sachprämien iSd. Nr. 38 pauschal versteuert werden, soweit sie nicht stfrei sind (zum Verhältnis von Nr. 38 zu § 37a s. Hess. FG v. 13.7.2021 – 4 K 404/20, EFG 2021, 1885, rkr.). Steuerschuldner ist der Prämienanbieter.

2 B. Erläuterungen zu Nr. 38: Steuerfreiheit der Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen

Sachprämien: Unter Sachprämien sind, was der Wortlaut nahe legen könnte, nicht nur Prämien in Form von Sachen (zB Schmuck, Gebrauchsgegenstände) zu verstehen. Sachprämien sind vielmehr wie Sachbezüge iSd. § 8 Abs. 2 alle Leistungen, die nicht in Geld bestehen. Darunter fallen grds. alle geldwerten Vermögensvorteile. Sachprämien iSd sind deshalb vor allem die mit Lufthansa Miles & More verbundenen Vorteile wie Freiflüge und kostenlose bzw. verbilligte Hotelübernachtungen in Partnerhotels der Lufthansa (s. dazu *Heinze*, DB 1996, 2490).

Persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen muss der Grund für die Prämiengewährung an den Stpfl. sein. Das entspricht den bisher angebotenen Bonusprogrammen (insbes. Lufthansa Miles & More) und unterscheidet die Prämien von anderen Boni, die üblicherweise dem Erwerber einer Leistung zugutekommen (BTDrucks. 13/5952, 93). Die StFreiheit greift nicht ein für Personen, die die Dienstleistungen nicht in Anspruch genommen haben oder die für den Verkauf von Dienstleistungen durch Prämien entlohnt werden.

Dienstleistungen: Der Gesetzgeber hat die StFreiheit bewusst auf Sachprämien, die für Dienstleistungen gewährt werden, beschränkt, weil nach seiner Auffassung nur bei einer Dienstleistung eine Anknüpfung an die persönliche Inanspruchnahme möglich ist (BTDrucks. 13/5952, 93). Der Begriff „Dienstleistungen“ entspricht dem in § 8 Abs. 3 (§ 8 Anm. 158).

Unentgeltlichkeit: Der Stpfl. muss die Sachprämie unentgeltlich erhalten. Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als offenes oder verdecktes Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. Schädlich ist jeder zeitliche oder sonstige Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers.

Der Stpfl. „erhält“ die Sachprämie, wenn sie ihm übereignet wird bzw. wenn er über ihren Wert wirtschaftlich verfügen kann. Werden wie bei Lufthansa Miles & More zunächst nur Bonuspunkte gesammelt, besteht einstweilen lediglich eine

Chance, eine Sachprämie zu erhalten. Die Chance wird realisiert mit der Buchung des Verwendungs- oder Freiflugs, bei der die Bonuspunkte eingesetzt werden (Thomas, DStR 1997, 305).

Kundenbindung: Die Sachprämien müssen ausschließlich gewährt werden, um Kunden an das Dienstleistungsunternehmen auf Dauer zu binden. Das ist zB bei den Bonusprogrammen der Fluggesellschaften der Fall. Die Prämien stellen für Vielflieger einen Anreiz dar, ständig nur die Leistungen der betreffenden Fluggesellschaft in Anspruch zu nehmen und nicht von Fall zu Fall zwischen den verschiedenen Fluggesellschaften zu wechseln. Eine einmalige Werbeprämie, die zur Gewinnung eines Kunden gewährt wird, reicht uE nicht aus.

Im allgemeinen Geschäftsverkehr werden die Sachprämien gewährt, wenn sie Bestandteil des allg. zugänglichen Angebots des betreffenden Dienstleistungsunternehmens sind.

Jedermann zugänglich: Die Sachprämien müssen jedermann zugänglich sein, dh. das Kundenbindungsverfahren muss für jeden Kunden des Dienstleistungsunternehmens gelten. Der Kreis der Kunden darf keinen irgendwie gearteten Einschränkungen unterliegen.

Im Rahmen eines planmäßigen Verfahrens: Die Prämiengewährung muss einem geregelten Verfahren unterliegen. Die Bedingungen, unter denen die Prämien gewährt werden, müssen für einen überschaubaren Zeitraum zuverlässig festliegen und allg. bekannt sein.

Soweit der Wert der Prämien 1.080 € im Kalenderjahr nicht übersteigt:

- ▶ *Freibetrag:* Die Sachprämien sind nur stfrei, soweit der Wert der Prämien 1.080 € im Kj. nicht übersteigt. Die Vorschrift grenzt damit die Stfreiheit durch eine betragsmäßige Obergrenze ein. Es handelt sich um einen Freibetrag und nicht nur um eine Freigrenze, dh., die Vorteile bleiben auch dann bis zur Höhe von 1.080 € stfrei, wenn sie diesen Betrag übersteigen. Soweit Prämien den Freibetrag überschreiten, kann der Prämienanbieter unter den Voraussetzungen des § 37a die ESt pauschal erheben (s. Anm. 1).
- ▶ *Die Bewertung* richtet sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1. Die dem Stpfl. vom Dienstleistungsunternehmen gewährte Sachleistung ist danach mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. So ist der Wert eines Verwendungs- oder Freiflugs im Rahmen von Lufthansa Miles & More mit dem üblichen Flugpreis anzusetzen.
- ▶ *Höchstbetrag je Person:* Der Stpfl. kann einen Freibetrag von 1.080 € in Anspruch nehmen. Die Regelung ist insoweit personen- bzw. kundenbezogen und nicht auf das Dienstleistungsunternehmen bezogen. Deshalb kann der Stpfl., auch wenn er über Sachprämien aus mehreren Kundenbindungsprogrammen verfügt, den Freibetrag insgesamt nur einmal im Kj. in Anspruch nehmen.

