

---

**Datum:** 05.12.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 7 K 1743/07 H(L)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2007:1205.7K1743.07H.L.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

1

Die Klägerin beschäftigt u.a. von ihrer Muttergesellschaft aus Japan entsendete Arbeitnehmer. Mit diesen bestehen Nettolohnvereinbarungen. Danach trägt der Arbeitgeber Steuern und Sozialabgaben für die Arbeitnehmer; diese treten dem Arbeitgeber unwiderruflich alle Erstattungen von Steuern und Sozialabgaben ab. Nach der Zusatzvereinbarung zum Arbeitsvertrag enthält die Nettolohnvereinbarung u.a. die folgenden Bestandteile (Ziff. 4), dass der Arbeitgeber die Einkommensteuer für den Arbeitnehmer übernimmt, der Arbeitnehmer dafür alle Unterlagen vorzulegen hat, die der Reduzierung der Steuer dienen; sollte der Arbeitnehmer die Einkommensteuererstattung erhalten, ist diese an den Arbeitgeber weiterzuleiten; der Arbeitnehmer hat kein Recht die Erstattung zurückzuhalten.

2

Nach den Feststellungen einer im Jahr 2004 bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung (Bericht vom 1. Juni 2004 Tz. 5) hatte die Klägerin im Jahr 2003 für fünf japanische Mitarbeiter die Kosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen 2001 übernommen. Der Prüfer vertrat die Auffassung, insoweit liege steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Von der Nachversteuerung für zwei bereits vor dem Kalenderjahr 2003 ins

3

Ausland verzogene Mitarbeiter werde abgesehen. Bei den übrigen drei Arbeitnehmern berechnete der Prüfer die Mehrsteuern netto zu Lasten des Arbeitgebers (Nettobetrag 1.067,20 EUR, Lohnsteuer 3.196 EUR).

Der Beklagte nahm die Klägerin insoweit durch Haftungsbescheid vom 4. Juni 2004 über Lohnsteuer von 3.196 EUR zuz. Solidaritätszuschlag von 175,78 EUR sowie wegen weiterer hier nicht streitiger Punkte in Anspruch.

Gegen den Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 10. April 2007 wurde die Haftungssumme aus anderen Gründen teilweise herabgesetzt; hinsichtlich der Übernahme der Steuerberatungskosten wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte aus, die Nettolohnvereinbarung lasse das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis unberührt. In der Übernahme der Steuerberatungskosten liege eine Zuwendung an die Arbeitnehmer; dies gelte sowohl bei der Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1-7 EStG als auch bei der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Die Inanspruchnahme der Klägerin sei ermessensgerecht, zumal diese ausdrücklich beantragt worden sei.

Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin trägt vor:

Die Übernahme der Steuerberatungskosten stelle keinen Arbeitslohn dar, da sie auf einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers beruhe. Anlass für die Kostentragung sei die bestehende Nettolohnvereinbarung. Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer sei ein bestimmter Nettolohn vereinbart, alle anfallenden Steuern und Abgaben würden vom Arbeitgeber getragen. Steuernachzahlungen würden vom Arbeitgeber, der Klägerin, übernommen; soweit sich aus der Einkommensteuerveranlagung Steuererstattungen ergäben, flössen diese dem Arbeitgeber zu. Der Arbeitgeber trage insoweit das finanzielle Risiko der Steuerlast. Daher habe die Klägerin ein originäres eigenes Interesse daran, dass die Steuererklärungen unter Nutzung aller gesetzlichen Möglichkeiten zur Berücksichtigung steuermindernder Tatbestände erstellt würden, um die Steuer- und Kostenbelastung möglichst gering zu halten. Die Arbeitnehmer, denen ein bestimmter Nettobetrag garantiert sei, hätten dagegen kein Interesse an der Einreichung einer günstigen Steuererklärung. Die Einschaltung eines Steuerberaters für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen der entsendeten Arbeitnehmer sei ein geeignetes Mittel zur Erreichung der betrieblichen Zielsetzung, den aus den Nettolohnvereinbarungen resultierenden Kostenaufwand des Arbeitgebers möglichst gering zu halten. Für andere Arbeitnehmer würden die Steuerberatungskosten nicht übernommen. Die Arbeitnehmer könnten auch über den durch die Tragung der Steuerberatungskosten begründeten Vorteil nicht frei verfügen. Sie erhielten keine Barmittel, die frei verfügbar wären. Die Aufwendungen für die Erstellung der Erklärungen würden vom Steuerberater unmittelbar dem Arbeitgeber in Rechnung gestellt und von diesem gezahlt. Die Arbeitnehmer hätten kein Wahlrecht, ob sie das Angebot zur Erstellung der Einkommensteuererklärung durch den vom Arbeitgeber beauftragten Steuerberater annähmen, sondern seien dazu auf Grund der Nettolohnvereinbarung verpflichtet. Es handle sich um eine arbeitsvertragliche Nebenpflicht. Der Arbeitgeber selbst habe die Steuererklärungen nicht erstellen können und dürfen, da er nicht zur steuerlichen Beratung befugt sei. Die Arbeitnehmer hätten kein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erstellung einer Einkommensteuererklärung. Eine eventuell bestehende Pflicht des Arbeitnehmers zur Abgabe der Einkommensteuererklärung stehe dem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin an der Einschaltung eines Steuerberaters nicht entgegen. Eine Pflichtveranlagung sei nur in den Jahren des Zuzugs

oder Wegzugs der japanischen Arbeitnehmer durchzuführen, da in diesen Jahren üblicherweise im Ausland dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte von mehr als 410 EUR erzielt würden. Diese sei aber durch die beruflich bedingte Entsendung nach Deutschland verursacht. Zudem beschränke sie sich auf die Angabe der Einnahmen des Arbeitnehmers. Es bestehe keine Pflicht, einen Steuerberater einzuschalten und steuermindernde Tatsachen anzugeben. Die Geltendmachung der steuermindernden Tatsachen erfolge ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers mit dem Ziel einer möglichst niedrigen Festsetzung der von ihm zu tragenden Einkommensteuer. Der Arbeitnehmer profitiere hiervon nicht. Er sei vielmehr verpflichtet, dem Steuerberater die entsprechenden Informationen zur Verfügung zu stellen; dies sei mit nicht unerheblichem Arbeitsaufwand verbunden. Liege dagegen – wie hier bezüglich der drei Arbeitnehmer - eine Antragsveranlagung vor, bestehe für den Arbeitnehmer ohnehin keine gesetzliche Pflicht zur Abgabe der Erklärung. Auf die Unterscheidung zwischen Pflicht- und Antragsveranlagung komme es indes nicht an. Bei der Pflichtveranlagung beschränke sich die Verpflichtung des Arbeitnehmers auf die Angabe der steuerbegründenden Tatsachen. Hierfür reiche es aus, den Mantelbogen zu unterschreiben und die Einnahmen zu erklären. Die Einschaltung des Steuerberaters beruhe auf dem Wunsch des Arbeitgebers, die Einkommensteuererklärung möglichst steuergünstig zu gestalten, da das Resultat ihm zufließe bzw. von ihm zu tragen sei.

Die Klägerin beantragt,	9
den Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 4. Juni 2004 in Gestalt der	10
Einspruchsentscheidung vom 10. April 2007 abzuändern und um 3.196 EUR	11
Lohnsteuer zuzüglich 175,78 EUR Solidaritätszuschlag herabzusetzen,	12
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	13
Der Beklagte beantragt Klageabweisung.	14
Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, Schuldner der Lohnsteuer und Gläubiger einer Einkommensteuererstattung sei der Arbeitnehmer. Die Vereinbarung mit dem Arbeitgeber im Innenverhältnis habe keinen Einfluss auf die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung.	15
<b>Entscheidungsgründe:</b>	16
Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Haftungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).	17
Der Beklagte hat die Klägerin zu Recht gemäß §§ 191 AO, 42 d EStG als Haftende wegen der nichtentrichteten Lohnsteuer, die auf die Steuerberatungskosten entfiel, in Anspruch genommen.	18
Gemäß § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Die Klägerin hatte als Arbeitgeberin für die bei ihr tätigen Arbeitnehmer die Lohnsteuern in der jeweils zutreffenden Höhe einzubehalten und abzuführen. Dies ist hier in 2003 nicht in der vollen Höhe geschehen.	19
Die Übernahme der Steuerberatungskosten stellte steuerpflichtigen Arbeitslohn der drei Arbeitnehmer im Jahr 2003 dar. Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus	20

dem Dienstverhältnis zufließen (§ 2 Abs. 1 LStDV). Zu den Einnahmen gehören auch geldwerte Vorteile gemäß § 8 Abs. 2 EStG. Ein geldwerter Vorteil kann dem Steuerpflichtigen auch dadurch zufließen, dass er Aufwendungen spart, die ein anderer – der Arbeitgeber – für ihn trägt, sofern er hierdurch objektiv bereichert ist (Lademann/Steiner § 8 EStG Rz. 36). Unerheblich ist insoweit, ob die Arbeitnehmer diese Ausgaben auch getätigt hätten, wenn sie die Vorteile nicht kostenlos hätten bekommen können. Eine Lohnzuwendung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Arbeitnehmer möglicherweise selbst keinen Steuerberater beauftragt hätten. Denn für die Annahme einer Lohnzuwendung ist es unerheblich, ob der Arbeitnehmer die Ausgaben auch mit einiger Wahrscheinlichkeit getätigt hätte, wenn er den Vorteil nicht kostenlos hätte in Anspruch nehmen können; entscheidend ist allein, dass er den ihm angebotenen Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen hat (BFH vom 13. Dezember 1998 I R 118/87, BStBl II 1990, 432).

Bei Sachbezügen, die die allgemeine Lebensführung des Arbeitnehmers betreffen, geht die Rechtsprechung davon aus, dass sie dem Arbeitnehmer in dem Augenblick zugeflossen sind, in dem er sie tatsächlich in Anspruch nimmt (BFH vom 9. März 1990 VI R 48/87 BFHE 160,447, BStBl II 1990,711). Die Abgabe von Einkommensteuererklärungen war eine persönliche Verpflichtung der Arbeitnehmer. Soweit – was hier bezüglich der drei im Haftungsbescheid erfassten Fälle nicht der Fall war - Pflichtveranlagungen durchzuführen sind, besteht hierzu bereits eine öffentlich-rechtliche Pflicht. Aber auch soweit es sich – wie hier - um Antragsveranlagungen handelt, waren die Arbeitnehmer aus dem Arbeitsvertrag zur Mitwirkung an der Erstellung von Steuererklärungen verpflichtet. Die Übernahme der für die Erstellung von Erklärungen angefallenen Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber führte daher in 2003 zum Zufluss eines geldwerten Vorteils bei den Arbeitnehmern. 21

Dieser ist auch als Gegenleistung für die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer gewährt worden. 22

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH vom 2. Februar 1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513, BStBl II 1990, 472; BFH vom 22. Juni 2006 VI R 21/05, BFHE 214,252, BStBl II 2006,915) ist steuerpflichtiger Arbeitslohn dadurch gekennzeichnet, dass dem Arbeitnehmer Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die "für" seine Arbeitsleistung gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil muss Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall des "ganz überwiegend" eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Die danach erforderliche Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen (BFH vom 11. April 2006 VI R 60/02, BFH/NV 2006, 1563; vom 18. August 2005 VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30; vom 7. Juli 2004 VI R 29/00, BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367, jeweils m.w.N.). Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche 23

Interesse (BFH vom 11. März 1988 VI R 106/84, BFHE 153, 324, BStBl II 1988, 726). Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber --neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers-- ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zu Lohnzuwendung (BFH vom 2. Februar 1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513, BStBl II 1990, 472; BFH vom 22. Juni 2006 VI R 21/05, BFHE 214,252, BStBl II 2006,915).

Im Streitfall ist für die Frage, ob ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vorliegt, 24  
nicht entscheidend darauf abzustellen, dass Steuererstattungen, die sich auf Grund der Veranlagung der Arbeitnehmer ergeben, letztlich dem Arbeitgeber zu Gute kommen, an den die Erstattungen abgetreten wurden.

Auch die formale Stellung des Arbeitnehmers als Steuerschuldner – die durch den Abschluss 25  
der Nettolohnvereinbarung nicht berührt wird (BFH vom 1. September 2005 VI B 30/05 BFH/NV 2005,2046; Schmidt/Drenseck § 39 b EStG Tz. 11; Lademann/Wermelskirchen § 39 b EStG Tz. 67) - stellt nach Auffassung des Senats kein geeignetes Kriterium dar, um die Interessen des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers gegeneinander abzuwägen und zu entscheiden, inwieweit der zugewendete Vorteil im vorliegenden Fall Entlohnungscharakter hat (vgl. auch FG Düsseldorf vom 31. Mai 2000 17 V 1736/00 A (H) EFG 2001,1613).

Abzustellen ist vielmehr auf die Frage, in wessen Interesse die Nettolohnvereinbarung 26  
abgeschlossen wurde. Die Übernahme der Steuerberatkosten ist nämlich ausschließlich durch die Nettolohnvereinbarung mit den Arbeitnehmern veranlasst.

Der Abschluss einer Nettolohnvereinbarung führt dazu, dass die Arbeitnehmer einen 27  
bestimmten Nettobetrag als Arbeitslohn erhalten und sämtliche Abgaben nicht ihr Gehalt mindern, sondern zu Lasten des Arbeitgebers gehen. Der ausgezahlte Lohn wird bei einer – hier im Arbeitsvertrag mit Zusatzvereinbarung geregelten – originären Nettolohnvereinbarung als konstante Größe geschuldet (Schmidt/Drenseck § 39 b EStG Tz. 10). Eine solche Vereinbarung liegt im überwiegenden Interesse des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber war hierzu nur unter der Bedingung bereit, dass Ansprüche auf Steuererstattungen nach der Jahreseinkommensteuerveranlagung ihm abgetreten wurden, weil er nach den Arbeitsverträgen wirtschaftlich mit der Steuerzahlung belastet war. Aus diesem Grund war die Nettolohnvereinbarung arbeitsvertraglich an die Verpflichtung der Arbeitnehmer gekoppelt, an der Erstellung einer Steuererklärung mitzuwirken. Ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers am Abschluss einer Nettolohnvereinbarung ist nicht ersichtlich. Für den Arbeitgeber ist nur maßgebend, welche Kosten der einzelne Arbeitnehmer insgesamt für seinen Betrieb verursacht; er ist regelmäßig nicht bereit, aufgrund einer Nettolohnvereinbarung höhere Kosten pro Arbeitnehmer zu tragen als bei Zahlung des Bruttogehalts. Die Nettolohnvereinbarung ist insofern ein Entgegenkommen an den Arbeitnehmer, der sein monatliches Gehalt unbelastet von öffentlich-rechtlichen Abgaben ausbezahlt bekommen will. Wenn der Arbeitnehmer sich im Gegenzug verpflichtet, an der Erstellung einer Steuererklärung durch einen vom Arbeitgeber beauftragten Berater mitzuwirken und die Steuererstattungen an den Arbeitgeber abtritt, ist dies nur eine Folge der im Interesse des Arbeitnehmers abgeschlossenen Nettolohnvereinbarung und führt nicht zu einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Erstellung der Steuererklärungen. Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, Nettolohnvereinbarungen seien bei ausländischen Konzernen, die Arbeitnehmer aus dem Mutterland nach Deutschland entsenden, üblich, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Zwar besteht unzweifelhaft ein eigenes Interesse des Arbeitgebers daran, die ausländischen

Arbeitnehmer in Deutschland einsetzen zu können. Zu einer Entsendung sind diese aber – wie die Klägerin selbst ausgeführt hat – nur bereit, wenn ihnen ein bestimmter Nettolohn garantiert wird, damit sie sich nicht mit den inländischen steuerlichen Pflichten und Vorschriften befassen müssen.

Da den Arbeitnehmern in 2003 Arbeitslohn in Höhe von jeweils netto 1.067,20 EUR zugeflossen ist, hätte die Klägerin die hierauf entfallende Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag einbehalten und abführen müssen. Die Berechnung der Lohnsteuer ergibt sich dem Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung (Tz. 5), auf den der Haftungsbescheid verweist. Einwendungen gegen die Berechnung des Finanzamtes hat die Klägerin nicht geltend gemacht. 28

Die vom Finanzamt nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung, gerade die Klägerin in Anspruch zu nehmen, ist nicht zu beanstanden. Als Ermessensentscheidung ist sie nur im Rahmen des § 102 S. 1 FGO auf Ermessensfehler zu überprüfen. Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, ist zwar nach § 42 d Abs. 2 S. 1 EStG der Arbeitgeber Gesamtschuldner. Er hat aber den Erlass des Haftungsbescheides ausdrücklich beantragt. 29

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 30

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 31