
Datum: 17.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 9357/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1217.8K9357.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Klägerin in den Streitjahren - 1991 bis 1994 - für Aktienoptionsrechte und für Zuschüsse zu einem Spar- und Aktienkaufplan zugunsten ihrer Arbeitnehmer zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.

2

Die Klägerin - die A - ist eine zum A-Konzern gehörende Gesellschaft ... Rechts, die in B eine Betriebsstätte unterhält und dort u.a. für befristete Zeit von ausländischen A-Gesellschaften in das Inland entsandte Arbeitnehmer, sog. C, beschäftigt. Muttergesellschaft der Klägerin ist die A1.

3

Ausweislich eines Vermerks der Lohnsteuer-Außenprüfung vom 5. Juni 1985 deckt die Klägerin den Mitarbeiterbedarf zur Durchführung ihrer Aufgaben (Beratung und sonstige Dienstleistungen an andere A-Gesellschaften) durch die Abordnung von Mitarbeitern anderer A-Gesellschaften. Die ursprünglichen Arbeitsverträge der betreffenden Mitarbeiter mit der jeweiligen "Heimat-Gesellschaft" werden nicht aufgehoben. Durch die Versetzung zur Klägerin entstehen daneben neue arbeitsrechtliche Beziehungen zwischen den betroffenen Mitarbeitern und der Klägerin. Die versetzten Mitarbeiter werden in die Organisation der Klägerin integriert und unterliegen hinsichtlich ihrer Tätigkeit den Weisungen der Klägerin. Die Genehmigung von Dienstreisen und Urlaubsanträgen erfolgt durch einen Vorgesetzten bei der Klägerin. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Vermerks (Bl. 79,80 d.A. 8 K 9351/98) Bezug genommen.

4

Zur Frage der Versetzung von Mitarbeitern zur Klägerin existiert zudem eine Besprechungsniederschrift zwischen Teilnehmern der Finanzverwaltung und einem Vertreter der Klägerin vom 00.00.0000. Danach erfolgen die Gehaltsabrechnungen bezüglich der zu ihr

5

entsandten Mitarbeiter unter der Firmenbezeichnung der Klägerin. Sämtliche Zahlungsvorgänge die Klägerin betreffend werden danach innerhalb des A AG-Abrechnungssystems über eine Art Kostenstelle erfasst. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Niederschrift (Bl. 85-87 d.A. 8 K 9351/98) Bezug genommen.

Die A1 räumte den C ab der Gehaltsgruppe ... Optionen auf den Bezug von Aktien der A1 und Aktienwertsteigerungsrechte ein. A1 entscheidet jährlich darüber, welchen der weltweit tätigen Mitarbeitern Optionen eingeräumt werden. In der Mehrzahl der Fälle werden die Mitarbeiter nicht jedes Jahr mit Optionen bedacht. Aufgrund eines Auskunftersuchens bei der ... Steuerbehörde ergaben sich dabei umgerechnet und nach Abzug der in den Einkommensteuer-Veranlagungen der Arbeitnehmer erklärten und erfassten Vorteile eine Bemessungsgrundlage für 1991 in Höhe von 0 DM, für 1992 in Höhe von 90.949 DM, für 1993 in Höhe von 1.289.437 DM und für 1994 in Höhe von 192.232 DM. 6

Zudem räumte die A1 den ... Mitarbeitern - auch während ihrer Tätigkeit im Inland - Zuschüsse zu einem Spar- und Aktienkaufplan, dem ... Plan - ein. Dabei handelt es sich um eine Art Vermögensbildungsplan für Zwecke der betrieblichen Altersversorgung, an dem sich die ...-Mitarbeiter aufgrund eigener Entscheidung beteiligen können. Ob und in welchem Umfang die ... Mitarbeiter an dem ... Plan teilnehmen, ist der Klägerin nicht bekannt. 7

Die Mitarbeiter erhielten in den Streitjahren bei unterschiedlich möglichen Sparleistungen folgende Zuschüsse: 8

- Januar 1989 bis März 1991: 60 v.H. der eigenen Sparleistung (bis zu 10 v.H. des Grundgehalts), 9

- April 1991 bis Juni 1992: 0 v.H. der eigenen Sparleistung (keine Zuschüsse), 10

- Juli 1992 bis Dezember 1993: 50 v.H. der eigenen Sparleistung (bis zu 5 v.H. des Grundgehalts), 11

- Januar 1994 bis Dezember 1994: 60 v.H. der eigenen Sparleistung (bis zu 10 v.H. des Grundgehalts). 12

Das Altersvorsorgeprogramm hat seine Grundlage in steuerlichen Privilegien des ...-Steuerrechts. Der von A1 im Rahmen des Vorsorgeprogramms gewährte Zuschuss bleibt nach ...-Steuerrecht im Zeitpunkt der Gewährung steuerfrei. A1 erwirbt mit dem Zuschuss für den Mitarbeiter A Aktien. Die auf diese Weise erworbenen Aktien verliert der Mitarbeiter, wenn er innerhalb von fünf Jahren seine Beschäftigung innerhalb des A-Konzerns aufgibt. Auch nach der Unverfallbarkeit kann der Mitarbeiter zunächst nicht über die Aktien verfügen. Diese sind im Rahmen des Altersvorsorgeprogramms gebunden. Der Mitarbeiter kann erst im Alter von 59,5 Jahren über die Aktien verfügen. Zu diesem Zeitpunkt wird der im Rahmen des Altersvorsorgeprogramms entnommene Betrag nach ...-Steuerrecht besteuert. Dem Beklagten liegt hierzu eine Liste vor, aus der sich ergibt, dass sich von den in 1989 bis 1994 insgesamt 82 ... C im Jahr 1991 29, in 1992 44, in 1993 46 und in 1994 53 C an dem ... Plan beteiligt haben. 13

Die Klägerin wird für die C mit einer pauschalen Kostenumlage u.a. für die Lohnnebenkosten belastet. Diese ist, unabhängig davon, ob die C am ... Plan teilnehmen, für alle C gleich. In einer Zusammenstellung der Kosten, die bei der Entsendung eines Mitarbeiters verursacht werden, ist der Zuschuss zu dem ... Plan mit einem Durchschnittssatz pro entsandtem ...-Mitarbeiter angegeben. Der auf das ... Plan entfallende Betrag ist für die Klägerin nicht 14

ersichtlich. Die Klägerin trägt hierzu vor, alle Versuche, den individuellen Betrag eines jeden Mitarbeiters in Erfahrung zu bringen, seien bisher ohne Erfolg gewesen, zumal die Fonds nicht von A1, sondern von dritten Gesellschaften verwaltet würden.

Der "Spar- und Aktienkaufplan" und der Aktien-Optionsplan ist Gegenstand eines Schreibens des Finanzministeriums NRW an die A AG vom 00.00.0000. Danach sind die Zuschüsse zum Spar- und Aktienkaufplan, soweit sie im Inland steuerpflichtig sind, aufgrund einer am Ende einer jeden Jahres von der ...-Muttergesellschaft anzufordernden Jahresbescheinigung dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Die Finanzverwaltung ist hinsichtlich des Aktien-Options-Plans damit einverstanden, dass von den Bezügen ein Lohnsteuerabzug nicht vorgenommen, sondern die darauf entfallende Steuer im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren der Arbeitnehmer erhoben wird. Hierin heißt es: "Zu diesem Zweck bitte ich Sie, die in Rede stehenden Herren schriftlich darauf hinzuweisen, daß sie diese Einkünfte in ihrer dem deutschen Finanzamt einzureichenden Einkommensteuererklärung zu deklarieren haben." Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Schreibens Bezug genommen. 15

Aufgrund einer Lohnsteuer-Außenprüfung u.a. für die Streitjahre ergingen am 29. November 1996 für 1991 und am 16. April 1997 u.a. für die Jahre 1992-1994, Teilberichte, die der Beklagte mit Haftungsbescheiden vom 12. Dezember 1996 für 1991 und vom 13. August 1997 für 1992-1994 auswertete. Darin werden die Vorbehalte der Nachprüfung hinsichtlich der jeweiligen Lohnsteuer-Anmeldung nicht aufgehoben. Den Einsprüchen gegen diese Bescheide gab der Beklagte in Einspruchsentscheidungen vom 17. Mai 1999 für 1991 und für 1992-1994 teilweise statt und wies sie im übrigen als unbegründet zurück. Hiergegen hat die Klägerin Klage erhoben, über die noch nicht entschieden ist (Finanzgericht - FG - Köln, Az.: (8 K 3932/99 für 1991 und 8 K 3933/99 für 1992-1994. Ausweislich des Inhalts der Einspruchsentscheidungen ist Streitgegenstand alleine die steuerliche Behandlung sog. ...-Reisen. 16

Der hier streitgegenständliche Sachverhalt ist ebenfalls Gegenstand eines Teilberichtes über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 21. Dezember 1995, den der Beklagte mit Haftungsbescheid vom 28. August 1997 auswertete. Danach haftet die Klägerin für nicht zutreffend einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 84.800 DM für 1991, in Höhe von 583.000 DM für 1992, in Höhe von 1.060.000 DM für 1993 und in Höhe von 424.000 DM für 1994. Die Haftungsbeträge sind darin unter Bezugnahme auf den Teilbericht nach § 162 AO geschätzt. 17

Hiergegen legte die Klägerin am 29. September 1997 Einspruch ein. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Einspruchs Bezug genommen. 18

Mit Einspruchsentscheidung vom 20. November 1998 änderte der Beklagte den Haftungsbescheid und berücksichtigte nunmehr Lohnsteuer-Haftungsbeträge in Höhe von 76.850 DM für 1991, 164.802 DM für 1992, 805.301 DM für 1993 und 242.332 DM für 1994. Zur Begründung führte er aus, hinsichtlich der "..." liege zugunsten der C ein geldwerter Vorteil vor. Dieser liege in der Differenz zwischen dem Kurswert der Aktien im Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechts und dem tatsächlich bezahlten Entgelt. Die Lohnsteuer hieraus betrage ausweislich der von A1 zur Verfügung gestellten Unterlagen und unter Berücksichtigung des für diese Mitarbeiter geltenden Steuersatzes von 53 v.H. 0 DM für 1991, 48.202,97 DM für 1992, 683.401,61 DM für 1993 und 101.882,96 DM für 1994. 19

Der 60%ige Zuschuss der A1 zu den Einzahlungen zum Spar- und Aktienanlageplan sei ebenfalls ein Vorteil im Rahmen des Dienstverhältnisses, der grundsätzlich der Lohnsteuer zu unterwerfen sei. Weil die A AG nicht in der Lage sei, genaue Angaben über die Höhe der 20

dem einzelnen C-Mitarbeiter gewährten Zuschüsse zu machen, aber auch nicht die den inländischen Gesellschaften bzw. Kostenstellen belasteten Pauschalen mitgeteilt habe, seien die Beträge zu schätzen. Bei einem durchschnittlichen Jahresgehalt der betroffenen Mitarbeiter in Höhe von 250.000 DM betrage der Zuschuss bei einer Sparleistung von 10 v.H. 15.000 DM pro Arbeitnehmer. Unter Berücksichtigung der teilnehmenden Arbeitnehmer in den Streitjahren und einer Aufteilung des Aufwands als zu 1/3 auf die Klägerin und zu 2/3 auf die A AG entfallend errechne sich unter Berücksichtigung eines Steuersatzes von 53 v.H. eine weitere Lohnsteuer in Höhe von 76.850 DM für 1991, in Höhe von 116.600 DM für 1992, in Höhe von 121.900 DM für 1993 und 140.450 DM für 1994.

Das Schreiben des Finanzministeriums aus 0000 stehe der Lohnsteuerhaftung nicht entgegen, weil sich die A AG treuwidrig verhalten habe. Weil sie die entsprechenden Mitarbeiter nicht darauf hingewiesen habe, dass der lohnsteuerlicher Vorteil in der jeweiligen Steuererklärung in Deutschland anzugeben sei, sie dies vielfach nicht geschehen. Deshalb habe das Finanzministerium die Regelung im Juni 0000 aufgehoben, wobei keine Bedenken bestünden, auch bereits Lohnsteuer vor diesem Zeitraum nachzuerheben. 21

Die vorrangige Inanspruchnahme der Klägerin vor den C werde darauf gestützt, dass die Steuer - schon wegen der im Einzelfall erheblichen Höhe der Nachforderung und infolge des z.T. ausländischen Wohnsitzes - i.d.R. nicht ebenso schnell und einfach vom Arbeitnehmer hereingeholt werden könne. 22

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 23

Die Klägerin hat am 22. Dezember 1998 Klage erhoben. 24

Sie macht geltend, die Einräumung der Aktien-Optionsrechte stelle keinen von ihr gewährten Arbeitslohn dar. Die Einräumung sei nicht Gegenstand des zwischen ihr und den C bestehenden Arbeitsverhältnisses. Weil es sich damit allenfalls um einen von einem Dritten eingeräumten Vorteil handeln könne, bestehe für sie keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung. Es handele sich zum einen - wie sich auch aus einem Urteil des FG Köln in Sachen 11 K 1662/97 ergebe - nicht um einen "üblicherweise" von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlten Arbeitslohn. 25

Zudem sei sie nicht in den Zahlungsvorgang eingeschaltet. Sie sei am Verfahren zur Einräumung der Optionsrechte nicht beteiligt und habe keine Kenntnis davon, welchen C ... eingeräumt und von diesen ausgeübt würden. Voraussetzung für die Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt für Drittlohn sei aber gerade eine solche Einschaltung in den Zahlungsvorgang und eine damit verbundene Kenntnis über die Höhe des Drittlohns. Sie aber habe in keiner Art und Weise Kenntnis über die Einräumung von Aktienoptionen an ihre Mitarbeiter durch die Muttergesellschaft erlangt. Die Auffassung der Beklagten, sie hätte sich solche Kenntnisse von der Muttergesellschaft verschaffen müssen, sei nicht nachvollziehbar. Eine Organschaft zwischen ihr und der Muttergesellschaft bestehe jedenfalls nicht. Es entspreche im übrigen der BFH-Rechtsprechung, dass die Tochtergesellschaft gesellschaftsrechtlich gar nicht die Möglichkeit habe, Unterlagen von ihrer Muttergesellschaft zu verlangen. 26

Desweiteren stünde das Schreiben des Finanzministeriums NRW aus 0000 ihrer Lohnsteuerhaftung entgegen. Der Hinweis an die betroffenen Arbeitnehmer hinsichtlich der persönlichen Erklärung der Vorteile in deren jeweiligen Einkommensteuererklärung sei zwar nicht durch sie, aber durch die A1 erfolgt. Sie hätte mangels Kenntnis darüber, welchen 27

Mitarbeitern solche Optionsrechte eingeräumt worden seien, einen solchen Hinweis auch gar nicht erteilen können.	
Im übrigen sei es auch ermessensfehlerhaft, sie als Haftende vor dem jeweiligen Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen. Der pauschale Hinweis auf die Höhe der Nachforderung und den Wohnsitz der Mitarbeiter sei nicht ausreichend.	28
Schließlich gehe der Beklagte von einem falschen Zuflusszeitpunkt aus, weil zutreffender Zuflusszeitpunkt der bei der Optionsgewährung und nicht der zur Zeit der Ausübung der Option sei. Wenn auch der BFH in neuerer Zeit etwas anderes entschieden habe, sei diesbezüglich das letzte Wort noch nicht gesprochen.	29
Bei den Zuschüssen zu den ... Plan gelte ebenfalls, dass kein Arbeitslohn vorliege, weil sie weder an der Zuschussgewährung mitgewirkt habe noch die Zuschussgewährung als Entgelt für eine Leistung erfolgt sei, die die Mitarbeiter im Rahmen ihres Dienstverhältnisses für sie erbracht hätten. Aber selbst wenn es sich um Arbeitslohn der A1 und damit eines Dritten handele, sei sie nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, weil zum einen die Zuschüsse nicht üblicherweise gewährt würden. Zum anderen habe sie auch hier nicht über die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Kenntnisse verfügt, welche ...-Mitarbeiter an dem ... Plan teilnahmen und Zuschüsse erhalten hätten. Sie sei hierüber auch nicht von den Mitarbeitern unterrichtet worden. Dass sie - wie andere konzernzugehörige Unternehmen - mit einer pauschalen Kostenumlage durch die A1 belastet werde, ändere hieran nichts. Es handele sich hierbei um eine pauschale Lohnnebenkostenbelastung, die einen konkreten Bezug zu den individuellen Zuschüssen nicht ermögliche. Außerdem sei aus der Kostenumlage nicht einmal der auf das ... Plan entfallende pauschale Umlagebetrag ersichtlich.	30
Unabhängig hiervon gelte, dass der Zuschuss der A1 im Zeitpunkt der Gewährung mangels Verfügungsmacht der Mitarbeiter über die Aktien noch nicht zugeflossen sei. Die Mitarbeiter hätten über die Aktien nicht vor dem Erreichen der Altersgrenze von 59,5 Jahren verfügen können; Dividenden seien ebenfalls der Altersvorsorgeinvestition zugeführt worden. Zudem seien Ansprüche der Mitarbeiter auf die Aktien innerhalb der ersten fünf Jahre verfallbar gewesen, so dass kein Zufluss von Arbeitslohn vorgelegen habe.	31
Schließlich sei auch die Schätzung der Höhe nach unzutreffend. Alleine die Annahme, dass die Mitarbeiter im Durchschnitt 25.000 DM als eigene Sparleistung aufbrächten, sei realitätsfremd. Der Beklagte habe im übrigen bei seiner Schätzung die unterschiedliche Sparquote und Zuschuss Höhe in den Streitjahren nicht beachtet.	32
Die Klägerin beantragt,	33
den Lohnsteuerhaftungsbescheid für die Jahre 1991 bis 1994 vom 28. August 1997 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20. November 1998 aufzuheben,	34
hilfsweise die Revision zuzulassen.	35
Der Beklagte beantragt,	36
die Klage abzuweisen,	37
hilfsweise die Revision zuzulassen.	38
Er macht ergänzend zu den Gründen der Einspruchsentscheidung geltend, die Klägerin könne sich nicht darauf berufen, dass die Zuwendungen von dritter Seite keinen Arbeitslohn	39

darstellten. Es bestünden nämlich keine eigenen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen der C zu der Muttergesellschaft, die den Veranlassungszusammenhang ausschließen könnten, weil das jeweilige Arbeitsverhältnis zur Muttergesellschaft ruhe.

Die Frage der Üblichkeit des Arbeitslohnes eines Dritten sei nur in den Fällen zu prüfen, in denen kein Organverhältnis vorliege. Da es bei Konzernen häufig vorkomme, dass Mitarbeiter von anderen Konzerngesellschaften Zahlungen erhielten, würde - wenn in diesen Fällen der Lohnsteuerabzug von der Üblichkeit abhinge - letztendlich dem Lohnsteuerabzug für viele Zahlungen die Grundlage entzogen. Da an den Aktienoptionen alle Arbeitnehmer ab einer gewissen Gehaltsstufe teilnahmen, sei es für Mitarbeiter dieser Stufen üblich, neben ihrem Gehalt möglicherweise auch Optionsrechte zu bekommen. 40

Im übrigen sei die Klägerin zum Lohnsteuerabzug verpflichtet gewesen. Wenn sie auch nicht direkt in den Zahlungsvorgang eingeschaltet gewesen sei, habe sie im Prinzip von den Lohnzahlungen der Konzernmutter gewusst. Sie hätte deswegen die erforderlichen Angaben wegen des Organschaftsverhältnisses von der Muttergesellschaft einfordern können und müssen. Dies gelte erst Recht im Hinblick auf das Schreiben des Finanzministeriums aus dem Jahre 0000. Verweigere die Konzernmutter dem Arbeitgeber und der Finanzverwaltung diese Angaben, so müsse die daraus folgende Verhinderung des Lohnsteuerabzugs dem Arbeitgeber zugerechnet werden. 41

Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer ergebe sich zudem aus der Vorschrift des § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG, nämlich dann, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung der durch einen Dritten eingeräumten Vorteile mitgewirkt habe. Davon sei hier auszugehen, weil zwischen dem Dritten - der A1 - und der Klägerin eine enge wirtschaftliche und tatsächliche Verknüpfung bestehe. 42

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichts- und Steuerakten, auf den Auszug aus den Prüferhandakten (1 Ordner) und auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 17. Dezember 2002 Bezug genommen. 43

Entscheidungsgründe 44

Die Klage ist begründet. 45

1. Der Haftungsbescheid vom 28. August 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 46

Dabei kann dahinstehen, ob es dem Beklagten möglich war, den streitgegenständlichen Haftungsbescheid zu erlassen, nachdem er für den Haftungszeitraum 1991 bis 1994 bereits zuvor Haftungsbescheide erlassen hatte (vergl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1995 VI R 52/94, BStBl II 1995, 555 einerseits und BFH-Urteil vom 21. Juni 1989 VI R 31/86, BStBl II 1989, 909 andererseits; vergl. auch Klein/Rüsken, AO, 5. Auflage, § 173 Rz. 155-157). 47

Eine Haftung der Klägerin kommt nämlich jedenfalls deshalb nicht in Betracht, weil sie hinsichtlich der den C eingeräumten streitgegenständlichen Vorteile nicht verpflichtet war, Lohnsteuer einzubehalten. 48

Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes - EStG - haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom 49

Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn u.a. von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 der Abgabenordnung - AO - hat (inländischer Arbeitgeber). Nach Satz 2 der Vorschrift unterliegt der Lohnsteuer auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn. Gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden.

Werden solche Bezüge oder Vorteile nicht vom Arbeitgeber unmittelbar, sondern von einem Dritten erbracht, bedarf es für die Beurteilung der Verpflichtung des Arbeitgebers zum Lohnsteuerabzug der Unterscheidung, ob es sich um sog. unechten oder echten Arbeitslohn eines Dritten handelt. Eine sog. unechte Lohnzahlung eines Dritten ist dann anzunehmen, wenn der Dritte lediglich als Leistungsmittler fungiert. Der Arbeitgeber muss den von einem Dritten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis geleisteten Arbeitslohn selbst dem Lohnsteuerabzug unterwerfen, wenn der Dritte in die Zahlung als Leistungsmittler des Arbeitgebers eingeschaltet ist. Der den Dritten als Leistungsmittler einsetzende Arbeitgeber bleibt der den Arbeitslohn Zahlende. Das ist z.B. der Fall, wenn der Dritte die Stellung einer Kasse des Arbeitgebers innehat oder wenn der Dritte im Auftrag des Arbeitgebers leistet. In solchen Fällen ergibt sich die Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers aus § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG. Liegen hingegen echte Lohnzahlungen eines Dritten vor, ist der Arbeitgeber nur unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet. Voraussetzung ist dann, dass der Dritte den Vorteil für eine Beschäftigung des Begünstigten gewährt hat, dieser Vorteil deshalb als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber zu betrachten ist, dass es sich bei dem Vorteil um üblicherweise von einem Dritten gezahlten Arbeitslohn handelt und der Arbeitgeber in den Vorgang der Vorteilsgewährung eingeschaltet war oder die Arbeitnehmer den Arbeitgeber über die Vorteile unterrichtet haben (vergl. zum Ganzen: BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BStBl II 2002, 230).

a. Dies zugrundegelegt handelt es sich bei den den C eingeräumten Vorteilen, soweit die Aktienoptionsrechte betroffen sind, um solche, die nicht von der Klägerin, sondern von einem Dritten, nämlich von ihrer Muttergesellschaft A1 eingeräumt worden sind. Der Senat mag dabei nicht zu erkennen, dass sich insoweit eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung - wie der Beklagte meint - bereits aus § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG ergäbe, weil es sich um unechten Arbeitslohn eines Dritten handele. Soweit der Beklagte hierzu - offensichtlich in Abkehr von der Annahme des Vorliegens einer Organschaft zwischen der Klägerin und der A1 - geltend macht, zwischen der Klägerin und der A1 bestehe eine enge wirtschaftliche Verknüpfung aufgrund eines bestehenden Konzernverbundes, so dass die Klägerin an der Verschaffung des Vorteils mitgewirkt habe, ist dies nach dem o.g. Maßstab nicht ausreichend. Denn die Tatsache des Vorliegens von Vorteilen innerhalb eines Konzerns rechtfertigt weder die Annahme, die A1 bildete eine Kasse der Klägerin noch ergibt sich hieraus ohne weiteres eine Vorteilsgewährung in deren Auftrag. Wäre alleine die Konzernzugehörigkeit ausreichendes Kriterium für die Annahme von unechten Lohnzahlungen eines Dritten, wäre zudem die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Frage, ob Vorteile einer Konzerngesellschaft nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfrei sein können (vergl. dazu BFH-Urteil vom 8. November 1996 VI R 100/95, BStBl II 1997, 330) nicht verständlich. Denn wenn bei der unechten Lohnzahlung der Arbeitgeber der den Arbeitslohn Zahlende bleibt, wird der gewährte Vorteil rechtlich als ein von ihm stammender Vorteil im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt, so dass es nur konsequent wäre, diesen Vorteil als unter § 8 Abs. 3 EStG fallend zu qualifizieren. Die

Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG für Vorteile innerhalb eines Konzerns zu verneinen, liegt demgemäß der Gedanke zugrunde, dass dann ein als Lohn zu beurteilender Vorteil gerade nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten stammt (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG im Fall der Vorteilsgewährung im Konzern ebenfalls zugrundelegend: Niedersächsisches FG, Urteil vom 28. Januar 1999 XI R 641/97, EFG 2000, 1323). Entsprechend hat der BFH im von der Klägerseite aufgeführten Urteil vom 24. Januar 2001 (I R 119/98, BStBl II 2001, 512) zur Frage der Besteuerung von Aktienoptionen als Arbeitslohn entschieden, dass bei der Gewährung des Optionsrechts von einem Dritten - dort einer ausländischen Konzernobergesellschaft - der Arbeitgeber - dort eine inländische Konzerntochtergesellschaft - nicht zum Einbehalt der bei der Ausübung des Optionsrechts auf die Zuwendung entfallenden Lohnsteuer gemäß § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG verpflichtet ist, wenn er keine konkrete Kenntnis von dieser Zuwendung hat. Damit ist implizit auch entschieden, dass alleine das Bestehen eines Konzernverhältnisses nicht die Annahme rechtfertigt, es liege ein Fall der sog. unechten Lohnzahlung eines Dritten und damit eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Angesichts dessen vermag der Senat auch nicht der Auffassung des Beklagten zu folgen, ein unechter Arbeitslohn eines Dritten liege bereits deshalb vor, weil mit der Gewährung der Aktienoptionen eine Gehaltsumwandlung erfolge.

Sind danach die von der Konzernmuttergesellschaft der Klägerin zugunsten der C eingeräumten Aktienoptionen nach den Grundsätzen der echten Lohnzahlung durch Dritte zu beurteilen, kann der Senat weiter offenlassen, ob es sich bei diesen Vorteilen der C um eine Frucht der Arbeitsleistung für die Klägerin und ob es sich um üblicherweise von einem Dritten gezahlten Arbeitslohn handelt. Denn die Lohnsteuerabzugsverpflichtung der Klägerin scheitert daran, dass sie keine konkrete Kenntnis von den gewährten Vorteilen hatte. Liegt eine echte Lohnzahlung eines Dritten vor, besteht eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG nämlich nur dann, wenn der Arbeitgeber über die Höhe der Löhne in Kenntnis gesetzt wird, z.B. dadurch, dass er in den Zahlungsvorgang eingeschaltet wird oder dass seine Arbeitnehmer über derartige Zuflüsse Angaben machen. Denn der Arbeitgeber ist nicht befugt, Besteuerungsgrundlagen zu Lasten Dritter - nämlich seiner Arbeitnehmer - zu schätzen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 1997 VI R 23/94, BStBl II 1999, 323; BFH-Urteil BFH/NV 2001, 1482). Dass die Klägerin über entsprechende Kenntnisse nicht verfügte, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Soweit der Beklagte hierzu geltend macht, die Klägerin hätte die erforderlichen Angaben von der Muttergesellschaft einfordern können und müssen, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Abgesehen davon, dass diese Informationsverschaffung - wie die Klägerin zurecht geltend macht - nur auf faktischer Grundlage gelingen kann, weil nicht ersichtlich ist, wie sich die Klägerin von ihrer Muttergesellschaft rechtlich entsprechende Informationen beschaffen können soll, wenn sie ihr von der Konzernmuttergesellschaft etwa verweigert würden (vergl. dazu BFH-Beschluss vom 10. Mai 2001 I S 3/01, BFH/NV 2001, 957), ist dies nach Auffassung des Senats für die Begründung der Lohnsteuerabzugsverpflichtung nicht ausreichend. Es kommt nach dem obigen Maßstab nämlich nicht darauf an, ob die Klägerin die für den Lohnsteuerabzug zutreffende Bemessungsgrundlage zutreffend ermitteln kann, sondern darauf, dass sie hierüber in Kenntnis gesetzt wird. Denn es ist nicht ersichtlich, auf welcher rechtlichen Grundlage eine Ermittlungspflicht des Arbeitgebers fußte (gegen eine Befragungspflicht des Arbeitgebers im Falle der Trinkgeldgewährung ebenso: Schmidt/Drenseck, EStG, 21. Auflage, § 38 Rz. 10).

52

b. Nichts anderes gilt für die Zuschüsse der A1 hinsichtlich des Vermögenssparplans ... Plan. Auch insoweit erfolgt die Vorteilsgewährung durch die A1 als Dritter und nicht von der Klägerin. Es liegt hinsichtlich des ... Plan auch kein Fall der unechten Lohnzahlung eines

53

Dritten vor. Dem steht nicht entgegen, dass - anders als bei den Aktienoptionen - die Klägerin im Wege einer ihr belasteten Lohnnebenkostenpauschale von der A1 auch insoweit die Kosten des ... Plan mitträgt. Der Senat vermag dabei nicht zu erkennen, dass die A1 als Dritte in die Zahlung des Zuschusses als Leistungsmittler des Arbeitgebers eingeschaltet ist.

Zum einen fungiert die A1 insoweit nicht als Kasse der Klägerin. Soweit dies in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - bisher angenommen worden ist, handelt es sich um Fälle, die mit dem vorliegenden nicht vergleichbar sind. In dem der Entscheidung vom 27. Januar 1961 zugrundeliegenden Fall (BFH-Urteil VI R 249/60 U, BStBl III 1961, 167) waren Beihilfen eines Arbeitgebers über eine gemeinsam mit zwei ihr nahestehenden anderen Firmen gegründete Sozialkasse gewährt worden. Der BFH hat die Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers bejaht, weil er die Mittel für die Beihilfen der Kasse ersetzte und er maßgebenden Einfluss bei der Verteilung hatte. Aufgrund dieser engen Beziehung hat es der BFH für gerechtfertigt gehalten anzunehmen, dass die Kasse nur als Organ des Arbeitgebers tätig geworden ist und der Arbeitgeber durch die Zwischenschaltung einer Kasse nicht von der Lohnsteuerabzugsverpflichtung befreit werde. In einem weiteren Fall wurden ebenfalls lohnsteuerliche Vorteile unter Zwischenschaltung einer selbständigen Unterstützungskasse geleistet (BFH-Urteil vom 28. März 1958 VI R 233/56S, BStBl III 1958, 268)

54

Zwar werden auch hier die Mittel für das ... Plan über die pauschale Umlage von der Klägerin "ersetzt". Hierfür hat sie aber nicht die A1 zwischengeschaltet. Dass die Leistungen des ... Plan von einem Dritten erbracht werden, ist ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die Vertragsbeziehungen zwischen der C zu der Klägerin zeitlich begrenzt sind, die Teilnahme am ... Plan hingegen auf Dauer in Bezug auf die Konzernmutter angelegt ist. Aufgrund dessen hat die Klägerin auch keinerlei Einfluss hinsichtlich der Ausgestaltung des ... Plan. Es ist auch sonst nicht erkennbar, dass es sich um eine Auszahlung von Leistungen der Klägerin über einen Dritten handelte, über die die Klägerin eine gewisse Mindestsachherrschaft oder eine Möglichkeit der Einflussnahme innehatte (vergl. dazu Schmidt/Drenseck, EStG, 20. Auflage, § 38 Rz. 9). Denn die Klägerin hat hierzu unwidersprochen vorgetragen, die Lohnnebenkostenpauschale sei für alle C identisch, gleich, ob die C an den Vermögenssparplan teilnähmen oder nicht. Sie könne nicht ansatzweise erkennen, welcher Betrag der Pauschale auf das ... Plan entfalle. Damit stellt sich der Sachverhalt aber so dar, dass alleine die A1 die Sachherrschaft über die entsprechenden Zahlungen innehatte und der Klägerin die Kosten für die Dauer der Tätigkeit der C bei ihr lediglich weiterbelastet werden, weil sich die Zuordnung des Aufwandes für diese Zeit betriebswirtschaftlich rechtfertigt. Aus diesem Grunde ist der Fall auch nicht mit einem solchen vergleichbar, in denen ein Dritter im Auftrag des Arbeitgebers lohnsteuerliche Vorteile gewährt (vergl. dazu BFH-Urteil vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BStBl II 1993, 687). Die Bejahung einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung bei dieser Fallgestaltung führte dazu, dass die Klägerin auch für solche Arbeitnehmer einen Lohnsteuerabzug - hergeleitet aus der Kostenpauschale - vornehmen müsste, die gar nicht am ... Plan teilgenommen haben. Wie dies gegenüber diesen Arbeitnehmern zu rechtfertigen wäre, ist nicht ersichtlich und auch vom Beklagten nicht dargelegt worden.

55

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Vortrag der Klägerin, die entsendende Gesellschaft - also auch die A1 - sei Zahlstelle der Klägerin, soweit dies zur Erleichterung der Wahrnehmung fortbestehender privater Verpflichtungen der entsandten Arbeitnehmer erforderlich sei. Denn sie hat in der mündlichen Verhandlung vom 17. Dezember 2002 die Bedeutung dieses Vortrags dahingehend klargestellt, dass Gehaltsteile der C in Deutschland nicht ausgezahlt würden, sondern zur Deckung privater Verpflichtungen der C über die entsendende Gesellschaft verwendet würden. Dies berührt, soweit der ... Plan betroffen ist,

56

aber allenfalls den Eigenanteil der C zu diesem Programm, nicht aber die Gewährung des Zuschusses hierzu seitens der A1.

Weil deshalb die Zuschüsse zum ... Plan ebenfalls nach den Kriterien zur echten Lohnzahlungen Dritter zu beurteilen sind, besteht auch insoweit keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung der Klägerin mangels konkreter Kenntnis über die Höhe der Vorteile infolge der fehlenden Einbindung in den Zahlungsvorgang. Insoweit wird auf die obigen Ausführungen zu 1 a. verwiesen. 57

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 58

3. Die Revision wird mit Rücksicht auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren VI R 45/02 wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. 59