

Lohnzahlung durch Dritte

von Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, Albertakademie - Hamburg

I. Vorbemerkung

Die Frage, was denn alles zum Arbeitslohn gehört, der lohnversteuert werden muss, stellt sich, spätestens dann, wenn ein Arbeitnehmer eine Zuwendung nicht direkt vom Arbeitgeber sondern von einem „Dritten“ z.B. einem Geschäftsfreund des Arbeitgebers erhält. Dabei geht es um Zuwendungen (Bargeld, Waren oder Dienstleistungen, Rabatte) von Personen, mit denen der Empfänger keinen Arbeitsvertrag geschlossen hat. Schon bei Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter ist im Einzelfall vielfach zweifelhaft ob damit eine lohnsteuerpflichtige Zuwendung vorliegt – von der Frage der Bewertung einmal ganz abgesehen. Besonders problematisch hinsichtlich der steuerrechtlichen Einordnung sind - wie nachfolgend gezeigt wird - Zuwendungen, wie z.B. Trinkgelder, Geschenke oder Preisvorteile beim Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die nicht direkt vom Arbeitgeber sondern von einem Dritten gewährt werden.

II. Ausgangslage

Bereits aufgrund des Artikels 18 Abs. I Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes für das Herzogtum Oldenburg vom 12. Mai 1906¹ waren „Zuwendungen, welche als Dienstleistung für eine dienstliche oder berufliche Tätigkeit des Beamten, Angestellten oder Arbeiters von dem Dienstherrn oder Arbeitgeber oder mit dessen Willen von Dritten gewährt werden und einen Bestandteil der Bezüge bilden, steuerpflichtig, auch wenn sie nicht klagbar sind“.

Der Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland ist noch einen Schritt weiter gegangen. Gemäß § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt Arbeitslohn der Lohnsteuer, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden. Dies soll nach dem Willen des Gesetzgebers insbesondere angenommen werden, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen im Sinne von § 15 des Aktiengesetzes sind. In § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG wird der Arbeitnehmer darüber hinaus verpflichtet, seinem Arbeitgeber die von einem Dritten gewährten Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums anzugeben, damit der eigentliche Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug vornehmen kann. Mit dieser Vorschrift wird aber nichts darüber ausgesagt, was denn nun als derartige Vergütung anzusehen ist. § 38 ist im Einkommensteuergesetz systematisch unter VI. Steuererhebung und hier wiederum unter 2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) aufgeführt. Damit setzt § 38 EStG voraus, dass die Zuwendungen durch den Dritten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG darstellen. Aber wann sind Zuwendungen durch Dritte Arbeitslohn?

III. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)

¹ Gesetzblatt für das Herzogtum Oldenburg, Band XXXV., hrsg. am 15.6.1906

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben den Löhnen und Gehältern auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Was als „andere Bezüge“ und „Vorteile“ anzusehen ist, definiert das Gesetz nicht. Zur Frage, wann steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt gibt es eine umfangreiche höchstrichterliche Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof (BFH)². Danach gehören zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Vorteile werden "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn der Vorteil mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Der Annahme von Arbeitslohn steht auch nicht entgegen, wenn die Zuwendung durch einen Dritten erfolgt, sofern sie ein Entgelt "für" eine Leistung ist, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass die Zuwendung des Dritten sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht³.

Zur Frage, wann steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt, müssen meines Erachtens folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sein:⁴

1. der Mitarbeiter muss durch die Zuwendung objektiv bereichert sein,
2. die Zuwendung muss durch das individuelle Arbeitsverhältnis aufgrund einer konkreten Arbeitsleistung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber veranlasst sein,
3. die Zuwendung muss mit Wissen und Willen des Arbeitgebers erfolgt sein, er muss aktiv in die Vorteilsgewährung eingeschaltet sein und im Ergebnis über Art, Höhe und Zuflusszeitpunkt des Vorteils entscheiden,
4. die Zuwendung muss dem Arbeitnehmer zugeflossen sein und er muss über die Zuwendung frei verfügen können.

Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Leistung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber belohnt werden soll. Das ist der Fall, wenn der Arbeitgeber, dem die Leistung zugute kommt, über Art, Höhe und Zufluss der Zuwendung entscheiden kann. Fehlt dieses Entscheidungskriterien liegt auch kein Arbeitslohn vor.

Bei Leistungen durch einen Dritten ist somit besonders sorgfältig zu prüfen, ob überhaupt Arbeitslohn vorliegt. Für diesen Fall kommt es darauf an, dass ein Zusammenhang zwischen einer Leistung des Arbeitnehmers und seinem Dienstverhältnis gewahrt ist. Ein solcher Zusammenhang kann nur dann angenommen werden, wenn z.B. der Dritte Verpflichtungen des Arbeitgebers übernommen hat und der Arbeitnehmer den erlangten Vorteil als Frucht seiner Dienstleistung für den Arbeitgeber betrachten kann⁵. Dies ist in der Regel der Fälle von Vorteilsgewährungen durch Dritte der absolute Ausnahmefall.

IV. Zuwendungen Dritter an Arbeitnehmer

² Schmidt/Drenseck EStG § 19 Rz 16 ff mit zahlreichen Beispielen

³ BFH-Urteil vom 23. April 2009 VI R 39/08

⁴ Albert, DB 1992 S. 1954, DB 2004 S. 1958

⁵ Schmidt/Drenseck § 19 Rz. 39

1. Grundsätzliche Anmerkungen

Als steuerpflichtiger Arbeitslohn, der von einem Dritten gewährt wird, können nur solche Vorteile (objektive Bereicherungen) angesehen werden, die der Arbeitnehmer als Lohn für eine konkrete Arbeitsleistung zugunsten seines Arbeitgebers erhält. Der dem Arbeitnehmer gewährte Vorteil muss im Sinne und Interesse des Arbeitgebers erfolgen, denn schließlich soll die Arbeitsleistung für den Arbeitgeber belohnt werden. Für eine Beschäftigung sind solche Zuwendungen und Vorteile anzusehen, auf die der Arbeitgeber hinsichtlich

- Art und Höhe des Vorteils und
- Auswahl der begünstigten Arbeitnehmer

einen entscheidenden Einfluss hat. Soweit diese Kriterien vom Zufall abhängen kann nicht unterstellt werden, dass die Zuwendung für eine Arbeitsleistung gewährt wird. Das „für eine Beschäftigung“ ist m.E. so zu verstehen, dass damit nur Vorteile aus Anlass konkreter Dienstleistungen für den Arbeitgeber gemeint sind. Hierauf muss der Arbeitgeber einen entscheidenden Einfluss haben. Wer sollte sonst ein Interesse daran haben, dem Arbeitnehmer etwas zu gewähren, was dem Arbeitgeber und nicht dem Dritten selbst zugute kommt? Leistet dagegen der Arbeitnehmer etwas für den Dritten, so entsteht eine neue Beziehung, die vom eigentlichen Dienstverhältnis mit dem Arbeitgeber losgelöst ist. Mag sein, dass der Arbeitnehmer durch den Vorteil eines Dritten bereichert ist. Der Vorteil hat aber seine Grundlage nicht in der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber, sondern in der Leistung für den Dritten. In diesem Fall hat das Verhältnis Arbeitnehmer zum Dritten eine ganz neue Dimension. Sie beruht nicht auf dem Verhältnis Arbeitnehmer - Arbeitgeber⁶.

Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn der Dritte lediglich als Zahlstelle in die Arbeitslohnzahlung eingeschaltet ist und sich den gezahlten Arbeitslohn vom Arbeitgeber erstatten lässt. In diesem Fall zahlt der Dritte tatsächlich den Arbeitslohn anstelle des eigentlichen Arbeitgebers. Dagegen bleiben freiwillige Zusatzleistungen Dritter an Arbeitnehmer lohnsteuerrechtlich unerheblich, da sie auf einer eigenständigen Rechtsbeziehung des Arbeitnehmers zu dem Dritten beruhen, wodurch die Kausalität mit dem Dienstverhältnis unterbrochen wird⁷.

In der Literatur wird häufig von unechten und echten Lohnzahlungen Dritter gesprochen⁸. In diesem Zusammenhang liegt nach Dreseck⁹ eine unechte Lohnzahlung dann vor, wenn der Dritte lediglich als Zahlstelle des Arbeitgebers anzusehen ist, die Zahlung an den Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers durch den Dritten erfolgt. Beispiel: der Arbeitnehmer erhält sein Gehalt nicht vom unmittelbaren Arbeitgeber sondern der Muttergesellschaft des Arbeitgebers.

Dagegen liegt nach Dreseck eine echte Lohnzahlung dann vor, wenn der Dritte nicht lediglich als Zahlstelle anzusehen ist. Ein solcher Fall kann gegeben sein, wenn eine Konzerngesellschaft den Mitarbeitern einer anderen Konzerngesellschaft den verbilligten

⁶ Crezelius in Grundfragen des Lohnsteuerrechts, hrsg. von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Köln 1986, S. 115

⁷ FN 6

⁸ Siehe z.B. Lademann, EStG § 38

⁹ Schmidt/Dreseck EStG § 38 Rz. 9 und 10

Einkauf von Waren aus ihrem Sortiment ermöglicht und der Arbeitgeber in die Vorteilsgewährung eingebunden ist (also von der Vorteilsgewährung weiß, diese will und die Art und Höhe des Vorteils an den einzelnen Mitarbeiter bestimmt).

2. Konsequenzen für den Lohnsteuerabzug

Gemäß dem seit 2004 geltenden § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG ist nunmehr der Arbeitnehmer verpflichtet, seinem Arbeitgeber am Ende des Lohnzahlungszeitraums (in der Regel der Monat) von Dritten erhaltene und gewährte Zuwendungen anzugeben. Der eigentliche Arbeitgeber hat damit die Verpflichtung, für diese Zuwendungen den Lohnsteuerabzug durchzuführen. Obwohl die Zuwendung nicht von ihm stammt, hat er die Lohnsteuer zu berechnen, vom zu zahlenden Arbeitslohn einzubehalten, in die Lohnsteueranmeldung aufzunehmen und an das Finanzamt abzuführen. Darüber hinaus ist der Arbeitgeber nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zugleich verpflichtet, den Sozialversicherungsbeitrag zu berechnen und selbst den halben Sozialversicherungsbeitrag zu übernehmen, obwohl der Vorteil nicht von ihm sondern von einem Dritten gewährt wurde.

Die im Einzelfall ohnehin schwierige Abgrenzung von Zuwendungen als Arbeitslohn oder steuerfreie Zuwendung stellt den Arbeitnehmer, der von einem Dritten eine Zuwendung erhält, praktisch vor eine unlösbare Aufgabe. Denn er muss jetzt entscheiden, ob er den Erhalt der Zuwendung – weil sie möglicherweise steuerpflichtiger Arbeitslohn ist – seinem Arbeitgeber zum Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums angibt. Erhält zum Beispiel der Arbeitnehmer in seiner Funktion als Einkäufer seines Arbeitgebers vom Lieferanten zum Weihnachtsfest eine Flasche Wein oder einen Weihnachtsstollen, so ist vom Arbeitnehmer zu entscheiden, ob er den Empfang seinem Arbeitgeber als steuerpflichtige Zuwendung durch einen Dritten melden muss. Meldet der Arbeitnehmer den Empfang so ist anschließend vom Arbeitgeber zu entscheiden, ob es sich um eine Lohnzahlung durch einen Dritten handelt. Bejaht der Arbeitgeber diese Frage, hat er die Flasche Wein bzw. den Weihnachtsstollen zu bewerten, damit eine Lohnversteuerung vorgenommen werden kann.

Den Lohnsteuerabzug hat der Arbeitgeber gemäß § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG dann vorzunehmen, wenn er weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden. Die schwammige Formulierung „erkennen kann“ macht die Vorschrift im Grunde nicht justiziabel, zumal es keine gesetzliche Pflicht des Arbeitgebers gibt, sich Kenntnis davon zu verschaffen, welche Zuwendungen der Arbeitnehmer von einem Dritten erhalten hat¹⁰. Es gibt auch keine gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers, die Mitarbeiter auf die Anzeigepflicht hinzuweisen. Meldet der Arbeitnehmer den Empfang solcher Zuwendungen nicht, hat der Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 4 Satz 3 2. Halbsatz EStG dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen, wenn der Arbeitnehmer keine Angabe oder eine erkennbar unrichtige Angabe macht. Fraglich ist in diesem Zusammenhang wie der Arbeitgeber solche Drittzugewendungen erkennen soll, wenn der Arbeitnehmer keine Meldung macht.

Der Gesetzgeber sollte sich nicht scheuen, diese im Grunde unpraktikable Vorschrift ersatzlos zu streichen. Sie führt in den Betrieben zur Unsicherheit bei den Betroffenen was denn nun zu melden ist und bei den Arbeitgebers zu einem enormen Verwaltungsaufwand hinsichtlich der Prüfung, ob eine steuerpflichtige Zuwendung des Dritten vorliegt, wie sie zu bewerten ist und

¹⁰ Schmidt/Drenseck EStG § 38 Rz 11

wie der Steuerabzug vorgenommen werden muss¹¹. Möglicherweise führt die Zuwendung des Dritten beim Arbeitnehmer gar nicht zum Lohnsteuerabzug, wenn z.B. die Sachzuwendung beim Arbeitnehmer zusammen mit anderen Sachzuwendungen im jeweiligen Zuflussmonat einen Wert von nicht mehr als 44 Euro hat. In diesem Fall greift die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit der Folge, dass die gemeldete, geprüfte und bewertete Zuwendung nicht lohnversteuert wird.

Ist der Arbeitgeber nicht aktiv in die Vorteilsgewährung durch einen Dritten eingeschaltet, müsste der Arbeitgeber zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs zunächst feststellen, ob und wenn ja welcher Mitarbeiter welchen Vorteil mit welchem Wert wann aus welchem Grund erhalten hat. Dies erfordert für den Arbeitgeber einen außerordentlich hohen Verwaltungsaufwand der unverhältnismäßig ist und mit Blick auf die Haftung des Arbeitgebers gem. § 42d EStG nicht zumutbar ist.

V. Aktuelle BFH-Rechtsprechung zum Thema Lohnzahlung durch Dritte

Erst jüngst hat sich der BFH mit der Frage der Lohnzahlung durch Dritte auseinandergesetzt. Mit Urteil vom 23.4.2009¹² hat der BFH entschieden, dass der einem Arbeitnehmer von einem Dritten verliehene Nachwuchsförderpreis zu Arbeitslohn führt, wenn die Preisverleihung nicht vor allem eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers darstellt, sondern wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat.

Im Urteilsfall hatte der Marktleiter eines Lebensmitteleinzelhändlers einen vom Prüfungsverband der Genossenschaft, dem der Arbeitgeber angehörte, Nachwuchsförderpreis erhalten. Der Marktleiter hatte sich für den Nachwuchsförderpreis beworben. Der Arbeitgeber hatte die im Rahmen des Dienstverhältnisses erbrachten Leistungen für den Arbeitgeber gewürdigt und die Preisverleihung an den Marktleiter befürwortet.

Der BFH kam wie die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg) zum Ergebnis, dass der vom Prüfungsverband gewährte Nachwuchsförderpreis als Lohnzahlung durch einen Dritten zur Steuerpflicht führt. Der Zusammenhang des Preises mit dem Dienstverhältnis des Marktleiters sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Ausschlaggebend für die Entscheidung war, dass der BFH den Preis als Würdigung der fachlichen Leistungen des Marktleiters für seinen Arbeitgeber und damit als Frucht der Arbeit anzusehen angesehen hat, weil der Preis Ausfluss der vom Marktleiter erreichten betriebswirtschaftlichen Ziele und seiner Fähigkeiten in Personalführung und Marketing war. Entscheidend für die Preisverleihung war, dass mit dem Preis die Bewertung der Fähigkeiten im Rahmen der wirtschaftlichen Zielverfolgung innerhalb der nichtselbständigen Tätigkeit für seinen Arbeitgeber belohnt werden sollte. Mit dem Preis hätte keine von der Berufsausübung losgelöste Ehrung der Persönlichkeit des Marktleiters, z.B. eine Ehrung für das Lebenswerk des Marktleiters erfolgen sollen.

Zugleich hat der BFH mit seiner Entscheidung betont, dass eine steuerpflichtige Zuwendung eines Dritten voraussetzt, dass sie einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist. Es genügt nicht, dass die Zuwendung lediglich in einem äußeren Zusammenhang zum Betrieb steht. Soll mit der Preisverleihung nicht in erster Linie die berufliche Leistung sondern die Persönlichkeit geehrt werden, liegt keine Lohnzahlung durch Dritte vor. Als privat veranlasst

¹¹ Zu den Problemen beim Arbeitgeber: Eismann DStR 2004 S. 1585

¹² BFH-Urteil – VI R 39/08

und damit kein Arbeitslohn durch Dritte sind danach insbesondere Preise zu beurteilen, die für das Lebenswerk oder das Gesamtschaffen gewährt werden.

Letztlich, so der BFH, obliegt die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht. Die steuerrechtliche Beurteilung kann letztlich nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden. M.a.W. die Beurteilung ist schwierig und im Grunde für einen Arbeitnehmer kaum durchführbar.

VI. Fälle aus der betrieblichen Praxis

Die Gewährung von Zuwendungen durch Dritte an Mitarbeiter eines anderen Unternehmens ist in der Praxis häufig anzutreffen. Zwar haben zahlreiche Unternehmen betriebliche Regelungen aufgestellt, nach denen Geschenke von Betriebsfremden nicht angenommen werden dürfen, aber selbst dann kommt es regelmäßig vor, dass Zuwendungen von Dritten gewährt werden, z.B. aus Anlass eines Geburtstages. Einige typische Fälle werden nachfolgend dargestellt.

1. Verbilligter Einkauf von Kraftfahrzeugen

Die Einräumung von Preisvorteilen durch Dritte, i.d.R. der Hersteller oder Händler von Kraftfahrzeugen, beim Kauf von Personenkraftwagen zugunsten von Arbeitnehmer bestimmter Betriebe, ist häufig anzutreffen. Dabei ist die Einschaltung des Arbeitgebers in die Vorteilsgewährung durch Preisnachlässe mehr oder weniger stark ausgeprägt: zum Teil werden zwischen Arbeitgeber und Drittem sog. Rahmenabkommen abgeschlossen, zum Teil werden durch den Betriebsrat Berechtigungsscheine ausgegeben, zum Teil erhält der Arbeitnehmer nur durch Vorzeigen seines Dienstaussesweises den Preisvorteil. In allen Fällen erhält der Arbeitnehmer den Vorteil allein aufgrund der Tatsache, dass er Arbeitnehmer seines Arbeitgebers ist.

Nach Meinung der Finanzverwaltung¹³ liegt in diesen Fällen Arbeitslohn in Form von Lohnzahlung durch Dritte vor, denn der Arbeitnehmer erhält den vom Dritten eingeräumten Vorteil nur aufgrund der Tatsache, dass er Arbeitnehmer des Arbeitgebers ist. In allen o.g. Fällen bringt der Arbeitnehmer gegenüber dem Dritten zum Ausdruck, dass er Arbeitnehmer und damit bezugsberechtigt ist. Dies reicht nach Meinung der Finanzverwaltung bereits zur Annahme von Arbeitslohn aus.

Die Analyse dieser Fälle anhand der unter III. aufgezeigten Kriterien macht deutlich, dass in allen drei Fällen keine Lohnzahlung durch Dritte vorliegt. Es fehlt schon an der zur Annahme von Arbeitslohn erforderlichen aktiven Einschaltung des Arbeitgebers in die Vorteilsgewährung durch den Dritten in Form einer Entscheidung über Art und Höhe des Vorteils. Die Tatsache allein, dass der Arbeitgeber nichts gegen die Vorteilsgewährung durch einen Dritten einzuwenden hat, reicht für die Annahme von Arbeitslohn, der für eine Beschäftigung gewährt wird, nicht aus. Letztlich wird der Preisvorteil beim Kauf eines Kraftfahrzeugs vom Dritten nicht für eine Arbeitsleistung des Arbeitnehmers sondern zwecks

¹³ BMF-Schreiben vom 16.4.1991 - IV B 6 - S 2334 - 52/91, DB 1991, S. 945

Absatzsteigerung der Fahrzeuge des Händlers oder Herstellers gewährt. Solche Fälle schließen aber gerade Lohnzahlungen durch Dritte aus¹⁴.

2. Gewährung verbilligter Reisen und Hotelübernachtungen für Mitarbeiter der Reisebürobranche durch Reiseveranstalter und Hotels

In diesen Fällen erhalten die Arbeitnehmer die Verbilligung allein aufgrund der Tatsache, dass sie Mitarbeiter in einem Reisebüro sind. Teilweise sind die Arbeitgeber (Reisebüros) in die Vorteilsgewährung eingeschaltet, in dem sie die Arbeitnehmereigenschaft bestätigen. Andererseits gibt es Fallgestaltungen, in denen der Arbeitgeber von der Vorteilsgewährung nichts weiß, weil der Arbeitnehmer den Vorteil allein durch Ausweis als Reisebüromitarbeiter vom Dritten erhält.

Auch in diesen Fällen erhält der Arbeitnehmer von einem Dritten eine Zuwendung, die ihn objektiv bereichert. Sie wird aber vom Dritten nicht für eine Tätigkeit der Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber sondern aus anderen mit dem Dienstverhältnis nicht in Kausalität stehenden Gründen – nämlich zur Absatzsteigerung der Waren und Dienstleistungen des Dritten - gewährt. Auch hier hat der Arbeitgeber keinerlei Einfluss auf Art, Höhe und Zuflußzeitpunkt der Zuwendung. Die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn scheidet daher aus.

3. Aufmerksamkeiten

Typisch im Verhältnis von Arbeitnehmern zu Geschäftsfreunden seines Arbeitgebers ist der Austausch von Aufmerksamkeiten. Dazu gehören aus den verschiedensten Gründen wie z.B. Geburtstage, Feiertage insbesondere geringwertige Sachzuwendungen wie z.B. eine Flasche Wein, ein Kasten Pralinen, ein Buch, Blumen oder eine DVD. Die Gewährung solcher Aufmerksamkeiten ist eine übliche Geste der Höflichkeit. Derartige Zuwendungen führen im Verhältnis Arbeitnehmer/Arbeitgeber nach R 19.6 LStR als Aufmerksamkeit nicht zu einer steuerpflichtigen Zuwendung. Dies muss erst recht im Verhältnis Arbeitnehmer/Dritter gelten. Auf diese Zuwendungen hat der Arbeitgeber keinerlei Einfluss, sie können daher ebenfalls nicht als Arbeitslohn von Dritten angesehen werden.

4. Konzernrabatte

In Konzernen, in den die Gesellschaften Waren und Dienstleistungen für den privaten Gebrauch oder für private Verwendungen herstellen oder damit handeln, erhalten Arbeitnehmer von Tochtergesellschaften durch die Muttergesellschaft und umgekehrt beim Kauf von Waren oder bei der Inanspruchnahme von Dienstleistungen häufig Preisnachlässe oder in Einzelfällen die Waren und Dienstleistungen kostenlos.

In diesen Fällen wird der Vorteil nicht unmittelbar vom Arbeitgeber gewährt. Wegen des organisatorischen Zusammenhangs der Gesellschaften untereinander ist in der Regel davon

¹⁴ FN 6

auszugehen, dass die Vorteilsgewährung mit Wissen und Wollen Arbeitgebers erfolgt. Er hat aber in aller Regel keinen Einfluss auf Umfang und Höhe des Vorteils und auf den Kreis der begünstigten Arbeitnehmer. Diese Faktoren bestimmt das leistende Unternehmen. Der Arbeitgeber duldet lediglich die Vorteilsgewährung. Sie erfolgt aber nicht für eine Arbeitsleistung seiner Arbeitnehmer. Aus diesem Grund sind Vorteilsgewährungen im Konzern nicht anders zu behandeln als von Dritten.

Wird dagegen der Vorteil z.B. auf Veranlassung der Muttergesellschaft von einer Tochtergesellschaft an die Mitarbeiter der Muttergesellschaft gewährt und entscheidet die Muttergesellschaft, welche Mitarbeiter welchen Vorteil zu welchem Termin erhalten, wird der Vorteil im Sinne von § 19 EStG dem Mitarbeiter für eine Beschäftigung zugunsten seines Arbeitgebers (der Muttergesellschaft) von einem Dritten (der Tochtergesellschaft) gewährt. In diesem Fall liegt ausnahmsweise eine Lohnzahlung durch Dritte vor, für die der Arbeitnehmer (Muttergesellschaft) den Lohnsteuerabzug vorzunehmen hat.

VII. Ergebnis

Arbeitnehmer erhalten in vielfältigsten Formen Vorteile von Dritten. Häufig erhalten sie die Vorteile nur aufgrund der Tatsache, dass sie Arbeitnehmer ihres Arbeitgebers sind. Wann solche Vorteile als Arbeitslohn, also als Vorteile für eine Beschäftigung anzusehen sind, kann nach der BFH-Rechtsprechung nur im Einzelfall entschieden werden. Mit der Beurteilung, ob solche Vorteile zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen, ist der Arbeitnehmer schlicht überfordert.

Die Regelung in § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG, nach der der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug auch dann vorzunehmen hat, wenn er weiß oder erkennen kann, dass Arbeitslohn von einem Dritten gewährt worden ist, ist nicht nur unpraktikabel sondern auch nicht justiziabel. Die Vorschrift sollte daher gestrichen werden¹⁵.

Auch die in § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG geregelte Verpflichtung des Arbeitnehmers, die von einem Dritten gewährten Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums seinem Arbeitgeber anzugeben ist nicht praktikabel und geht an der Realität vorbei. Welcher Arbeitnehmer kann beurteilen, ob die Zuwendung durch den Dritten für eine Beschäftigung gewährt worden ist und damit bei ihm zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt?

Zuwendungen durch Dritte können nur dann als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt werden, wenn der Arbeitgeber auf die Art, den Umfang und den Zeitpunkt der Zuwendung entscheidenden Einfluss hat, denn er ist schließlich für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge verantwortlich.

Der Gesetzgeber sollte mit Blick auf Vereinfachungen des Lohnsteuerrechts die Zuwendungen durch Dritte in Form von Rabatten und Vorteilen neu regeln und dabei klarstellen, dass nur solche Zuwendungen Dritter zur Lohnsteuerpflicht führen, die vom Arbeitgeber gewollt und beeinflusst werden.

¹⁵ Albert, FR 2009 S. 465