

Titel:

Unterwerfung von Kosten für Mobilfunkvertrag der Lohnsteuer

Normenketten:

EstG § 3 Nr. 45, § 8, § 40, § 42d Abs. 1 Nr. 1

AO § 42 Abs. 2 S. 2

FGO § 96 Abs. 1

Leitsatz:

Ein Wirtschaftsgut ist nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Sachverhalte, in denen wirtschaftliches Eigentum gegeben ist, sind dadurch gekennzeichnet, dass die formale äußere Rechtsmacht durch die im Innenverhältnis bestehenden Befugnisse begrenzt ist (BFH-Urteil vom 26. Juli 2001 VI R 122/98, BStBl II 2001, 844). Ob der zivilrechtlich Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 94/92, BStBl II 1996, 186 und vom 27. November 1996 X R 92/92, BStBl II 1998, 97). (Rn. 20) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Einkommensteuer, Lohnsteuer, Lohnsteuerhaftung, Steuerbefreiung, Steuerfreiheit

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 23.11.2022 – VI R 51/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2021, 1291

BeckRS 2020, 47712

LSK 2020, 47712

Tenor

1. Der Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Oktober 2013 bis Juni 2017 vom 20. August 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02. Oktober 2019 wird aufgehoben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
5. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Strittig ist, ob die Klägerin die Übernahme von Telefonkosten für einen Mobilfunkvertrag ihres Arbeitnehmers zu Recht nicht der Lohnsteuer unterworfen hat und dafür in Haftung genommen werden kann.

2

Die Klägerin, ein [...] in der Rechtsform einer GmbH & Co KG, beabsichtigte, ab dem 1. Juni 2015 ihr Entlohnungssystem für ihren Mitarbeiter L zu optimieren. Im Rahmen der Vorschriften der §§ 3, 8 und 40 Einkommensteuergesetz (EStG) war vorgesehen, ihrem Mitarbeiter Sachzuwendungen und Aufwandsentschädigungen zu gewähren. Unter anderem wollte die Klägerin ihrem Arbeitnehmer ein Mobiltelefon auch zur privaten Nutzung überlassen. Das Mobiltelefon sollte dabei im Eigentum der Klägerin verbleiben. Der von der Klägerin geleistete Kostenersatz für die mit diesem Telefon geführten Gespräche sollte nach § 3 Nr. 45 EStG nicht der Lohn- bzw. Einkommensteuer unterliegen. Hierzu schloss die Klägerin mit L am 9. April / 11. Mai 2015 einen Kaufvertrag zum Erwerb des ursprünglich dem Arbeitnehmer gehörenden Handys Sony Ericsson K800i. Der Kaufpreis betrug 1 € in bar. Das durch die Klägerin erworbene Gerät wurde dem Arbeitnehmer unmittelbar wieder zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Mit zeitgleich mit dem Handy-Kaufvertrag abgeschlossener „ergänzender Vereinbarungen zum Arbeitsvertrag Handykosten“ kamen die Vertragsparteien überein, dass die Klägerin dem Arbeitnehmer ein Mobilfunk-Telefon zur Verfügung stellt und die für das Mobiltelefon entstehenden Kosten des Mobilfunkvertrages (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrategebühr) bis zur Höhe von 10,57 € übernimmt. Der Arbeitnehmer hatte die Kosten des Mobilfunkvertrages, den er mit einem Mobilfunkanbieter abgeschlossen hatte, nachzuweisen. Diese ergänzende Vereinbarung sollte bis zu einer Änderung oder Ergänzung der Vereinbarung gelten. Mit weiteren Vertrag vom 12. Dezember 2016 wurde der monatliche Höchstbetrag auf 11,72 € angehoben. Zur Nutzungsüberlassung der Mobiltelefone wurde am 8. November 2016 als weitere Anlage zum Arbeitsvertrag ein Mobiltelefon-Überlassungsvertrag zwischen der Klägerin und L geschlossen, mit dem das Handy dem Arbeitnehmer als weiteres Arbeitsmittel zur freien Nutzung überlassen wurde. Die Klägerin übernahm die Kosten für Wartung und Reparaturen. Die Überlassung an Dritte war unzulässig. Der Überlassungsvertrag konnte gekündigt werden, wenn die Klägerin infolge eines nicht vorhersehbaren Umstandes und aus dringendem betrieblichen Interesse das Mobiltelefon benötigte oder wenn der Arbeitnehmer das Mobiltelefon vertragswidrig gebrauchte. Der Überlassungsvertrag, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, war an das bestehende Arbeitsverhältnis gebunden und endete automatisch an dessen Ende.

3

Mit Prüfungsanordnung vom 28. Juni 2017 wurde bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für Oktober 2013 bis Juni 2017 angeordnet. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die Übernahme der Handygebühren nicht steuerfrei habe erfolgen können, da es sich bei dem vorliegenden Sachverhalt um eine unangemessene rechtliche Gestaltung nach § 42 Abgabenordnung (AO) gehandelt habe. Die Gestaltung wäre von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden. Einem fremden Dritten wäre das eigene Mobiltelefon zum marktüblichen Wert, nicht aber für nur 1 € überlassen worden. Denn es bestehe durchaus ein Markt für gebrauchte Handys. Der Verkauf des Handys zu 1 € sei lediglich wegen der damit verbundenen Inanspruchnahme der Steuerbefreiungsvorschrift erfolgt. Die von der Klägerin übernommenen Unkosten für die Handynutzung stellten daher gemäß dem Hinweis 3.45 zu R 3.45 der Lohnsteuerrichtlinien (LStH) steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Lediglich der Ersatz von Gebühren für berufliche Telefongespräche, die der Arbeitnehmer für die Klägerin außerhalb des Betriebs geführt hätte, seien in Höhe des Einzelnachweises oder ohne Einzelnachweis in Höhe von bis zu 20% des Rechnungsbetrages, höchstens jedoch mit 20 € monatlich als Auslagenersatz steuerfrei. Deshalb sei die Erstattung an den Arbeitnehmer mit einem Anteil von 80% zu versteuern. Nach den Ermittlungen der Lohnsteueraußenprüferin hat die Klägerin dem Arbeitnehmer ab Mai 2015 bis Juni 2017 (Ende des Prüfungszeitraums der Lohnsteueraußenprüfung) Aufwendungen für seinen Mobilfunkvertrag in Höhe von insgesamt 271,15 € erstattet, davon 80%, mithin 216,92 €, unzutreffend steuerfrei. Zu den Einzelheiten der den Arbeitnehmer betreffenden - aus Sicht der Lohnsteueraußenprüfung steuerpflichtigen - Erstattungen und die sich hieraus ergebenden Lohn- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag wird auf die Ausführungen auf S. 3f und auf Anlage 1 zum Prüfungsbericht vom 23. Juli 2018 (Abschnitt „Bericht“ Lohnsteuerakte) Bezug genommen. Insgesamt ermittelte die Prüferin für den Prüfungszeitraum die Höhe der noch nicht angemeldeten und abgeführten Lohnsteuer mit 83,64 €, Solidaritätszuschlag mit 4,61 €, Kirchensteuer

katholisch mit 6,65 € (insgesamt 94,90 €). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 23. Juli 2018 verwiesen.

4

Der Beklagte (das Finanzamt) folgte der Rechtsansicht der Lohnsteuer-Außenprüferin und nahm die Klägerin, die sich mit ihrer Inanspruchnahme als Arbeitgeberin einverstanden erklärt hatte, mit Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Oktober 2013 bis Juni 2017 vom 20. August 2018 für Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und römisch-katholische Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 94,90 € in Anspruch.

5

Gegen den Haftungsbescheid legte die Klägerin per Fax mit Schreiben vom 18. September 2018 Einspruch ein. Dieser wurde mit Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2019 als unbegründet zurückgewiesen.

6

Mit der dagegen eingereichten Klage macht die Klägerin geltend, der ergangene Haftungsbescheid sei rechtswidrig, da die Zuschüsse zu den Mobilfunkkosten gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei hätten geleistet werden können. Eine missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO sei durch die konkret durchgeführte Übernahme der Handykosten des Arbeitnehmers nicht ersichtlich. Das Finanzamt habe sein Ermessen in der Sache fehlerhaft ausgeübt. Die Mobilfunkkosten hätten steuerfrei von ihr übernommen werden können, unabhängig davon, ob sie oder der Arbeitnehmer Vertragspartner des Telekommunikationsanbieters gewesen sei. Sie habe dem Arbeitnehmer ein betriebliches Telekommunikationsgerät zur Nutzung überlassen, da sie durch den mit dem Arbeitnehmer wirksam geschlossenen Kaufvertrag sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentümerin des Mobilfunkgerätes geworden sei. Sie habe jederzeit nach Ziffer 5 des Überlassungsvertrages die Herausgabe des Mobilfunkgerätes verlangen oder auch dem Arbeitnehmer ein anderes Mobilfunkgerät als das erworbene zur Nutzung übergeben können. Ferner sei sie bei Verlust oder einem Defekt am Gerät gemäß dem Überlassungsvertrag für die Ersatzbeschaffung verantwortlich gewesen. Auch habe sie gemäß Ziffer 2 der Vereinbarung die Kosten sowohl für die Reparatur als auch für die Wartung des Handys übernommen. Das Handy sei bei Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis vom Arbeitnehmer wieder an sie (die Klägerin) zurückzugeben gewesen. Allein ausschlaggebend für die Gewährung des Steuervorteils nach § 3 Nr. 45 EStG sei das wirtschaftliche Eigentum der Arbeitgeberin an dem Gerät. Dieses habe ihr zugestanden. Der Kaufpreis von 1 Euro könne keine missbräuchliche Ausgestaltung der privaten Handynutzung begründen. Durch die Bejahung einer missbräuchlichen Ausgestaltung in einem derartigen Fall würden die vom Gesetzgeber gewollte und großzügig gehandhabte Steuerfreiheit der privaten Nutzung betrieblicher Handys erheblich eingeschränkt und zusätzliche Hürden aufgebaut. Dies könne nicht im Interesse des Gesetzgebers sein. Es sei aufgrund der unterschiedlichen Interessenlage zwischen Arbeitgeberin und Arbeitnehmer von einem Drittgeschäft auszugehen, sodass der vom Finanzamt vorgenommene Fremdvergleich nicht notwendig sei. Es bestünde nicht die Gefahr einer missbräuchlichen Ausgestaltung zivilrechtlicher Beziehungen unter Ausnutzung der persönlichen Verbundenheit der Beteiligten, um steuerrechtliche Vorschriften zu umgehen. Eine Gefahr für eine Verflechtung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Arbeitgeberin und Arbeitnehmer liege nicht vor. Außerdem sei der Verkauf eines Alt-Handys für 1 Euro nicht ungewöhnlich. Ein Großteil der Bevölkerung verkaufe sein altes Handy überhaupt nicht, sondern entsorge es oder bewahre es unbenutzt weiter auf. Darüber hinaus sei es nicht ihre (der Klägerin) Angelegenheit gewesen, das gebrauchte Handy vor dem Kauf wirtschaftlich zu bewerten. Vielmehr sei es Aufgabe des Verkäufers gewesen, einen Kaufpreis für das alte Handy zu bestimmen. Zu berücksichtigen sei weiterhin, dass die ursprüngliche Anschaffung eines Mobilfunkgerätes durch einen Arbeitnehmer meistens selbst nur Kosten von nicht mehr als 1 Euro verursacht hätten, da der subventionierte Kaufvertrag und der Mobilfunk-Dienstleistungsvertrag vieler Mobilfunkanbieter wirtschaftlich zwar verknüpft seien, aber die Subventionierung der Geräte nicht als Teil der künftigen Entgelte für die Mobilfunkdienstleistungen aufzufassen sei.

7

Die Klägerin beantragt,

den Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Oktober 2013 bis Juni 2017 vom 20. August 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2019 aufzuheben und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

8

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen.

9

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung. Darin führt es aus, die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 45 EStG komme nicht in Betracht, da das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte Handy kein betriebliches Gerät im Sinne der Vorschrift sei, sondern die gewählte Vorgehensweise eine unangemessene Gestaltung darstelle. Einem fremden Dritten würde das eigene Mobiltelefon zum marktüblichen Wert, nicht aber nur für 1 € überlassen werden. Der Handy-Verkauf an den Arbeitgeber lediglich wegen der damit verbundenen Inanspruchnahme der Steuerbefreiung sei rein steuerlich motiviert. Die Klägerin habe daher Barzuschüsse an ihren Arbeitnehmer für dessen private Telekommunikationsverträge geleistet, die gerade nicht steuerbefreit seien.

10

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, Akten und Unterlagen sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 20. November 2020 verwiesen.

II.

11

1. Die Klage ist begründet.

12

Der streitgegenständliche Haftungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). Die Klägerin hat ihrem Arbeitnehmer ein betriebliches Telekommunikationsgerät zur Privatnutzung überlassen und konnte die durch die Nutzung entstehenden Aufwendungen steuerfrei gemäß § 3 Nr. 45 EStG ersetzen. Sie hat nicht fälschlicherweise die Abführung von Lohnsteuer unterlassen und kann deshalb nicht gemäß § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen werden.

13

a) Gemäß § 191 Absatz 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners zweigliedrig (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 52/02, BStBl II 2004, 579 mit weiteren Hinweisen). Das Finanzamt hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des Finanzamts an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung, Ermessensfehlgebrauch) überprüfbar.

14

b) Die Klägerin haftet bereits dem Grunde nach nicht für Lohnsteuer, da die Übernahme der Telekommunikationskosten für die private Handynutzung ihres Arbeitnehmers nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei erfolgen konnte.

15

Steuerfrei sind nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen.

16

aa) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG betrifft Sachzuwendungen, die nach § 8 Abs. 2 EStG als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu bewerten wären. § 3 Nr. 45 EStG erspart diese Bewertung, vor allem aber die Ermittlung durch den Arbeitgeber, in welchem Umfang das betriebliche Gerät vom Arbeitnehmer privat genutzt wird und damit Sachzuwendungen begründet (Welling, Zweifelsfragen zur Steuerbefreiung der privat veranlassten Telefonkosten, DStR 2001, 650; Fissenewert, Keine

Steuerbefreiung für die Privatnutzung von Telekommunikationsgeräten bei Satellitennavigationsanlagen und vergleichbarer Technik, FR 2005, 882). Nutzt der Arbeitnehmer das Gerät des Arbeitgebers für private Zwecke, ist die hierin liegende Zuwendung eines geldwerten Vorteils durch den Arbeitgeber nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei.

17

bb) Im Streitfall nutzt der Arbeitnehmer der Klägerin ein betriebliches Telekommunikationsgerät der Klägerin.

18

Zu den Telekommunikationsgeräten im Sinne des § 3 Nr. 45 EStG gehören unter anderem Handys und Smartphones (v. Beckerath in Kirchhof/Söhn, Kommentar zu EStG, § 3 Nr. 45, B 45/38). Voraussetzung der Steuerbefreiung ist ferner, dass der Arbeitnehmer ein betriebliches Gerät privat nutzt. Nach der Gesetzesbegründung zu § 3 Nr. 45 EStG ist entscheidend, dass es sich um ein Gerät handelt, das „zum Betrieb des Arbeitgebers gehöre“ (Bundestags-Drucksache 14/4626, 3, 6), was die Vorschrift nicht näher definiert. Nach der herrschenden Meinung in der Literatur soll ein Telekommunikationsgerät jedenfalls dann betrieblich sein, wenn das dem Arbeitnehmer überlassene Gerät dem Arbeitgeber als eigenständiges Wirtschaftsgut im Sinne des § 39 AO zuzurechnen ist (Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach (H/H/R), Kommentar zum EStG, Rn. 2 zu § 3 Nr. 45 Rn. 2; Levedag in Schmidt, Kommentar zum EStG, 39. Aufl. 2020, Rn. 157 zu § 3 EStG). Aber auch geleaste oder gemietete Geräte können betriebliche Wirtschaftsgüter im Sinne von § 3 Nr. 45 EStG sein (v. Beckerath in Kirchhof/Söhn § 3 Nr. 45 Anm. B 45/42; Bergkemper, a. a. O.; H 3.45 LStH; BFH-Urteil vom 6. November 2001 VI R 62/96, BStBl II 2002, 370; andere Ansicht: Urteil des Finanzgerichts Sachsen vom 02. November 2017, 8 K 870/17, juris, wonach zumindest wirtschaftliches Eigentum des Arbeitgebers an dem Telekommunikationsgerät vorliegen muss). Betrieblich im Sinne des § 3 Nr. 45 EStG soll ein Wirtschaftsgut auch dann sein, wenn es nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, da ansonsten die Regelung des § 3 Nr. 45 EStG nicht für Arbeitgeber anwendbar wäre, die Überschusseinkünfte erzielen oder dem öffentlichen Dienst angehören (v. Beckerath, a. a. O.).

19

Im vorliegenden Fall ist das von ihrem Arbeitnehmer erworbene Gerät der Klägerin gemäß § 39 AO als eigenständiges Wirtschaftsgut zuzurechnen, da sie sowohl zivilrechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum an dem Telefon innehatte.

20

Ein Wirtschaftsgut ist nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Sachverhalte, in denen wirtschaftliches Eigentum gegeben ist, sind dadurch gekennzeichnet, dass die formale äußere Rechtsmacht durch die im Innenverhältnis bestehenden Befugnisse begrenzt ist (BFH-Urteil vom 26. Juli 2001 VI R 122/98, BStBl II 2001, 844). Ob der zivilrechtlich Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 94/92, BStBl II 1996, 186 und vom 27. November 1996 X R 92/92, BStBl II 1998, 97).

21

Im Streitfall hat der Arbeitnehmer zivilrechtlich wirksam sein damaliges Handy zum Preis von 1 € an die Klägerin verkauft. Entgegen dem Vortrag des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine zivilrechtliche Unwirksamkeit der Übereignung des Handys. Es bestehen auch keine Anzeichen für ein Scheingeschäft gemäß § 41 Abs. 2 AO. Laut der vorgelegten Ergänzungsvereinbarung betr. „Handykosten“ wurde zeitgleich mit der Veräußerung des früheren Mobiltelefons des Arbeitnehmers diesem dasselbe Gerät als betriebliches Gerät der Klägerin zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Zwischen den Vertragspartnern bestand demnach Einigkeit über den Eigentumsübergang auf die Klägerin. Dies wurde in der Praxis dementsprechend umgesetzt, wie die glaubhaften Ausführungen der Klägervertreterin in der mündlichen Verhandlung ergeben. Etwas Anderes wurde von der Lohnsteuer-Außenprüfung nicht festgestellt.

22

Der Arbeitnehmer hat ferner nach dem Eigentumswechsel nicht die tatsächliche Sachherrschaft über das an die Klägerin veräußerte und ihm dann von dieser wieder zur privaten Nutzung überlassene Handy in der Weise ausgeübt, dass er die Klägerin für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Smartphone ausschließen hätte können. Vielmehr ist im Mobiltelefon-Überlassungsvertrag vereinbart, dass die Klägerin infolge eines nicht vorhersehbaren Umstands und aus dringendem betrieblichen Interesse den Überlassungsvertrag kündigen konnte. Dasselbe galt für einen vertragswidrigen Gebrauch des Mobiltelefons. Schließlich war die Überlassung des Telefons an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft. Bei Beendigung des Arbeitsvertrages war das Telefon an die Klägerin auszuhändigen. Der Umstand, dass der Überlassungsvertrag erst nach Verkauf der Handys an die Klägerin und Vereinbarung der Kostenübernahme durch die Klägerin schriftlich vereinbart wurden, ist unschädlich. Bereits die Ergänzungsvereinbarung „Handykosten“ beinhaltet die Absprache der Zurverfügungstellung des in das Eigentum der Klägerin übergegangenen Gerätes. Insofern präzisiert der Überlassungsvertrag lediglich den Zweck der Überlassung des Mobiltelefons auch zur privaten Nutzung und weitere Einzelheiten zu der bereits aus dem Ergänzungsvertrag „Handykosten“ resultierenden Verpflichtung der Klägerin, ihrem Arbeitnehmer ein Mobiltelefon zu stellen. Bei dem an den Arbeitnehmer überlassenen Smartphone handelt es sich somit um ein der Klägerin gehörendes betriebliches Wirtschaftsgut.

23

cc) Der Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 45 EStG steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin für den vom Arbeitnehmer abgeschlossenen und auf seinen Namen laufenden Mobilfunkvertrag die Verbindungsentgelte übernahm. Denn es kommt allein darauf an, dass die Klägerin die Verbindungsentgelte letztendlich getragen hat. Die Klägerin hat sich mit der ergänzenden Vereinbarung zum Arbeitsvertrag „Handykosten“ verpflichtet, die für das überlassene Mobiltelefon entstehenden Kosten (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrategebühr) zu übernehmen, die sie tatsächlich in der vereinbarten Höhe getragen hat.

24

dd) Die Anwendung des § 3 Nr. 45 EStG scheidet auch nicht daran, dass es sich bei dem Handykauf- und Überlassungsvertrag um einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO handelt, der bei der Klägerin oder dem Arbeitnehmer im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

25

aaa) Da § 3 Nr. 45 EStG keine Regelung enthält, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO,) kommt zur Beurteilung, ob ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, § 42 Abs. 2 AO zur Anwendung.

26

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts im Sinne des § 42 Abs. 2 AO liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO). Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO). Diese gesetzliche Missbrauchsdefinition übernimmt die bisherige, von der BFH-Rechtsprechung entwickelte Definition. Missbrauch liegt danach vor, wenn die gewählte Gestaltung gemessen an dem angestrebten Ziel unangemessen, d.h. ungewöhnlich ist und der Steuerminderung dienen soll und nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen ist (vgl. Krömker in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 121. Lieferung 08.2020, § 42 AO, Rn. 2, BFH-Urteile vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BStBl II 2008, 789; vom 29. August 2007 IX R 17/07, BFH/NV 2008, 426, m.w.N.). Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (BFH-Urteile in BStBl II 2008, 789, und vom 17. Dezember 2003 IX R 56/03, BStBl II 2004, 648, m.w.N.). Unangemessene Gestaltungen sind zumeist umständlich, kompliziert, unökonomisch, widersinnig oder undurchsichtig und nicht selten unpraktikabel und wenig effektiv (Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 42 Rz. 34). Der Steuerpflichtige muss mit Umgehungsabsicht gehandelt haben (Drüen in Tipke/Kruse, § 42 Rz.44 m.w.N.).

27

Die objektive Beweislast für das Vorliegen einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung, die zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führt, trägt die Behörde (BFH-Urteile vom 13. Juli 1989 V R 8/86, BStBl II 1990,100). Kann eine solche missbräuchliche Gestaltung festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige auf der zweiten Stufe nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nachzuweisen, dass für die von ihm gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen. Der Steuerpflichtige muss jedoch bei der Aufklärung, ob der Gestaltung vernünftige wirtschaftliche Gründe zugrunde liegen, mitwirken. Versagt er sich oder kann er keine vernünftigen Gründe nennen, so kann im Wege der Beweiswürdigung geschlossen werden, dass solche Gründe nicht vorliegen (BFH-Beschlüsse vom 29. Oktober 1987 V B 61/18, BStBl II 1988, 45 und vom 21. März 1989 V B 86/87, BFH/NV 1990/400).

28

bbb) In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall kann in dem Verkauf des Mobiltelefons des Arbeitnehmers an die Klägerin zu einem Kaufpreis von 1 Euro kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im oben genannten Sinne gesehen werden. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten besteht nach Ansicht des Senats selbst dann nicht, wenn primäres (neben der Kostentragung der Verbindungsentgelte und eventueller Reparaturkosten für das Telefon durch die Klägerin) oder alleiniges Ziel der im Streitfall zu beurteilenden Gestaltung die Inanspruchnahme der gesetzlich zulässigen Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG gewesen sein sollte. Gestaltungsmissbrauch im o. g. Sinne läge lediglich vor, wenn eine (aus Sicht des Finanzamts) angemessene und damit vom vorliegenden Fall abweichende Gestaltung den angestrebten Steuervorteil nicht begründet hätte. Angemessene Gestaltung wäre (ebenfalls aus Sicht des Finanzamts) der Verkauf der Telefone seitens des Arbeitnehmers an die Klägerin zu dem den tatsächlichen Kaufpreis übersteigenden damaligen Marktwert der Geräte gewesen. Unterstellt, dieser Marktwert hätte den vereinbarten Kaufpreis überstiegen, hätte diese vermeintlich angemessene Gestaltung zum selben Ergebnis der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung geführt. Mit anderen Worten: es ist im Streitfall für die Anwendung der Steuerbefreiung unerheblich, zu welchem Kaufpreis die Klägerin die danach an den Arbeitnehmer zur Nutzung überlassenen Geräte in ihrem Betriebsvermögen erwarb. Insofern scheidet ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO tatbestandlich aus. Ein solcher lässt sich auch nicht mit dem Hinweis begründen, eine angemessene Gestaltung hätte im Verzicht auf den Erwerb des Gerätes durch die Klägerin und die bloße Übernahme der dem Arbeitnehmer entstandenen Verbindungsentgelte für das (in diesem fiktiven Fall) in seinem Eigentum verbliebenen Telefone bestanden. Diese Gestaltung ist als Vergleichsmaßstab für das tatsächlich vollzogene Vorgehen ungeeignet, da sie dem angestrebten wirtschaftlichen Zweck nicht entspricht, das bisherige Eigentum des Arbeitnehmers an seinem Handy aufzugeben, um in den Genuss einer betragsmäßigen Kostenerstattung der Verbindungsentgelte und eventueller Reparaturkosten durch die Klägerin zu kommen. Die Annahme, allein im Ankauf eines Handys durch den Arbeitgeber von seinem Arbeitnehmer einen Gestaltungsmissbrauch verwirklicht zu sehen, wie das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vorträgt, und damit die Anwendung der streitgegenständlichen Steuerbefreiung vom Erwerb des Telekommunikationsgerätes bei einem Dritten, der nicht Arbeitnehmer des Erwerbers ist, abhängig zu machen, findet im Wortlaut des § 3 Nr. 45 EStG keinen Anhalt und widerspricht sowohl dem Grundsatz der Privatautonomie als auch dem Willen des Gesetzgebers bei Einführung der Steuerbefreiung.

29

Ferner handelt es sich bei der Klägerin und ihrem Arbeitnehmer nicht um nahe Angehörige, sondern um Dritte, bei denen anzunehmen ist, dass sie bei einem Rechtsgeschäft ihre jeweiligen wirtschaftlichen Interessen gegenüber der anderen Vertragspartei vertreten. Aufgrund der unterschiedlichen Interessen der an der zu beurteilenden Gestaltung Beteiligten und anhand der vorliegenden Unterlagen ist die Motivation des Arbeitnehmers an der Übertragung des Risikos der Reparaturbedürftigkeit des genutzten Handys auf den Arbeitgeber als signifikanter wirtschaftlicher außersteuerlicher Grunde neben der Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung für die vom Arbeitgeber getragenen Nutzungsentgelte bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles (§ 96 Abs. 1 FGO) aus Sicht des Senates erwiesen. Dem Finanzamt ist zwar zuzugeben, dass die Grenze zwischen einem Zuschuss des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zu den Mobilfunkgebühren seines Privathandys, der als geldwerter Vorteil Lohnbestandteil und damit der Besteuerung zu unterwerfen wäre, und einem vom Arbeitgeber für 1 Euro erworbenen betrieblichen Mobilfunktelefon, das er dann seinem Arbeitnehmer zur Privatnutzung unter Bezahlung der Mobilfunkgebühren gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei zur Verfügung stellt, im Einzelfall wirtschaftlich nicht trennscharf verläuft. Es spricht jedoch nichts dafür, dass der Gesetzgeber diese Problematik nicht gesehen

hat. Mit der Regelung des § 3 Nr. 45 EStG wollte er die zuvor vorhandenen Abgrenzungsschwierigkeiten bezüglich des Anteils der betrieblichen und privaten Nutzung eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Telefons dahingehend lösen, dass auch ohne eine tatsächliche betriebliche Nutzung die Kosten für die gesamte Privatnutzung des Smartphone vom Arbeitgeber steuerfrei übernommen werden können (v. Beckerath in Kirchhof/Söhn § 13 Nr. 45, B45/51). Aus der Regelung des § 3 Nr. 45 EStG und den dazu vorhandenen Gesetzesmaterialien ergibt sich jedoch nicht, dass eine Steuerbefreiung nur dann erfolgen kann, wenn der Arbeitgeber für das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte Handy Betriebsausgaben aufwenden musste. Im vorliegenden Fall konnte die Klägerin daher ihrem Arbeitnehmer die Mobilfunkkosten steuerfrei erstatten. Eine Inhaftungnahme für diesbezügliche Lohnsteuer war daher nicht gerechtfertigt.

30

2. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

31

3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).

32

4. Die Revision wird zugelassen, da die für die Beurteilung maßgebliche Rechtsfrage, ob bei einem Verkauf eines Mobilfunktelefons vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber zu einem Kaufpreis von 1 Euro aufgrund des Hinweises in 3.45 LStH stets von einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 42 AO auszugehen ist, das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt wird (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).