

Titel:

Übernahme von Telefonkosten für Mobilfunkverträge durch Arbeitgeber - Lohnsteuerfragen

Normenketten:

ESTG § 3, § 8, § 40

AO § 42

FGO § 102 Abs. 1 S. 1

Leitsatz:

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.). (Rn. 18) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Einkommensteuer, Lohnsteuer, Lohnsteuerhaftung, Steuerbefreiung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 23.11.2022 – VI R 50/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

StEd 2021, 440

EFG 2021, 1288

BeckRS 2020, 47713

LSK 2020, 47713

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 Mobilfunkverträge mehrerer Arbeitnehmer zu Recht nicht der Lohnsteuer unterworfen hat und dafür in Haftung genommen werden kann.

2

Die Klägerin, ein [...] in der Rechtsform einer GmbH, beabsichtigte, ab dem Jahr 2015 ihr Entlohnungssystem für ihre Mitarbeiter zu optimieren. Im Rahmen der Vorschriften der

§§ 3, 8 und 40 Einkommensteuergesetz (EStG) war vorgesehen, ihren Mitarbeitern Sachzuwendungen und Aufwandsentschädigungen zu gewähren. Unter anderem wollte die Klägerin ihren Arbeitnehmern Mobiltelefone auch zur privaten Nutzung überlassen. Die Mobiltelefone sollten dabei im Eigentum der Klägerin verbleiben. Der von der Klägerin geleistete Kostenersatz für die mit diesen Telefonen geführten Gespräche und deren Kostenersatz sollte nach § 3 Nr. 45 EStG nicht der Lohn- bzw. Einkommensteuer unterliegen. Hierzu schloss die Klägerin ab März 2015 mit den jeweiligen Arbeitnehmern Kaufverträge zum Erwerb der ursprünglich den Arbeitnehmern gehörenden Handys. Der Kaufpreis betrug zwischen 1 € und 6 € in bar. Die durch die Klägerin erworbenen Geräte wurden den jeweiligen Arbeitnehmern unmittelbar wieder zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Mit jeweils zeitgleich mit den Handy-Kaufverträgen abgeschlossenen „ergänzenden Vereinbarungen zum Arbeitsvertrag Handykosten“ kamen die Vertragsparteien überein, dass die Klägerin den Arbeitnehmern ein Mobilfunk-Telefon zur Verfügung stellt und die für das Mobiltelefon entstehenden Kosten des Mobilfunkvertrages (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrategebühr) bis zu einer in den jeweiligen Verträgen vereinbarten monatlichen Höhe übernimmt. Die jeweiligen Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrages, den sie mit einem Mobilfunkanbieter abgeschlossen hatte, nachzuweisen. Diese ergänzende Vereinbarung sollte bis zu einer Änderung oder Ergänzung der Vereinbarung gelten. Zur Nutzungsüberlassung der Mobiltelefone wurde in den meisten Fällen im Dezember 2016 als weitere Anlage zum Arbeitsvertrag ein Mobiltelefon-Überlassungsvertrag zwischen der Klägerin und den jeweiligen Arbeitnehmern geschlossen, mit dem das Handy der 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 die Arbeitnehmer das Mobiltelefon vertragswidrig gebrauchten. Der Überlassungsvertrag war an das bestehende Arbeitsverhältnis gebunden und endete automatisch an dessen Ende. Die Vereinbarungen der Klägerin mit den jeweiligen Arbeitnehmern weichen bezüglich des Umfangs der Zuschüsse und des Zeitraums dieser Leistungen voneinander ab. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der sich in den Akten befindlichen Vereinbarungen und die Berechnung der Lohnsteueraußenprüfung im Prüfungsbericht sowie in der Lohnsteuerakte (Seite 1 Abschnitt „Bericht“) Bezug genommen.

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 die Arbeitnehmer für die Klägerin außerhalb des Betriebs geführt hätten, 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 die Arbeitnehmer mit einem Anteil von 80% zu versteuern. Nach den Ermittlungen der Lohnsteuerausßenprüferin hat die Klägerin den Arbeitnehmern ab Mai 2015 bis Juni 2017 (Ende des Prüfungszeitraums der Lohnsteuerausßenprüfung) Aufwendungen für deren Mobilfunkverträge in Höhe von insgesamt 11.836,22 € erstattet, davon 80%, mithin 9.468,98 €, unzutreffend steuerfrei. Zu den Einzelheiten der die einzelnen Arbeitnehmer betreffenden - aus Sicht der Lohnsteuerausßenprüfung steuerpflichtigen - Erstattungen, der sich hieraus ergebenden Lohn- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag wird 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 3.166,74 €, Solidaritätszuschlag mit 171,11 €, Kirchensteuer evangelisch mit 43,83 € und Kirchensteuer katholisch mit 32,42 € (insgesamt 3.414,10 €). 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 evangelische sowie römisch-katholische Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 3.414,10 € 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 ihrer Arbeitnehmer 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 die Arbeitnehmer Vertragspartner des Telekommunikationsanbieters gewesen seien. Sie habe den Arbeitnehmern betriebliche Telekommunikationsgeräte zur Nutzung überlassen, da sie durch die mit den Arbeitnehmern wirksam geschlossenen Kaufverträgen sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentümerin der Mobilfunkgeräte geworden sei. Sie habe jederzeit nach Ziffer 5 der Überlassungsverträge die Herausgabe des Mobilfunkgerätes verlangen oder auch dem jeweiligen 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 von den Arbeitnehmern 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. Ein 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 Arbeitnehmern 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 Arbeitnehmern 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 der Verkäufer 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 hätte, 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 jeweiligen 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 ihre Arbeitnehmer für deren 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 ihren Arbeitnehmern betriebliche Telekommunikationsgeräte 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 ihrer Arbeitnehmer 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 auf dessen Kosten, ist die hierin liegende Zuwendung eines geldwerten Vorteils durch den Arbeitgeber nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei.

17

bb) Im Streitfall nutzen die Arbeitnehmer der Klägerin betriebliche Telekommunikationsgeräte 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 sind die von ihren Arbeitnehmern erworbenen Geräte der Klägerin gemäß § 39 AO als eigenständiges Wirtschaftsgut zuzurechnen, da sie sowohl zivilrechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum an dem jeweiligen 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 haben die Arbeitnehmer zivilrechtlich wirksam ihr 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 den vorgelegten Ergänzungsvereinbarungen betr. „Handykosten“ wurde zeitgleich mit der Veräußerung der früheren Mobiltelefone der Arbeitnehmer diesen jeweils 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 Klägerevertreterin in der mündlichen Verhandlung ergeben. Etwas Anderes wurde von der Lohnsteuer-Außenprüfung nicht festgestellt.

22

Die Arbeitnehmer haben ferner nach dem Eigentumswechsel nicht die tatsächliche Sachherrschaft über das an die Klägerin veräußerte und ihnen dann von dieser wieder zur privaten Nutzung überlassene Handy in der Weise ausgeübt, dass sie die Klägerin für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Smartphone ausschließen hätten können. Vielmehr ist im jeweiligen 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 die Überlassungsverträge in zahlreichen Fällen 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 der in das Eigentum der Klägerin übergegangenen Geräte. Insofern präzisieren die Überlassungsverträge lediglich den Zweck der Überlassung der Mobiltelefone auch zur privaten Nutzung und weitere Einzelheiten zu der bereits aus dem Ergänzungsvertrag „Handykosten“ resultierenden Verpflichtung der Klägerin, ihren Arbeitnehmern ein Mobiltelefon zu stellen. Bei den an die Arbeitnehmer überlassenen Smartphones handelt es sich somit um der Klägerin gehörende betriebliche Wirtschaftsgüter.

23

cc) Der Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 45 EStG steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin für von den Arbeitnehmern abgeschlossene und auf deren Namen laufende Mobilfunkverträge 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. Sie hat diese tatsächlich auch in der vereinbarten Höhe getragen.

24

dd) Die Anwendung des § 3 Nr. 45 EStG scheitert 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 den Arbeitnehmern 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. 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., Krömker in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 121. Lieferung 08.2020, § 42 AO, Rn. 2). 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 der Arbeitnehmer an die Klägerin zu einem Kaufpreis von 1 € bis 6 € 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 der Arbeitnehmer 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: im Streitfall ist für die Anwendung der Steuerbefreiung unerheblich, zu welchem Kaufpreis die Klägerin die danach an die 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 der Geräte durch die Klägerin und die bloße Übernahme der den Arbeitnehmern entstandenen Verbindungsentgelte für die (in diesem fiktiven Fall) in ihrem Eigentum verbliebenen Telefone bestanden. Diese Gestaltung ist als Vergleichsmaßstab für die tatsächlich vollzogene Gestaltung ungeeignet, da sie dem angestrebten wirtschaftlichen Zweck nicht entspricht, das bisherige Eigentum der Arbeitnehmer an ihren Handys 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 ihren Arbeitnehmern 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 der Arbeitnehmer an der Übertragung des Risikos der Reparaturbedürftigkeit der genutzten Handys auf den Arbeitgeber als signifikanter wirtschaftlicher außersteuerlicher Gründe 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 geringes Entgelt 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 ihren Arbeitnehmern 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).