Urteil vom 23. November 2022, VI R 50/20

Steuerfreiheit der Vorteile des Arbeitnehmers aus der Nutzung eines betrieblichen Telekommunikationsgeräts

ECLI:DE:BFH:2022:U.231122.VIR50.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 45 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, BGB § 117, BGB § 929 S 1, BGB § 930, AO § 41 Abs 2, AO § 42 Abs 1 S 1, AO § 42 Abs 2 S 1, LStH H 3.45, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend FG München, 20. November 2020, Az: 8 K 2655/19

Leitsätze

Die Erstattung von Telefonkosten für einen vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrag durch den Arbeitgeber ist auch dann nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon, durch dessen Nutzung die Telefonkosten entstanden sind, von dem Arbeitnehmer zu einem niedrigen, auch unter dem Marktwert liegenden Preis erworben hat und er das Mobiltelefon dem Arbeitnehmer unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 20.11.2020 - 8 K 2655/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), ein Verlag in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, schloss ab März 2015 mit mehreren Arbeitnehmern Kaufverträge über deren gebrauchte Mobiltelefone, mit denen die Klägerin die zuvor von den Arbeitnehmern privat angeschafften Geräte zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 € erwarb. Zeitgleich mit den Kaufverträgen schloss die Klägerin mit diesen Arbeitnehmern jeweils eine "Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" ab. Nach dieser Vereinbarung stellte die Klägerin den Arbeitnehmern ein Mobiltelefon zur Verfügung und übernahm die hierfür entstehenden monatlichen Kosten des Mobilfunkvertrags (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatgebühr) bis zu einer in der Vereinbarung jeweils festgelegten Höhe. Die Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses waren die Arbeitnehmer verpflichtet, das Mobiltelefon an die Klägerin herauszugeben.

2 Die Klägerin vereinbarte mit ihren Arbeitnehmern in der Mehrzahl der Fälle im Dezember 2016 als "Anlage zum Arbeitsvertrag" außerdem einen "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag". Hiernach überließ die Klägerin dem jeweiligen Arbeitnehmer ein Mobiltelefon eines bestimmten Typs mit Ladegerät, das der Arbeitnehmer "als weiteres Arbeitsmittel frei nutzen" konnte. Der Arbeitnehmer war verpflichtet, für eine rechtzeitige und ordnungsgemäße Pflege und Wartung des Telefons zu sorgen. Die Klägerin übernahm die Kosten für Wartung und Reparaturen, die die Arbeitnehmer der Klägerin im Vorfeld zu melden und von dieser genehmigen zu lassen hatten. Die Arbeitnehmer hafteten der Klägerin für Schäden an dem Mobiltelefon, die durch unsachgemäße Behandlung entstanden. Eine Überlassung des Geräts an Dritte war unzulässig, insbesondere der Verleih oder die Vermietung. Die Klägerin konnte die Nutzung des Mobiltelefons kündigen, falls sie das Mobiltelefon "infolge eines nicht vorhergesehenen Umstandes und aus dringendem betrieblichen Interesse" benötigte oder falls der Arbeitnehmer

das Gerät vertragswidrig gebrauchte, es insbesondere an einen Dritten überließ oder seine Sorgfaltspflichten betreffend Pflege und Wartung vernachlässigte. Der Überlassungsvertrag war im Übrigen "an das bestehende Arbeitsverhältnis gebunden" und endete "automatisch mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses". Die Klägerin behielt sich außerdem vor, das Mobiltelefon "im Falle einer Freistellung" des Arbeitnehmers "vorzeitig heraus zu verlangen".

3 Die Klägerin behandelte die ihren Arbeitnehmer erstatteten Kosten der Mobilfunkverträge als nach § 3 Nr. 45 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei.

4 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, es handele sich bei dem Verkauf der persönlichen, gebrauchten Mobiltelefone der Arbeitnehmer an die Klägerin um eine unangemessene rechtliche Gestaltung i.S. von § 42 der Abgabenordnung (AO), die zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führe. Einem fremden Dritten würde das eigene Mobiltelefon zum marktüblichen Wert, nicht aber für nur 1 € bis 6 € überlassen. Der "Verkauf" der Telefone sei lediglich wegen der damit verbundenen Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG erfolgt. Die Kostenerstattungen der Klägerin an die Arbeitnehmer für deren Mobilfunkverträge seien daher steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der steuerfreie Auslagenersatz von Telefongebühren des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber für berufliche Telefongespräche sei auf 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens 20 € monatlich begrenzt.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüferin und erließ gegenüber der Klägerin einen entsprechenden Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge.

6 Die Klägerin, die sich mit ihrer Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin einverstanden erklärt hatte, erhob gegen den Haftungsbescheid nach erfolglosem Vorverfahren Klage, der das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1288 veröffentlichten Gründen stattgab.

7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

8 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Haftungsbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung zu Recht aufgehoben. Die Klägerin hat die Lohnsteuer nicht fehlerhaft angemeldet und abgeführt. Die vom FA in dem angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Vorteile der Arbeitnehmer der Klägerin aus der privaten Nutzung der Mobiltelefone sind gemäß § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG steuerfrei.

11 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und abzuführen hat.

12 a) Die unentgeltliche Zurverfügungstellung betrieblicher Mobiltelefone einschließlich der dazugehörenden Netzteile durch die Klägerin an ihre Arbeitnehmer (auch) für private Zwecke und die Übernahme auf private Gespräche (anteilig) entfallender Grundgebühren und Verbindungsentgelte stellen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare (geldwerte) Vorteile dar (s. Senatsurteil vom 22.10.1976 - VI R 26/74, BFHE 120, 379, BStBl II 1977, 99). Die Arbeitnehmer werden durch die Überlassung der Mobiltelefone nebst der zugehörigen Netzteile (auch) für private Zwecke sowie durch das unentgeltliche Führen privater Telefongespräche objektiv bereichert. Sie ersparen das Geld, das sie sonst für ein privates Mobiltelefon und dessen Nutzung aufwenden müssten, um mit dem Gerät private Telefongespräche zu führen.

13 Die diesbezüglichen (geldwerten) Vorteile sind auch durch das Dienstverhältnis veranlasst. Insbesondere besteht kein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der Klägerin als Arbeitgeberin daran, ihren Arbeitnehmern betriebliche Mobiltelefone (auch) zur privaten Nutzung zu überlassen und für die Privatgespräche der Arbeitnehmer

aufzukommen. Da dies zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.

14 b) Die (geldwerten) Vorteile, die die Klägerin ihren Arbeitnehmern zugewandt hat, sind jedoch gemäß § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG steuerfrei.

15 Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei 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 § 3 Nr. 45 EStG soll ausweislich der Gesetzesbegründung vornehmlich eine sog. Lenkungsnorm sein. Der Finanzausschuss des Bundestages hatte die Regelung vorgeschlagen, um die Verwendung und Verbreitung des Internets mittels einer Steuervereinfachung zu fördern (BTDrucks 14/4626, S. 3). Den Arbeitgebern sollte die Möglichkeit gegeben werden, ihren Arbeitnehmern die private Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte zu erlauben, ohne dies durch den mit der steuerlichen Erfassung des sog. Sachbezugs verbundenen Verwaltungsaufwand zu erschweren (vgl. BTDrucks 14/4626, S. 6). Dementsprechend sind nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 3 Nr. 45 EStG nur die Vorteile der Arbeitnehmer von der Steuer freigestellt, die diese aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten ziehen. Der Zuschuss des Arbeitgebers für einen privaten Telefonanschluss des Arbeitnehmers ist demgegenüber nicht nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.06.2006 - XI R 50/05, BFHE 214, 223, BStBl II 2006, 715).

17 aa) Bei den Mobiltelefonen nebst den dazugehörenden Netzteilen, die die Klägerin ihren Arbeitnehmern aufgrund der "Ergänzende(n) Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" sowie dem in der Mehrzahl der Fälle außerdem abgeschlossenen "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag" überlassen hat, handelt es sich um Telekommunikationsgeräte sowie deren Zubehör i.S. von § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten --zu Recht-- kein Streit.

18 bb) Die Mobiltelefone und Netzteile stellen auch betriebliche Geräte der Klägerin dar.

19 (1) Ein Telekommunikationsgerät ist ein betriebliches im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift, wenn es im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Arbeitgebers steht oder es sich um ein dem Arbeitgeber aufgrund eines Nutzungsvertrags mit einem Dritten, insbesondere eines Leasingvertrags, zuzurechnendes Gerät handelt. Ein betriebliches Telekommunikationsgerät nebst Zubehör i.S. des § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG liegt hingegen nicht vor, wenn das Gerät nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist. Dies ist zuvörderst der Fall, wenn der Arbeitnehmer Eigentümer des Telekommunikationsgeräts ist. Das Gerät ist aber auch dann dem Arbeitnehmer zuzurechnen, wenn er darüber wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen kann. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob der Voreigentümer oder der Leasinggeber ein fremder Dritter oder der Arbeitgeber ist. Dem Arbeitnehmer ist das Gerät dann zuzurechnen, wenn der Arbeitgeber ihm dieses aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung, etwa einem Leasingvertrag, überlässt. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber selbst Leasingnehmer ist und das Gerät seinem Arbeitnehmer auf der Grundlage eines Unterleasingverhältnisses übergibt (s. Senatsurteile vom 18.12.2014 - VI R 75/13, BFHE 248, 336, BStBl II 2015, 670, Rz 12, und vom 06.11.2001 - VI R 62/96, BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370, jeweils zu betrieblichen Kfz; Sächsisches FG, Urteil vom 02.11.2017 - 8 K 870/17, Rz 42; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 45 EStG Rz 2; von Beckerath in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 3 Rz 126b; Baumgartner/Uphues in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 45 EStG Rz 21; BeckOK EStG/Niklaus, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 3 Nr. 45 Rz 41 bis 42).

20 (2) Nach diesen Maßstäben handelt es sich bei den im Streitfall zu beurteilenden Mobiltelefonen und Netzteilen um betriebliche Geräte der Klägerin.

21 aaa) Die Klägerin war zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte. Sie hat die Mobiltelefone von ihren Arbeitnehmern aufgrund zivilrechtlich wirksamer Kaufverträge zu Preisen zwischen 1 € und 6 € erworben und das Eigentum an den Geräten durch Einigung und Übergabe (§ 929 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) oder durch Besitzkonstitut (§ 930 BGB) erlangt. Die Arbeitnehmer waren nach dem Verlust ihres zivilrechtlichen Eigentums auch weder wirtschaftliche Eigentümer der Geräte noch konnten sie als Leasingnehmer oder aufgrund einer sonstigen, neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden Sonderrechtsbeziehung über die Mobiltelefone verfügen. Weder die "Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" noch die mit der Mehrzahl der

Arbeitnehmer abgeschlossene "Anlage zum Arbeitsvertrag Mobiltelefon-Überlassungsvertrag" stellen eine derartige Sonderrechtsbeziehung dar. Beide Vereinbarungen waren untrennbar mit dem Arbeitsverhältnis verknüpft. Der "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag" endete automatisch mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auch nach der "Ergänzende(n) Vereinbarung" waren die Arbeitnehmer verpflichtet, das Mobiltelefon nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Klägerin herauszugeben. Die Klägerin trug im Übrigen als (zivilrechtliche) Eigentümerin und auch nach dem "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag" das Risiko insbesondere der Beschädigung und des Untergangs der Mobiltelefone. Die Arbeitnehmer hatten demgegenüber keine Möglichkeit, über die Geräte zu verfügen. Ihnen war ausweislich der mit der Klägerin abgeschlossenen Verträge lediglich der Gebrauch der Geräte während des laufenden Arbeitsvertrags gestattet.

22 bbb) Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei um ein Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO, § 117 BGB) gehandelt haben könnte, liegen --entgegen der Auffassung des FA-- nicht vor.

23 Gemäß § 41 Abs. 2 AO sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unbeachtlich. Empfangsbedürftige Willenserklärungen, die mit Einverständnis des Erklärungsempfängers nur zum Schein abgegeben werden, sind nach § 117 Abs. 1 BGB nichtig. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind und das Vereinbarte nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien keine Geltung haben soll (BFH-Urteile vom 09.11.1994 - XI R 61/93, BFH/NV 1995, 659; vom 09.10.2013 - IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527, Rz 29, und vom 19.11.2014 - VIII R 23/11, Rz 46; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 20.05.2011 - V ZR 221/10, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2011, 2785, m.w.N.). Folglich ist kein Scheingeschäft gegeben, wenn der von den Vertragsbeteiligten erstrebte Rechtserfolg gerade die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts voraussetzt (BGH-Urteile vom 25.10.1961 - V ZR 103/60, BGHZ 36, 84, und vom 05.07.1993 - II ZR 114/92, NJW 1993, 2609).

24 So verhält es sich auch im Streitfall. Denn die Inanspruchnahme der von der Klägerin und ihren Arbeitnehmern erstrebten Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG setzt gerade voraus, dass es sich bei den Mobiltelefonen um betriebliche Telekommunikationsgeräte der Klägerin handelt, die Klägerin also insbesondere zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte wurde. Das FG hat ferner keine Umstände festgestellt, die darauf hindeuten könnten, dass die von der Klägerin mit ihren Arbeitnehmern abgeschlossenen Kaufverträge nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragschließenden keine Gültigkeit haben sollten.

25 cc) Den zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern abgeschlossenen Kaufverträgen über die Mobiltelefone ist die steuerliche Anerkennung auch nicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu versagen.

26 (1) Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend. Fehlt es allerdings an einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragsparteien, bedarf es einer --am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten-- Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden (Senatsurteile vom 12.07.2017 - VI R 59/15, BFHE 258, 444, BStBl II 2018, 461, Rz 17, und vom 18.11.2020 - VI R 28/18, BFHE 271, 382, BStBl II 2021, 450, Rz 12). Im Rahmen der Prüfung, ob ein Vertragsverhältnis dem steuerlich bedeutsamen oder dem privaten Bereich (§ 12 EStG) zuzuordnen ist, ist maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann (BFH-Urteil vom 19.11.2014 - VIII R 23/11, Rz 44, m.w.N.).

27 (2) Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG zu Recht davon abgesehen, die Kaufverträge zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern über die Mobiltelefone nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu überprüfen. Zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern bestand bei Abschluss der Verträge ein natürlicher Interessengegensatz. Sie standen sich bei Abschluss der Kaufverträge als wirtschaftlich selbständige Marktteilnehmer gegenüber, bei denen regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass sie ihre jeweiligen (wirtschaftlichen) Interessen beim Abschluss gegenseitiger Verträge wahren. Die Arbeitnehmer verkauften der Klägerin ihre Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 €. Sie gaben infolgedessen ihr Eigentum an den Geräten auf und konnten die Mobiltelefone zukünftig nur noch aufgrund der mit der Klägerin zeitgleich abgeschlossenen Vereinbarung über die Zurverfügungstellung der Mobiltelefone nutzen. Neben dem vereinbarten Kaufpreis erlangten die Arbeitnehmer hierdurch jedoch den weiteren Vorteil, dass die Klägerin ihnen die Kosten des jeweiligen Mobilfunkvertrags erstattete und das Risiko bei Reparaturen, Beschädigungen oder Zerstörung der Geräte trug. Das FG hat auch nicht festgestellt, dass zwischen der Klägerin und den Arbeitnehmern neben den Arbeitsverhältnissen private Beziehungen oder sonstige Näheverhältnisse bestanden, auf denen die Veräußerung der Mobiltelefone zu den

vereinbarten Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 € beruhen könnten. Derartige (private) Beziehungen hat das FA zudem selbst nicht geltend gemacht.

28 Allein aufgrund der (geringen) Höhe der vereinbarten Kaufpreise für die Mobiltelefone kann --entgegen der ab 2018 im Amtlichen Lohnsteuer-Handbuch , H 3.45, Beispiele für die Anwendung des § 3 Nr. 45 EStG: Beispiel 2 vertretenen Auffassung-- nicht angenommen werden, dass die Kaufverträge einem Fremdvergleich zu unterziehen seien bzw. einem solchen nicht standhalten würden. Denn die vereinbarten Kaufpreise als solche indizieren noch kein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen bestimmendes Näheverhältnis zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern. Zudem können die (geringen) Kaufpreise nicht isoliert betrachtet werden, sondern sind in dem wirtschaftlichen Zusammenhang zu würdigen, in den sie durch die "Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" und den von der Klägerin mit der Mehrzahl der Arbeitnehmer abgeschlossenen "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag" gestellt worden sind. Soweit die Arbeitnehmer angesichts der Vorteile, die ihnen die vorgenannten Vereinbarungen insbesondere durch die Übernahme ihrer privaten Telefonkosten brachten, bereit waren, ihre Mobiltelefone an die Klägerin --möglicherweise auch unter Marktwert-- zu verkaufen, ist dieser vertraglichen Regelung die steuerliche Anerkennung nicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu versagen.

29 dd) Die Verkäufe der Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 € stellen auch keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO dar, wie das FG zutreffend entschieden hat.

30 (1) Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt gemäß § 42 Abs. 2 Satz 1 AO 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. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

31 § 42 AO kann dabei auch eingreifen, wenn der Tatbestand einer Steuerbefreiungsvorschrift verwirklicht werden soll (BFH-Urteile vom 27.07.1999 - VIII R 36/98, BFHE 189, 408, BStBl II 1999, 769, und vom 04.04.2001 - VI R 173/00, BFHE 195, 277, BStBl II 2001, 677; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 42 Rz 35; Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz 54).

32 (2) Der Abschluss der Kaufverträge über die Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 € stellt hiernach keinen Gestaltungsmissbrauch dar. Die Kaufverträge und die darauf beruhende Übereignung der Geräte an die Klägerin sind vielmehr die wirtschaftlich angemessene, einfache und zweckmäßige Möglichkeit, der Klägerin betriebliche Mobiltelefone zu verschaffen. Der Abschluss der Kaufverträge war auch keine nur vorübergehende, kurzfristige Maßnahme, um gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteile zu erlangen (s. dazu BFH-Urteil vom 21.08.2012 - VIII R 32/09, BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16, Rz 27 ff). Vielmehr verblieben die von der Klägerin erworbenen Mobiltelefone dauerhaft in deren (zivilrechtlichem) Eigentum. Der Umstand, dass die vorliegende Gestaltung es der Klägerin gestattete, die Mobiltelefone ihren Arbeitnehmern anschließend wieder zu überlassen und unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 45 EStG deren steuerfreie Privatnutzung zu ermöglichen, führt nicht zur Unangemessenheit der Gestaltung. Vielmehr verwirklicht sich hierdurch gerade ein vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehener steuerlicher Vorteil.

33 Insoweit ist es auch grundsätzlich ohne Bedeutung, zu welchem Kaufpreis die Klägerin die Mobiltelefone erworben hat. Die Höhe der Anschaffungskosten, die der Arbeitgeber für den Erwerb der betrieblichen Telekommunikationsgeräte aufwenden muss, ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 45 EStG nicht relevant. Der Abschluss von Kaufverträgen mit anderen --nach Auffassung des FA höheren (marktgerechten)-- Kaufpreisen hätte im Hinblick auf den mit der Gestaltung erstrebten --vom Gesetzgeber vorgesehenen-- steuerlichen Vorteil keinen Unterschied bedeutet. Auch die nach Ansicht des FA angemessene Gestaltung des Erwerbs der Mobiltelefone zum Marktwert, der nach Meinung des FA höher als die tatsächlich vereinbarten Kaufpreise lag, hätte die steuerfreie Privatnutzung der Mobiltelefone durch die Arbeitnehmer der Klägerin zugelassen. Ein gesetzlich nicht vorgesehener steuerlicher Vorteil ist mit dem Kauf der Mobiltelefone mithin nicht verbunden. Vielmehr wird der Tatbestand des § 3 Nr. 45 EStG durch den Kauf der Geräte bestimmungsgemäß verwirklicht.

34 Es trifft zwar zu, dass die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG nicht in Betracht gekommen wäre, falls die Klägerin die Mobiltelefone nicht käuflich erworben hätte. Der Verzicht auf den Kauf der Mobiltelefone und damit auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist aber nicht die "angemessene Gestaltung" i.S. von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO. Vielmehr steht es dem Steuerpflichtigen frei, einen gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil in Anspruch zu nehmen. Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, einen Sachverhalt so zu gestalten, dass ein Steueranspruch entsteht. Das

Bestreben, Steuern zu sparen bzw. den Tatbestand einer Steuerbefreiungsvorschrift zu verwirklichen, macht eine im Übrigen angemessene rechtliche Gestaltung nach ständiger Rechtsprechung nicht unangemessen (BFH-Urteile vom 03.02.1998 - IX R 38/96, BFHE 185, 379, BStBl II 1998, 539; in BFHE 195, 277, BStBl II 2001, 677; in BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16, Rz 24, und vom 18.12.2013 - I R 25/12, Rz 17).

35 ee) Die Klägerin konnte ihren Arbeitnehmern nach alledem die betrieblichen Mobiltelefone nebst Zubehör steuerfrei überlassen und darüber hinaus die von den Arbeitnehmern aufgewandten Kosten für die private Nutzung der betreffenden Geräte steuerfrei erstatten. Die Steuerfreistellung gilt dabei auch für die Verbindungsentgelte (BTDrucks 14/4626, S. 6; Baumgartner/Uphues in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 45 EStG Rz 27). Dies schließt die monatlichen Kosten der von den Arbeitnehmern selbst abgeschlossenen Mobilfunkverträge ein. Auch bei der Kostenerstattung handelt es um einen Vorteil aus der privaten Nutzung der betrieblichen Telekommunikationsgeräte (s. HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 45 EStG Rz 2; v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 45 Rz B 45/59).

36 (1) Den Arbeitnehmern der Klägerin entstanden durch die von ihnen selbst abgeschlossenen Mobilfunkverträge Kosten, ohne die eine Nutzung der überlassenen betrieblichen Mobiltelefone als "Telekommunikationsgeräte", wie sie § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG voraussetzt, nicht möglich gewesen wäre. Die Mobilfunkverträge und die durch sie entstehenden Kosten sind mit der nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG steuerfreien privaten Nutzung der Geräte untrennbar verbunden. Die Erstattung der betreffenden Kosten beruhte mithin unmittelbar auf der bestimmungsgemäßen Nutzung der betrieblichen Mobiltelefone als "Telekommunikationsgeräte". Auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung sind die vom Arbeitgeber getragenen Verbindungsentgelte (Grundgebühr und sonstige laufende Kosten) bei der (privaten) Nutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte steuerfrei (R 3.45 Satz 5 der Lohnsteuer-Richtlinien 2008). Wirtschaftlich trägt der Arbeitgeber die Verbindungsentgelte nicht nur dann, wenn er den Mobilfunkvertrag selbst abgeschlossen hat, sondern auch dann, wenn er die Verbindungsentgelte seinen Arbeitnehmern --wie im Streitfall-- erstattet. Dieses Ergebnis entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, die privat veranlassten Kommunikationskosten der Arbeitnehmer bei der Benutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte in ihrer Gesamtheit steuerfrei zu stellen (Welling, Deutsches Steuerrecht 2001, 650).

37 (2) Die Erstattung der den Arbeitnehmern entstandenen Kosten der Mobilfunkverträge ist nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG allerdings nur steuerfrei, soweit diese auf die Nutzung der betrieblichen Geräte des Arbeitgebers entfallen. Wird die zu dem jeweiligen Mobilfunkvertrag gehörende SIM-Karte nicht in dem vom Arbeitgeber überlassenen betrieblichen Gerät (Telekommunikationsgerät des Arbeitnehmers oder eines Dritten) verwendet, handelt es sich letztlich um die Übernahme der (anteiligen) Kosten eines privaten Telefonanschlusses des Arbeitnehmers, die nicht nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei ist (s. BFH-Urteil in BFHE 214, 223, BStBl II 2006, 715).

38 Im Streitfall hat das FG indessen nicht festgestellt, dass die von der Klägerin erstatteten Kosten der Mobilfunkverträge nicht auf die Nutzung der den Arbeitnehmern überlassenen betrieblichen Geräte entfallen sind und die Arbeitnehmer die jeweiligen SIM-Karten in privaten Mobiltelefonen verwendet haben. Solches hat das FA auch nicht behauptet.

39 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de