

Lohnsteuer-Info

September 2021

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater,
Troisdorf - www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG: Erwerb vom Arbeitnehmer schädlich für die Steuerfreiheit?	1
2	Abkürzungsverzeichnis	5

1 Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG: Erwerb vom Arbeitnehmer schädlich für die Steuerfreiheit?

Nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG sind steuerfrei

die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten 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.

Das FG München hat sich mit der Anwendung dieser Steuerbefreiungsvorschrift auseinandergesetzt und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass ein Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten der privaten Nutzung eines betrieblichen Handys selbst dann steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG erstatten kann, wenn der Arbeitgeber das Handy zuvor zu einem symbolischen Kaufpreis vom Arbeitnehmer erworben hat.¹

Sachverhalt

Strittig ist, ob die Klägerin (kurz: Klin) die Übernahme von Telefonkosten für Mobilfunkverträge mehrerer Arbeitnehmer zu Recht nicht der LSt unterworfen hat und dafür in Haftung genommen werden kann.

¹ FG München, Urt. v. 20.11.2020 – 8 K 2655/19, EFG 2021, 1288 Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 50/20

Die Klin. beabsichtigte, ab dem Jahr 2015 ihr Entlohnungssystem für ihre Mitarbeiter wie folgt zu optimieren:

- Im Rahmen der Vorschriften der §§ 3, 8 und 40 EStG war vorgesehen, ihren Mitarbeitern Sachzuwendungen und Aufwandsentschädigungen zu gewähren.
- Unter anderem wollte die Klin. ihren Arbeitnehmern Mobiltelefone auch zur privaten Nutzung überlassen.
- Die Mobiltelefone sollten dabei im Eigentum der Klin. verbleiben.
- Der von der Klin. geleistete Kostenersatz für die mit diesen Telefonen geführten Gespräche und deren Kostenersatz sollte nach § 3 Nr. 45 EStG nicht der LSt bzw. ESt unterliegen.
- Hierzu schloss die Klin. 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 Klin. 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 Klin. 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 hatten, 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 Klin. und den jeweiligen Arbeitnehmern geschlossen, mit dem das Handy der Arbeitnehmer als weiteres Arbeitsmittel zur freien Nutzung überlassen wurde.

- Die Klin. übernahm die Kosten für Wartung und Reparaturen.
- Die Überlassung an Dritte war unzulässig.
- Der Überlassungsvertrag konnte gekündigt werden, wenn die Klin. 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 Klin. mit den jeweiligen Arbeitnehmern weichen bezüglich des Umfangs der Zuschüsse und des Zeitraums dieser Leistungen voneinander ab.

Auffassung der Finanzverwaltung

Im Rahmen einer LSt-Außenprüfung versagte das Finanzamt die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG. Das Finanzamt nahm – entsprechend eines Beispiels in den LStH – an, dass das jeweils günstig vom Arbeitgeber beim Arbeitnehmer erworbene Handy kein „betriebliches Telekommunikationsgerät“ i.S.d. § 3 Nr. 45 EStG sei.

In H 3.45 LStH 2021 wird folgendes Beispiel dargestellt:²

Beispiel

Der Arbeitgeber „kauft“ vom Arbeitnehmer ein Mobiltelefon zu einem nicht marktüblichen Preis von z. B. 1 Euro und stellt es anschließend dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung zur Verfügung. Die Verbindungsentgelte des Arbeitnehmers werden nach dem „Kauf“ vom Arbeitgeber übernommen.

Eine Steuerbefreiung der Verbindungsentgelte nach § 3 Nr. 45 EStG kommt nicht in Betracht, da der Kaufvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält und es sich somit bei der Zurverfügungstellung des Mobiltelefons nicht um ein betriebliches Telekommunikationsgerät des Arbeitgebers handelt.

² Siehe H 3.45 LStH 2021 „Beispiele für die Anwendung des § 3 Nr. 45 EStG – Beispiel 2“

Praxishinweis

Offensichtlich geht die Finanzverwaltung bei einem sehr geringen Kaufpreis eines Telekommunikationsgerätes immer von einem nicht marktüblichen Preis aus. Dieser schlichten Praxisanwendung ist nicht zu folgen, wenn der Arbeitgeber nachweisen oder glaubhaft machen kann, dass der Kaufpreis dem gegenwärtigen Marktpreis entspricht. Dann kann nicht von einem „nicht marktüblichen Preis“ gesprochen werden. Auf die beim BFH anhängige Rechtsfrage kommt es dann nicht an. Der Arbeitgeber sollte im Einzelfall eine Beweisvorsorge über den Marktpreis des Telekommunikationsgerätes im Zeitpunkt des Erwerbs treffen (z. B. Internetausdruck).

Im Rahmen der LSt-Außenprüfung wurde lediglich der Ersatz von Gebühren für berufliche Telefongespräche steuerfrei belassen.³

Entscheidung des FG München

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung hat das FG München die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG zugelassen. Interessant ist die Begründung.

Es sei nicht von einem rechtlichen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG auszugehen, wenn der Arbeitnehmer sein Handy im Rahmen eines zivilrechtlich wirksamen, kein Scheingeschäft darstellenden Kaufvertrags zwischen fremden Dritten an seinen Arbeitgeber zu einem Kaufpreis von 1 EUR verkaufe, der Arbeitgeber anschließend im Rahmen eines Nutzungsüberlassungsvertrags das Handy dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung wieder zur Verfügung stelle und die entstehenden Kosten für den vom Arbeitnehmer abgeschlossenen privaten Mobilfunkvertrag in einer vertraglich festgelegten Höhe sowie die Kosten für Wartung und Reparaturen des Handys übernehme; das gelte auch dann, wenn alleiniges Ziel dieser Gestaltung die Inanspruchnahme der gesetzlich zulässigen Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG gewesen sein sollte.

Praxishinweis

Im Entscheidungsfall handelt es sich bei dem vom Arbeitgeber jeweils erworbenen Handy um ein eigenständiges, dem Arbeitgeber zuzurechnendes Wirtschaftsgut. In der Entscheidung betont das FG München, dass selbst geleaste oder gemietete Geräte als betriebliche Wirtschaftsgüter i.S.d. § 3 Nr. 45 EStG angesehen werden können. Diese

³ Siehe hierzu R 3.50 Abs. 2 LStR

Aussage ist bedeutsam, weil das Sächsische FG in diesen Fällen zumindest ein wirtschaftliches Eigentum verlangte.⁴

Gegenwärtig bleibt abzuwarten, welche Entscheidung der BFH treffen wird. In der Abwehrberatung können vergleichbare Fälle bis zur abschließenden BFH-Entscheidung offen gehalten werden. In der Gestaltungsberatung sollten bereits vorab Haftungsrisiken verhindert werden. Empfehlenswert dürfte daher sein, auf einen Telekommunikationsgeräteerwerb vom Arbeitnehmer oder von dessen Angehörigen zu verzichten und dem Mitarbeiter ein neu vom Arbeitgeber erworbenes Gerät zur Verfügung zu stellen. Wird der bisherige Handyvertrag vom Arbeitnehmer bei nunmehriger Nutzung des vom Arbeitgeber gestellten Handys fortgeführt, dürften nunmehr die gesamten Telekommunikationskosten steuerfrei erstattbar sein. Für die Anwendung von § 3 Nr. 45 EStG kommt es nur auf das Vorliegen eines „betrieblichen Geräts“ an, so dass die vom Arbeitgeber getragenen Verbindungsentgelte, die der Mitarbeiter selbst gegenüber der Telekommunikationsgesellschaft schuldet, insgesamt steuerfrei übernommen werden können.⁵

2 Abkürzungsverzeichnis

AEO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion

⁴ Sächsisches FG, Urt. v. 2.11.2017 – 8 K 870/17, juris, rkr.

⁵ R 3.45 Satz 5 LStR 2015

SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung