Volltext-Urteile
Gericht: FG Münster
Aktenzeichen: 6 K 2446/15 L
Datum: 28.06.2017
Ausgabe: 12/2017

FG Münster, Urteil vom 28.06.2017, Az. 6 K 2446/15 L

FG Münster v. 28.06.2017 - 6 K 2446/15 L EFG 2017 S. 1598 Nr. 19

Lohnsteuer

Abgrenzung von Gehaltsumwandlung und Zuschuss zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, Gesamtplan, Telefonkostenzuschuss

Leitsatz

1) Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen für Internetnutzung und zu Fahrtkosten des Arbeitnehmers werden auch dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt und können mit den gesetzlichen Pauschalsteuersätzen des § 40 Abs. 2 EStG versteuert werden, wenn den Zuschusszahlungen Lohnherabsetzungen vorausgehen. Zuschüsse zu Kinderbetreuungskosten bleiben unter diesen Voraussetzungen steuerfrei gemäß § 3 Nr. 33 EStG (gegen FG Rheinland-Pfalz v. 23.11.2016 – 2 K 1180/16– Rev. VI R 21/17).

2) Zuschusszahlungen, denen Lohnherabsetzungen vorausgehen, sind nicht nach Gesamtplangrundsätzen als einheitliches Vorgehen zu beurteilen. Denn es gibt keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist. Im konkreten Einzelfall kann lediglich Anlass zu der Prüfung eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO oder einer teleologischen Reduktion der betroffenen Norm gegeben sein.

3) Barzuschüsse an Arbeitnehmer zu deren privaten Telekommunikationsverträgen sind nicht gemäß§ 3 Nr. 45 EStG oder § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei.

Gesetze: EStG § 3 Nr 45EStG § 3 Nr 50EStG § 40 Abs 2 Satz 1 Nr 5 Satz 2EStG § 40 Abs 2 Satz 2EStG § 3 Nr 33

Tatbestand

Streitig ist die steuerliche Behandlung von Zuschüssen der Klägerin zu Aufwendungen für die Internetnutzung, zu Fahrtkosten, zu Kindergartenkosten und zu Telefonkosten ihrer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (im Folgenden: Arbeitnehmer).

Die Klägerin ist ein Wirtschaftsunternehmen, das den Großhandel von … zum Gegenstand hat und im Streitzeitraum rund … Mitarbeiter beschäftigte.

Im Jahr 2013 beauftragte die Klägerin die A. Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mit der Erstellung eines Gutachtens zur steuerrechtlichen Beurteilung einer Nettolohnoptimierung für die Klägerin. Arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Fragen sollten nicht Gegenstand des Gutachtens sein. Das Gutachten der A. Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft wurde am 01.08.2013fertiggestellt. Ein weiteres Gutachten zur Überprüfung der rechtlichen Umsetzbarkeit eines arbeits- und sozialrechtlichen Kosteneinsparungspotentials mit Datum vom15.07.2013 wurde im Auftrag der Klägerin von Herrn Rechtsanwalt B. erstellt. Grundlage dieses Gutachtens waren Maßnahmen zur Nettolohnoptimierung, die von der Firma C. GmbH in D. formularmäßig vorgeschlagen worden waren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gutachten Bezug genommen.

Auf der Grundlage der erstellten Gutachten traf die Klägerin mit ihren Arbeitnehmern sogenannte „Ergänzende Vereinbarungen zum Einstellungsvertrag". Betroffen waren ausschließlich Arbeitsverträge mit Arbeitnehmern, die nicht tarifgebunden waren und für die keine tarifvertraglich angeordneten Regelungen bestanden. In den ergänzenden Vereinbarungen wurden unter anderem folgende Leistungen der Klägerin vereinbart:

„I. Mit Wirkung ab dem (…2013) gewährt der Arbeitgeber folgende Leistungen, die nicht unter den Freiwilligkeitsvorbehalt fallen:

(…)

3.) Telefonnutzung

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ein Telekommunikationsendstellengerät zur Verfügung und übernimmt die für die Telefonie entstehenden Kosten bis zu einer Höhe von max. (…) € monatlich. Die Überlassung umfasst insbesondere auch die private Nutzung.

(…).

II. Mit Wirkung ab dem (…2013) gewährt der Arbeitgeber folgende Leistungen, die auch bei mehrfacher Gewährung keinen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers begründen:

1.) Internetpauschale

Der Arbeitgeber leistet zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetbenutzung einen Zuschuss. Dieser Zuschuss beträgt max. 50,00 € monatlich. (…)

2.) Kinderbetreuungskosten

Der Arbeitgeber leistet einen Zuschuss in Höhe von (…) € zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Betreuung seines Kindes in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. (…).

3.) Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte

Der Arbeitgeber leistet einen Zuschuss zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Höhe richtet sich nach den gesetzlichen Vorgaben des Einkommensteuergesetzes und der Lohnsteuerrichtlinien. Die Abrechnung erfolgt nicht arbeitstäglich, sondern nach einer Pauschalierungsmethode mit 15 Arbeitstagen. Der Arbeitgeber trägt die pauschale Lohnsteuer.

III. Der Arbeitgeber verpflichtet sich gegenüber dem Arbeitnehmer zur Kompensation seiner (mit heutigem Datum berechneten) Nachteile bei den Altersrentenleistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Hierfür richtet er für den Arbeitnehmer eine geeignete arbeitgeberfinanzierte betriebliche Versorgungszusage mit sofortiger vertraglicher Unverfallbarkeit über einen Durchführungsweg seiner Wahl ein. Genaueres regelt die Vorsorgezusage, bzw. ein dieser Vorsorgezusage zugrunde liegender Versicherungsvertrag. Darüber hinaus verpflichtet sich der Arbeitgeber zum Abschluss einer Krankentagegeld- und Arbeitslosengeldversicherung zum Zwecke der Kompensation von Leistungsanwartschaften.

IV. Die Arbeitsvertragsparteien stellen fest, dass der Arbeitnehmer ab dem (…) auf (…) € Barlohn verzichtet.

(…)."

Die Vereinbarungen weichen zwischen den einzelnen Arbeitnehmern bezüglich des Umfangs der Zuschüsse teilweise voneinander ab. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die dem Gericht vorliegenden Vereinbarungen Bezug genommen.

Hinsichtlich der Leistungen zur Telefonnutzung stellte die Klägerin vorformulierte Bestätigungen zur Verfügung, welche von den betroffenen Arbeitnehmern unterzeichnet wurden. Diese bestätigten, dass ihnen jeweils Aufwendungen für „die private Telefonnutzung" in näher bezeichneter Höhe entstanden seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der sich in den Akten befindlichen Bestätigungen Bezug genommen.

Die Klägerin versteuerte die Zuschüsse zur Internetnutzung mit einem Nettosteuersatz von 25% und die Zuschüsse zu den Fahrtkosten mit einem Nettosteuersatz von 15%. Für die gewährten Zuschüsse zu den Kinderbetreuungskosten und zu den Telefonkosten führte die Klägerin keine Lohnsteuer an das Finanzamt ab.

Im Jahr 2014 führte der Beklagte bei der Klägerin eine Lohnsteueraußenprüfung durch, welche den Prüfungszeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2013 umfasste und mit Bericht vom 25.08.2014 beendet wurde. Die Prüferin gelangte zu der Auffassung, dass bezüglich der streitrelevanten Zuschüsse jeweils Gehaltsumwandlungen durch die ergänzenden Vereinbarungen vorgelegen hätten. Die von der Klägerin gewährten Kindergartenzuschüsse, Zuschüsse zu den Fahrtkosten sowie zur Internetnutzung seien nicht steuerbegünstigt, da sie nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht worden seien. Vielmehr liege insoweit eine Umwandlung des zuvor ursprünglich vereinbarten Gehalts vor. Die ergänzenden Vereinbarungen hätten nicht dazu geführt, dass der Arbeitgeber etwas über den bisherigen Arbeitslohn hinaus schulde. Eine „zusätzliche" Leistung zum Lohn liege gerade nicht vor. Daher sei nach Auffassung der Prüferin eine Nachversteuerung bezüglich der zu niedrig versteuerten Zuschüsse vorzunehmen.

Hinsichtlich der von der Klägerin als steuerfrei behandelten Telefonkostenzuschüsse stellte die Prüferin ferner fest, dass die Klägerin 80 Handys zu einem Preis von insgesamt 238,00 € erworben und an die Mitarbeiter ausgegeben habe. Es habe sich um ältere Modelle gehandelt. Aus den von der Klägerin vorgelegten Rechnungen zu den Handytarifen sei hervorgegangen, dass die Arbeitnehmer überwiegend Smartphone-Tarife und in Anspruch genommen Zuzahlungen zu Smartphones geleistet hätten. Aus diesen Gründen versagte die Prüferin die Steuerfreiheit der Telefonkostenzuschüsse. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 45 des Einkommensteuergesetzes

(EStG) seien nicht erfüllt. Auch insoweit sei eine Nachversteuerung vorzunehmen.

Die Prüferin errechnete unter Anwendung eines von der Klägerin nicht gerügten Steuertarifs in Höhe von 28,20 % folgende Nachzahlungsbeträge:

	Lohnsteuer	SoliZ	Ev. KiSt	Rk. KiSt	Jd. KSt	Ak. KiSt
Zuschuss Internetkosten	336,37 €	18,49 €	9,66 €	13,87 €	0,01 €	– €
Fahrtkostenzuschüsse	1.969,89 €	108,34 €	56,51 €	81,23 €	0,09 €	0,05 €
Kinderbetreuungskosten	113,08 €	6,21 €	3,25 €	4,66 €	– €	– €
Telefonkostenzuschüsse	1.759,82 €	96,79 €	50,49 €	72,57 €	0,08 €	0,04 €
Summe	4.179,16 €	229,83 €	172,33 €	119,91 €	0,18 €	0,09 €

Die übrigen Feststellungen der Prüferin sind zwischen den Beteiligten unstreitig. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt des Prüfungsberichtes vom 25.08.2014Bezug genommen.

Am 04.09.2014 erließ der Beklagte den angefochtenen Nachforderungsbescheid und setzte einen Nachforderungsbetrag in Höhe von insgesamt … € fest. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von 2.721,71 € auf die nachzuversteuernden Zuschüsse zu den Internet-, Fahrt- und Kinderbetreuungskosten. Nicht erfasst waren die Nachforderungsbeträge bezüglich der Telefonkostenzuschüsse in Höhe von insgesamt 1.979,79 €. Gegen den Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein.

Am 17.03.2015 erließ der Beklagte einen auf § 129 der Abgabenordnung (AO) gestützten geänderten Nachforderungsbescheid und setzte nunmehr unter Berücksichtigung der Feststellungen hinsichtlich der Telefonkostenzuschüsse einen Nachforderungsbetrag in Höhe von insgesamt … € fest.

Mit ihrem Einspruch rügte die Klägerin die Versagung der Steuerbegünstigung bzw. der Steuerfreiheit der mit den ergänzenden Vereinbarungen neu geregelten Zuschüsse. Zur Begründung ihres Einspruchs trug sie im Wesentlichen vor, dass nach den Zusatzvereinbarungen zu den Arbeitsverträgen der Bruttoarbeitslohn bei unveränderter Arbeitszeit im Wege eines unbedingten Entgeltsverzichts jeweils reduziert worden sei. Ab diesem Zeitpunkt sei der reduzierte Arbeitslohn der arbeitsrechtlich geschuldete Barlohn. Die Zuschüsse zu den Kosten für die Internetnutzung, die Fahrtkostenzuschüsse und die Kindergartenzuschüsse seien als freiwillige Leistungen der Klägerin zu beurteilen. Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung im Sinne der Lohnsteuerrichtlinie R 3.33 Abs. 5 (LStR) sei im Streitfall erfüllt. Anders als der Beklagte meine, liege keine Gehaltsumwandlung vor. Denn die Arbeitnehmer hätten nach den ergänzenden Vereinbarungen gegenüber der Klägerin keinen einklagbaren, durchsetzbaren Anspruch auf den verzichteten Lohnbestandteil mehr gehabt. Zur weiteren Begründung zog die Klägerin höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Bundessozialgerichts (BSG) heran.

Hinsichtlich der streitrelevanten Telefonkostenzuschüsse machte die Klägerin geltend, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit vorgelegen hätten. Es sei Fakt, dass die Klägerin Mobilgeräte zur Telefonie zur Verfügung gestellt habe. Die Geräte hätten auch im Eigentum der Klägerin gestanden. Die Verbindungen seien auf Rechnung der Arbeitnehmer gelaufen. Dass es sich um Smartphone-Tarife gehandelt habe, sei nicht schädlich.

Mit Einspruchsentscheidung vom 01.07.2015 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus: Die streitrelevanten Zuschüsse seien zu Recht mit dem von der Lohnsteueraußenprüferin ermittelten Tarif besteuert worden. Eine Steuerbegünstigung bzw. Steuerfreiheit könne nicht gewährt werden. Denn die streitrelevanten Zuwendungen seien nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn von der Klägerin erbracht worden. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn sei der – wörtlich – „vor" der Änderungsvereinbarung geschuldete Arbeitslohn und nicht der „nach" dem arbeitsrechtlich durchaus wirksamen Lohnverzicht geschuldete Barlohn. Es liege keine zusätzliche Leistung, sondern eine umgewandelte Leistung vor.

Die Änderung des Nachforderungsbescheides sei nach § 129 AO zulässig gewesen. Denn bei der Auswertung des Lohnsteuerprüfungsberichtes seien die Feststellungen unter der Textziffer 7 versehentlich übersehen und vergessen worden. Es habe sich um ein rein mechanisches Versehen gehandelt.

Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und wiederholt ihr außergerichtliches Vorbringen. Ergänzend trägt sie vor, für eine Zusätzlichkeit der vereinbarten Leistungen spreche, dass der Lohnverzicht vorliegend ohne jede Bedingung erfolgt sei. Auch betragsmäßig stimmten der Lohnbestandteil, auf den verzichtet worden sei, und die vereinbarten Zuschüsse nicht überein. Dies spreche gegen eine Gehaltsumwandlung.

Bezüglich der Telefonkostenzuschüsse macht die Klägerin geltend, dass die Finanzverwaltung die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG in R 3.45 LStR sehr weit auslege. Die Privatnutzung betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte durch den Arbeitnehmer sei unabhängig vom Verhältnis der beruflichen und privaten Nutzung steuerfrei. Sie sei nicht auf die private Nutzung im Betrieb beschränkt, sondern gelte beispielsweise auch für Mobiltelefone im Auto oder für Personalcomputer in der Wohnung des Arbeitnehmers. Auch die vom Arbeitgeber getragenen Verbindungsentgelte wie Grundgebühr und sonstige laufende Kosten seien steuerfrei. Im Streitfall habe

der Beklagte lediglich stichprobenhafte Feststellungen getroffen. Dass danach (einzelne) Mitarbeiter die vom Arbeitgeber gestellten Geräte nicht genutzt haben dürften, weil es sich bei den Mobilfunktarifen der Mitarbeiter um sog. Smartphonetarife gehandelt habe, lasse keine Schlüsse auf die Gesamtheit der Mitarbeiter zu. Nach den von der Klägerin durchgeführten Datenauswertungen hätten die durchschnittlichen monatlichen Kosten für Mobilfunktarife ca. 30,00 € je Mitarbeiter und Monat betragen. Die Grundgebühr für Telefonie ohne weitere Optionen betrage bei großen Mobilfunknetzbetreibern regelmäßig 20,00 €, was dafür spreche, dass bei der Klägerin kein subventioniertes Mobiltelefon im Monatspreis enthalten gewesen sei. Weiter habe sich erst ab Mitte 2013 der Mobiltelefonabsatz weltweit mehrheitlich in Richtung des Verkaufs von Smartphones bewegt. Dies spreche ebenfalls dafür, dass der Anteil von Smartphones unter den Mitarbeitern der Klägerin im Streitzeitraum eher gering gewesen sei.

Die Finanzverwaltung lasse auch eine steuerfreie Erstattung von Telefonkosten zu. NachR 3.50 LStR könnten auch die Aufwendungen für das Nutzungsentgelt einer Telefonanlage sowie für den Grundpreis der Anschlüsse entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte an den gesamten Verbindungsentgelten (Telefon und Internet) steuerfrei ersetzt werden. Ohne Einzelnachweis seien unter anderem bis zu 20% des Rechnungsbetrages, höchstens 20,00 € monatlich steuerfrei ersetzbar. Aufgrund des Schichtbetriebs und den Besonderheiten des Geschäftsfeldes sei eine telefonische Erreichbarkeit der Mitarbeiter der Klägerin außerhalb der Anwesenheit im Betrieb häufig notwendig, so dass auch bei Anwendung des § 3 Nr. 50 EStG zumindest teilweise die Kostenerstattungen durch die Klägerin steuerfrei zu stellen seien.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Schreibens vom09.05.2017und die weiteren Schriftsätze der Klägerin Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 26.01.2017 hat die Klägerin eine Nachversteuerung einer Reise, die von der Klägerin im Jahr 2010 einem Kunden zugewendet worden war und einen Gegenwert in Höhe von … € hatte, beantragt. Am 31.05.2017 hat der Beklagte einen geänderten Nachforderungsbescheid erlassen, in dem nunmehr ein Gesamtbetrag in Höhe von insgesamt … € festgesetzt worden ist.

Die Klägerin beantragt,

den Nachforderungsbescheid vom 31.05.2017 dahingehend zu ändern, dass der festgesetzte Nachforderungsbetrag um 4.701,50 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verbleibt bei seiner Auffassung, dass der Nachforderungsbescheid rechtmäßig ist und verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass eine schädliche Gehaltsumwandlung auch vorliegen könne, wenn die getroffene Vereinbarung arbeits- bzw. tarifrechtlich zulässig sei. Im Streitfall seien zudem der erste Schritt „Verzicht" des Arbeitnehmers auf Bruttoarbeitslohn und der zweite Schritt „Vereinbarung künftiger zusätzlicher Leistungen" nicht gesondert, sondern aufgrund der Gesamtumstände bzw. des Gesamtplans der Beteiligten einheitlich zu würdigen. Die Änderung des Arbeitsvertrages sei vom Arbeitnehmer in Erwartung der angebotenen, den Barlohn ersetzenden Leistungen akzeptiert worden. Dies spiegele sich auch im Aufbau der ergänzenden Vereinbarungen wider. Es seien auch keine Anhaltspunkte erkennbar, die auf wirtschaftliche Schwierigkeiten der Klägerin hindeuten könnten, so dass für einen Lohnverzicht ohne Kompensierung kein Anlass bestanden habe.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der Verwaltungsakten Bezug genommen.

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am21.03.2017erörtert.

Der Senat hat die Sache am28.06.2017 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

A. Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

Der Nachforderungsbescheid vom 31.05.2017 ist teilweise rechtwidrig und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Der Beklagte hat zu Unrecht die lohnsteuerrechtliche Begünstigung der von der Klägerin an die Arbeitnehmer in den Streitjahren gewährten Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Internetnutzung, zu den Fahrtkosten und zu den Kinderbetreuungskosten versagt und stattdessen der lohnsteuerrechtlichen Regelbesteuerung unterworfen.

Der im angefochtenen Nachforderungsbescheid vom 31.05.2017, der gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, festgesetzte Gesamtbetrag ist um die im Bericht über die Lohnsteueraußenprüfung vom 25.08.2014 unter der Textziffer 1 (Nettolohnoptimierung) festgestellten Mehrsteuern in Höhe von 378,40 €

(Internetnutzung), 2.216,11 € (Fahrtkosten) und 127,20 € (Kinderbetreuungskosten) (= insgesamt 2.721,71 €) herabzusetzen.

Denn die Klägerin hat zu Recht die Lohnsteuer auf die oben genannten streitrelevanten Zuschüsse jeweils nur in Höhe des gesetzlich vorgesehenen Pauschalsteuersatzes gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStGund § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG einbehalten und an den Beklagten abgeführt bzw. gemäß § 3 Nr. 33 EStGsteuerfrei behandelt.

1. a. Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStGkann der Arbeitgeber abweichend von Abs. 1 die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % erheben, soweit er den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt Datenverarbeitungsgeräte übereignet; das gilt auch für Zubehör und Internetzugang (Satz 1). Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden (Satz 2).

b. Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 15 % für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStGund für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStGerheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.

c. Nach § 3 Nr. 33 EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen steuerfrei.

2. Die Voraussetzungen der genannten Vorschriften sind im Streitfall erfüllt.

a. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die maßgeblichen Aufwendungen den Arbeitnehmern, die monatliche Zuschüsse von der Klägerin erhielten, tatsächlich entstanden sind, und dass die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Zusatzleistungen bei den Arbeitnehmern tatsächlich vorlagen. Eine weitergehende Erörterung ist daher entbehrlich.

b. Die Beteiligten streiten allein darüber, ob das bezüglich der oben genannten Vorschriften gemeinsame Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" vorliegend erfüllt ist.

aa. Nach der Rechtsprechung des BFH werden Zuschüsse des Arbeitgebers „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die entweder durch Vereinbarung oder etwa durch eine dauernde Übung arbeitsrechtlich geschuldet sind. Denn der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn" ist der lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteil, der entweder durch Vereinbarung oder etwa durch eine dauernde Übung arbeitsrechtlich geschuldet ist; das ist der Arbeitslohn, auf den zumindest im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht (Urteile des BFH vom 19.09.2012 VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395; vom 01.10.2009 VI R 41/07, BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487, m.w.N. zu § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 15.05.1998 VI R 127/97, BFHE 186, 224, BStBl II 1998, 518, steuerfreier Zinszuschuss; vom 31.10.1986 VI R 52/81, BFHE 148, 54, BStBl II 1987, 139, und vom 12.03.1993 VI R 71/92, BFHE 171, 67, BStBl II 1993, 521, steuerfreie Jubiläumszuwendung). Wenn davon das Gesetz Leistungen unterscheidet, die „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht werden, wie etwa in den § 3 Nr. 33, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 oder §40 Abs. 2 Satz 2 EStG, können derartige Leistungen dann nur noch freiwillige Arbeitgeberleistungen sein, also solche, auf die der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Denn nur solche schuldet der Arbeitgeber nicht ohnehin (BFH in BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395).

Anlässlich des Falles einer Barlohnumwandlung in ermäßigt besteuerte Fahrtkostenzuschüsse (Urteil in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487) hatte der BFH das in § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG normierte Tatbestandsmerkmal des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns dahingehend ausgelegt, dass damit der Gesetzgeber auf anerkannte zivil- und arbeitsrechtliche Grundsätze zurückgreife und so für diesen Lohnbegriff ein hinreichend sicher feststellbares Abgrenzungsmerkmal biete. An dieser nach der arbeitsrechtlichen Anspruchsgrundlage differenzierenden Auslegung hat der BFH in seiner Entscheidung vom 19.09.2012 VI R 54/11 (a.a.O.) festgehalten. Sie gilt auch für die Unterscheidung zwischen ohnehin geschuldetem Arbeitslohn und zusätzlich dazu erbrachten Leistungen. Auch für diese Zusatzleistungen ist deren tatsächlicher Rechtsgrund entscheidend, nämlich ob der Arbeitgeber diese Leistungen zusätzlich erbringt, ohne dazu verpflichtet zu sein, oder ob er sie auf eine tatsächliche arbeitsrechtliche Verpflichtung hin leistet. Unerheblich bleibt dagegen auch hier der hypothetische Umstand, ob der Arbeitgeber die Leistungen auch ohne eine solche Verpflichtung erbracht hätte (BFH-Urteil in BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395 und in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487).

bb. Unter Berücksichtigung der oben genannten Rechtsgrundsätze erbrachte die Klägerin die streitrelevanten Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Denn die Arbeitnehmer hatten im Zeitpunkt der Zahlung der Zuschüsse keinen verbindlichen Rechtsanspruch auf die gezahlten Zuschüsse. Die Klägerin war nach Wirksamwerden der ergänzenden Vereinbarungen nicht dazu verpflichtet, die vereinbarten Zuschüsse an die betroffenen Arbeitnehmer zu leisten.

Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der abgeschlossenen ergänzenden Vereinbarungen zu den Arbeitsverträgen, wonach die streitrelevanten Leistungen auch bei mehrfacher Gewährung keinen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers begründeten. Weiter ist in den ergänzenden Vereinbarungen nicht vorgesehen, dass der Arbeitgeber bei Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich der Zusatzleistungen eine entsprechende Zahlung an die Arbeitnehmer zu erbringen hat. Daraus folgert der erkennende Senat, dass nach dem Willen der Vertragsparteien die vereinbarten Zusatzleistungen freiwillig an die Mitarbeiter mit der Folge gezahlt wurden, dass allein die Klägerin es in der Hand hatte, ob sie die Zusatzleistungen zukünftig jeweils erbringt oder nicht. Einen einklagbaren arbeitsrechtlichen Anspruch auf die Zusatzleistungen hatten die Arbeitnehmer nicht.

Ferner ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass der in den ergänzenden Vereinbarungen jeweils erklärte Verzicht der Arbeitnehmer auf einen Teil des ursprünglich vereinbarten regulären Barlohns wirksam war. Die Arbeitnehmer hatten demnach nach der Erklärung des Verzichts im Zeitpunkt der Zahlung einen zivilrechtlichen und arbeitsrechtlichen Anspruch jeweils nur noch in Höhe des vereinbarten herabgesetzten Barlohns.

Dies wird von dem Beklagten auch nicht in Frage gestellt.

cc. Allerdings gehen die Auffassungen dazu auseinander, ob im Streitfall eine schädliche Gehaltsumwandlung vorliegt. Die Finanzverwaltung sieht die Zusätzlichkeitsvoraussetzung zwar als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (vgl. R 3.33 Abs. 5 Satz 1 LStR 2017). Gehaltsumwandlungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch schädlich (vgl.Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.05.2013 IV C 5-S 2388/11/10001-02/2013/0461548, BStBl I 2013, 728; vgl. auch R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR 2017).

(1) Nach Auffassung des Beklagten sind die Vorschriften des§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG, § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG bzw. § 3 Nr. 33 EStG dahingehend auszulegen, dass solche „Zuschüsse" nicht „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" gezahlt werden, die betragsmäßig im regulären Barlohn enthalten waren, auf den der Arbeitnehmer im Einvernehmen mit dem Arbeitgeber in Ansehung des zukünftig ausgezahlten Zuschusses teilweise verzichtet.

Der Beklagte beruft sich dabei auf wirtschaftliche Gesichtspunkte und auf eine einheitliche Würdigung der Absprachen in den ergänzenden Arbeitsverträgen. Nach Ansicht des Beklagten sind die Lohnherabsetzung und Zusatzleistungen nur einheitlich zu beurteilen. Das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" im Sinne der hier maßgeblichen Vorschriften könne sich nur auf den Zustand vor Abschluss der ergänzenden Vereinbarungen beziehen und somit nur auf den „zuvor" vereinbarten Barlohn. Dies gelte im Streitfall umso mehr, als Anhaltspunkte für die Notwendigkeit eines derartigen Lohnverzichts ohne Kompensierung – z.B. wirtschaftliche Schwierigkeiten des Arbeitsgebers – nicht ersichtlich seien.

(2) Die Auffassung des Beklagten wird durch das Urteil des Finanzgerichts RheinlandPfalz vom23.11.2016 (Aktenzeichen 2 K 1180/16, juris; Revision anhängig unter dem Aktenzeichen VI R 21/17) gestützt. In dem Urteil ging das Finanzgericht in einer dem vorliegenden Streitfall vergleichbaren Fallkonstellation davon aus, dass eine schädliche Gehaltsumwandlung vorliege. Hätten – so in den Entscheidungsgründen – die Arbeitnehmer vor der Umgestaltung der Arbeitsverträge bereits einen Anspruch auf Barlohn in entsprechender Höhe, erscheine es „gekünstelt", im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der relevanten Begünstigungsvorschriften nunmehr allein auf die geänderte Vereinbarung abstellen zu wollen und dabei zudem die Lohnherabsetzung getrennt von der Gewährung der Sonderzahlungen zu betrachten, obwohl darin unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein einheitlicher Vorgang vorliege. Denn der Arbeitnehmer verzichte ohne betriebsbedingte Gründe auf einen Teil seiner Rechte aus dem ursprünglichen Arbeitsvertrag nur deshalb, weil ihm im Gegenzug Zusatzleistungen in entsprechender Höhe zugesagt würden.

dd. Dieser Rechtsauffassung folgt der erkennende Senat nicht.

Denn eine Beurteilung des Tatbestandsmerkmals „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" im Sinne der hier maßgeblichen Vorschriften nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten unter Außerachtlassung anerkannter zivil- und arbeitsrechtlicher Grundsätze führt nach Ansicht des erkennenden Senats regelmäßig zu nicht haltbaren Rechtsunsicherheiten und Wertungswidersprüchen.

(1) Zum einen ist es im Einzelfall – wie im Streitfall – schwierig, den wirtschaftlichen Wert der gewährten Zuschüsse gegenüber dem Wert des Barlohns, auf den der Arbeitnehmer verzichtet hat, zu bemessen, um feststellen zu können, ob dem Arbeitnehmer tatsächlich „im Gegenzug" Zusatzleistungen in „entsprechender" Höhe zugesagt worden sind. Im vorliegenden Streitfall müssten nicht nur die freiwilligen Zusatzleistungen in die Beurteilung mit einbezogen werden, sondern etwa auch die Ansprüche aus der neu vereinbarten Gruppenversicherung (Vorsorgezusage). Ferner ist fraglich, ob bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Lohnherabsetzung und den Zusatzleistungen besteht, auf die Bruttoansprüche oder auf die gezahlten Nettobeträge abzustellen ist.

(2) Zum anderen ist nicht klar, welche Bedeutung dem zeitlichen Ablauf zwischen Lohnverzicht und Vereinbarung von Zusatzleistungen bei der Beurteilung eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zukommen soll. Es stellt sich insoweit die Frage, ob eine schädliche „Barlohnumwandlung" auch dann noch vorliegen soll, wenn zwischen der Lohnherabsetzung einerseits und der Vereinbarung von Zuschüssen andererseits ein Zeitraum von beispielsweise drei Monaten liegt. Auch ist für den erkennenden Senat nicht ersichtlich, warum ein Arbeitgeber, der bereits im

erstmaligen Arbeitsvertrag mit dem Arbeitnehmer freiwillige Zusatzleistungen vereinbart hat, die vereinbarten Zuschüsse mit dem lohnsteuerrechtlichen Pauschalsteuersatz erheben bzw. steuerfrei belassen können soll, während dies nicht der Fall sein soll, wenn der Arbeitgeber nicht bereits bei Abschluss des ersten Arbeitsvertrages freiwillige Zusatzleistungen mit dem Arbeitnehmer vereinbart hat, die Vereinbarung freiwilliger Leistungen aber zu einem späteren Zeitpunkt – unter Herabsetzung des arbeitsrechtlich geschuldeten Barlohns – nachgeholt wird.

Demgegenüber stellt die Differenzierung danach, ob zu dem Zeitpunkt der Zahlung ein zivil- oder arbeitsrechtlicher verbindlicher Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber bestand, ein hinreichend klares und sicher feststellbares Abgrenzungskriterium dar (vgl. hierzu auch BFH in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487).

(3) Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Beschränkung auf erstmalig vereinbarte Zuschüsse bzw. auf für die Zukunft vereinbarte Zuschüsse im Zusammenhang mit Lohnerhöhungen ergibt sich auch nicht aus dem Gesetz. Zwar geht die Finanzverwaltung im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgrund der gesetzlichen Formulierung „ohnehin geschuldet" gemäß §§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, 40 Abs. 2 Satz 2 und 3 Nr. 33 EStG davon aus, dass eine Entgelt- oder Barlohnumwandlung von der Steuerbegünstigung bzw. -freiheit ausgeschlossen ist (vgl. BFH in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487). Hierunter fallen nach dem Verständnis des erkennenden Senats jedoch nur solche Fälle, in denen ein Teil des geschuldeten Arbeitslohns in pauschal besteuerbare Leistungen umgewandelt wird, auf die auch nach der Umwandlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht. Ein verbindlicher Rechtsanspruch in diesem Sinne kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der Arbeitgeber bei Wegfall der (persönlichen) Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich der Zusatzleistungen jedenfalls eine entsprechende Zahlung an den Arbeitnehmer zu erbringen hat. Auch wenn dem Arbeitnehmer einseitig ein Kündigungsrecht mit Anspruch auf Rückkehr zum ursprünglichen Bruttoarbeitslohn eingeräumt wird, d.h. der Arbeitnehmer jederzeit nach eigenem Entschluss von seinem Kündigungsrecht Gebrauch machen und zum ursprünglichen Barlohn zurückkehren kann, kann dies nach Ansicht des erkennenden Senats in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung für eine schädliche Gehaltsumwandlung sprechen (vgl. auch Oberfinanzdirektion NordrheinWestfalen Kurzinfo LSt 05/2015 vom 09.07.2015).

Ein solcher verbindlicher Rechtsanspruch oder ein solches Kündigungsrecht der Arbeitnehmer ergibt sich im vorliegenden Streitfall aber – wie oben bereits dargestellt – gerade nicht aus den neuen Vereinbarungen. Vielmehr sind anstelle von bisher regulär besteuertem Arbeitslohn, auf den die Arbeitnehmer einen rechtsverbindlichen Anspruch hatten, nunmehr regulär zu besteuernder herabgesetzter Arbeitslohn sowie zusätzliche freiwillige Leistungen vereinbart und geschuldet, ohne dass die Arbeitnehmer durch einseitige Willenserklärung zum ursprünglichen Barlohn zurückkehren könnten. Eine solche Gestaltung ist nicht schädlich und steht der Steuerbegünstigung bzw. Steuerfreiheit nicht entgegen (so auch Hartz/Meeßen/Wolf in ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Aufl. Stand 2012, Stichwort „Gehaltsumwandlung", Rz. 22).

ee. Der Einwand des Beklagten, die vorliegende Gestaltung sei rechtsmissbräuchlich und führe aufgrund des „Gesamtplans" der Beteiligten dazu, dass die streitrelevante Steuerbegünstigung bzw. Steuerfreiheit zu versagen sei, greift nicht durch.

(1) Denn nach der Rechtsprechung des BFH gibt es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist (BFH-Urteil vom 16.12.2015 IV R 8/12, BFHE 252, 141, BFH/NV 2016, 385). Vielmehr kann im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung bestehen, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht ist. Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist dabei jeweils die zivilrechtliche Gestaltung. Erfüllt diese die Voraussetzungen des § 42 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 AO, entsteht der Steueranspruch – wenn eine Spezialvorschrift zur Verhinderung von Steuerumgehungen nicht einschlägig ist – nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Anderenfalls ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden. Bei der Auslegung des Steuergesetzes sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, zu denen auch die am Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gehört (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH in BFHE 252, 141, BFH/NV 2016, 646; BFH-Urteile vom 09.12.2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449, und IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, und vom 17.12.2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536). Ein daneben bestehendes oder darüber hinausgehendes Rechtsinstitut eines „Gesamtplans" gibt es nicht (BFH in BFHE 252, 141, BFH/NV 2016, 646).

(2) Im Streitfall ist der Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO bereits deshalb nicht erfüllt, weil die gewählte Gestaltung mit dem Zweck der Pauschalierungsregelungen nach § 40 EStG bzw. Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 33 EStG im Einklang steht. Mit der Möglichkeit, die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG zu pauschalieren, soll dem Interesse des Arbeitgebers, die Arbeitsbelastung in Grenzen zu halten, Rechnung getragen werden. Auch die Finanzverwaltung soll durch die Vereinfachungsregel entlastet werden (vgl. Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 40 Rz. A 2; Wagner in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG/GewStG, § 40 EStG Rz. 3). Die Vorschrift des § 40 EStG hat im Übrigen Lenkungscharakter und kann ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers fördern (z.B. bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie durch Inanspruchnahme institutioneller Kinderbetreuungseinrichtungen, verstärkte Benutzung moderner Medien sowie Inkaufnahme längerer Fahrten zur Arbeit). Es besteht ein Wahlrecht

des Arbeitgebers. Die Pauschalierung erfolgt nur auf Antrag. Die Zuschüsse könnten auch regulär besteuert werden, z.B. wenn der persönliche Einkommensteuer-Tarif des Arbeitnehmers niedriger ist als der pauschale Steuersatz. Macht der Arbeitgeber aber von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch, bestimmte begünstigte Leistungen zu pauschalieren, kann ihm der Steuervorteil durch diese Steuerbegünstigung nicht mit dem Argument versagt werden, er spare mit der Gewährung dieser Leistungen Lohnsteuer.

Zudem liegt nach der Rechtsprechung des BFH ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO dann vor, wenn vom Steuerpflichtigen eine Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1995 IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158). Im Streitfall kann ein solcher beachtlicher außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung indes darin gesehen werden, dass die Klägerin die streitrelevanten Maßnahmen vorgenommen hat, um die Personalkosten durch Senkung der Sozialabgaben zu optimieren, da diese – im Gegensatz zu der von ihr nur einbehaltenen Lohnsteuer – die Klägerin selbst belasteten (vgl. auch Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt vom 15.08.2013 6 K 739/08, juris).

ff. Schließlich ist im Streitfall auch nicht schädlich, dass die Klägerin sich gegenüber dem Arbeitnehmer jeweils zur Kompensation seiner Nachteile bei den Altersrentenleistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung verpflichtet hat. Denn es handelt sich ausweislich der vertraglichen Regelungen um eine reine arbeitgeberfinanzierte betriebliche Versorgungszusage. Die hierfür erforderlichen Beiträge hatte die Klägerin unabhängig von dem vereinbarten Barlohn aufzubringen. Ebenso konnten die Arbeitnehmer über die von der Klägerin aufgewendeten Beiträge vor Eintritt des Versorgungsfalles nicht verfügen und die Auszahlung der Beiträge als Lohn nicht verlangen.

3. Da der Beklagte die streitrelevanten Zuschüsse (Internetnutzung, Fahrtkosten und Kinderbetreuungskosten) im Nachforderungsbescheid vom 31.05.2017 zu Unrecht dem regulären Lohnsteuertarif unterworfen hat, ist der festgesetzte Gesamtbetrag in Höhe von … € um die im Prüfungsbericht festgestellten Mehrsteuern in Höhe von 378,40 € (Internetnutzung), 2.216,11 € (Fahrtkosten) und 127,20 € (Kinderbetreuungskosten) (= insgesamt 2.721,71 €) herabzusetzen.

II. Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

1. Zu Recht hat der Beklagte die von der Klägerin an die Arbeitnehmer gewährten und steuerfrei behandelten Telefonkostenzuschüsse nachversteuert, denn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung liegen für den Streitzeitraum nicht vor.

a. Nach § 3 Nr. 45 EStG sind 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 steuerfrei (Satz 1). Satz 1 gilt entsprechend für Steuerpflichtige, denen die Vorteile im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nummer 12 EStG erhalten (Satz 2).

Die von der Klägerin an die Arbeitnehmer gezahlten Leistungen „für die Telefonnutzung" sind nicht steuerbefreit. Zwar sind die vom Arbeitgeber für ein betriebliches Telekommunikationsgerät getragenen Verbindungsentgelte, die aus der Privatnutzung durch den Arbeitnehmer herrühren, nach § 3 Nr. 45 EStG i.V.m. R 3.45 Satz 5 LStR steuerfrei. Jedoch hat die Klägerin Barzuschüsse an ihre Arbeitnehmer für deren privaten Telekommunikationsverträge geleistet, die gerade nicht nach § 3 Nr. 45 EStG steuerbefreit sind (vgl. BFH-Urteil vom 21.06.2006 XI R 50/05, BFHE 214, 223, BStBl II 2006, 715; Beschluss des FG München 10 V 899/16, juris).

b. Die von der Klägerin geleisteten Telefonkostenzuschüsse fallen auch nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 50 EStG. Danach sind die Beträge steuerfrei, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz). Die Voraussetzungen für die hier allein ernsthaft in Betracht kommende 2. Alternative liegen nicht vor, weil die Klägerin ausschließlich Zuschüsse zu den Aufwendungen für die private Telefonnutzung gezahlt hat. Dies ergibt sich aus den von den Arbeitnehmern unterschriebenen Bestätigungen zur Telefonnutzung, in denen nur das Entstehen von Aufwendungen für die private Telefonnutzung erklärt wird. Private Aufwendungen der Arbeitnehmer sind aber gerade keine Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber, denn diese erfolgen nicht im Interesse des Arbeitgebers. Die Klägerin hat auch nicht dargelegt, dass die Arbeitnehmer tatsächlich betriebliche Aufwendungen für die Klägerin ausgelegt haben. Soweit die Klägerin geltend macht, dass die Arbeitnehmer aufgrund des Schichtdienstes und der betrieblichen Organisation telefonisch abrufbereit hätten sein müssen, vermag der erkennende Senat einen Zusammenhang mit den gewährten Leistungen nicht zu erkennen. Denn zum einen entstehen für die Arbeitnehmer keine Kosten, wenn sie angerufen werden. Zum anderen sehen die vorliegenden Bestätigungen ausdrücklich nur private Aufwendungen vor, nicht aber solche Zahlungen, die der Arbeitnehmer für die Klägerin tätigt.

c. Den von dem Beklagten angesetzten Steuertarif zur Berechnung der nachzufordernden Beträge bezüglich der zu Unrecht steuerfrei belassenen Telefonkostenzuschüsse hat die Klägerin nicht substantiiert gerügt. Anhaltspunkte dafür, dass der vom Beklagten zugrunde gelegte Steuertarif in Höhe von 28,20 % überhöht sein könnte, sind nicht ersichtlich und wurden von der Klägerin auch nicht behauptet.

III. In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind der geänderte Nachforderungsbescheid vom 17.03.2015 sowie der geänderte Nachforderungsbescheid vom 31.05.2017 ordnungsgemäß ergangen.

1. Der ursprüngliche Nachforderungsbescheid vom 04.09.2014 durfte nach § 129 Satz 1 AO geändert werden, weil die Lohnsteueraußenprüferin bei der Auswertung des Prüfungsberichtes vom 25.08.2014 den Prüfungspunkt „Telefonkostenzuschüsse" (Textziffer 7) übersehen und die festgestellten Mehrsteuern bei Erlass des geänderten Nachforderungsbescheides versehentlich nicht erfasst hat. Hierin ist eine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.1995 IV R 114/92, BFH/NV 1995, 755 m.w.N.). Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf daher keiner weiteren Erörterung.

Die Beteiligten gehen weiter übereinstimmend davon aus, dass der Nachforderungsbescheid vom 17.03.2015 mit Bescheid vom 31.05.2017 auf Antrag der Klägerin erneut geändert werden durfte. Die Klägerin hat zudem in der mündlichen Verhandlung durch ihren Prozessbevollmächtigten erklärt, dass sie auf eine Rüge wegen etwaiger Verfahrensfehler wegen unterlassener Verböserungshinweise verzichte.

2. Der Beklagte durfte die Klägerin auch durch Nachforderungsbescheid in Anspruch nehmen. Zwar ist Schuldner der Lohnsteuer gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber. Der Arbeitgeber haftet nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner (§ 42d Abs. 3 Satz 1 EStG). Es besteht jedoch nach der Rechtsprechung des BFH ein Wahlrecht der Finanzbehörde hinsichtlich der Lohnsteuer, den Arbeitgeber bei nicht ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Lohnsteueranmeldepflichten mittels Nachforderungsbescheid gem. §§ 155, 167 Abs. 1 Satz 1 AO oder Haftungsbescheid nach § 191 AO i.V.m. § 42d EStG in Anspruch zu nehmen (vgl. Gosch, StBp 2001, 113, 114, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 13.09.2000 I R 61/99 BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67).

B. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

C. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711, 709 der Zivilprozessordnung.

D. Die Übertragung der festzusetzenden Steuer- bzw. Steuermessbeträge auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

E. Der Senat lässt die Revision zu, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), und die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).