Volltext-Urteile
Gericht: FG Rheinland-Pfalz
Aktenzeichen: 2 K 1180/16
Datum: 23.11.2016
Ausgabe: 2/2020

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.11.2016, Az. 2 K 1180/16

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.11.2016, 2 K 1180/16

Lohnsteuerpauschalierung bei Gehaltsumwandlung: Zusätzlichkeitserfordernis - Entgelt für einen Werbeaufkleber des Arbeitgebers auf dem Fahrzeug des Arbeitnehmers
Leitsatz
1. Verzichtet der Arbeitnehmer auf Teile seines bisherigen Gehalts und werden stattdessen Erholungsbeihilfen, sowie Zuschüsse zu den Fahrtkosten und für Internetanschlüsse vereinbart, fehlt es am Zusätzlichkeitserfordernis, so dass die Pauschalierung der auf diese Gehaltsbestandteile entfallenden Lohnsteuer nicht möglich ist.
2. Die Vereinbarung eines Entgelts für einen Werbeaufkleber des Arbeitgebers auf dem Fahrzeug des Arbeitnehmers im Arbeitsvertrag ist Arbeitslohn, wenn die Vergütung unabhängig von der Fahrleistung des Fahrzeugs gezahlt wird und der Aufkleber - identisch mit dem Logo im Briefkopf des Arbeitgebers - aus einer Folge von drei Buchstaben besteht, der mangels Bekanntheit bei einem größeren Personenkreis keine nennenswerte Werbewirkung zukommt.
Gesetze: EStG § 19, EStG § 22 Nr. 3, EStG § 40 Abs. 2, EStG § 42d Abs. 1, AO § 42
Instanzenzug: BFH - VI R 21/17, Verfahrensverlauf BFH - VI B 96/16
Verfahrensstand: Diese Entscheidung ist nicht rechtskräftig
Tatbestand
Streitig ist im Rahmen der Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuerhaftungsbescheides nach § 42d Abs. 1 EStG, ob bestimmte Zahlungen an verschiedene Arbeitnehmer der Klägerin pauschal versteuert bzw. lohnsteuerfrei ausgezahlt werden dürften oder ob es sich dabei um der Regelbesteuerung unterfallende Lohnbestandteile handelt.
Die Klägerin ist eine Sozietät mehrerer Steuer- und Rechtsberatung leistender Personen mit im streitigen Zeitraum zwischen 26 und 40 Arbeitnehmern. Sie hatte sich von einem für die L GmbH auftretenden Rechtsanwalt ein Konzept zur Lohnsteueroptimierung erarbeiten lassen (vgl. das an das beklagte Finanzamt gerichtete Fax vom 18. Januar 2016, Bl. 204 LSt-Akten Arbeitgeber sowie die Korrespondenz mit dem Rechtsanwalt, Herrn A, Bl. 130 LSt-Akten Arbeitgeber). Die L GmbH stellt sich auf ihrer Website als Unternehmensberatungsgesellschaft dar, die sich "auf die rechtssichere Nutzung von abgabenbegünstigten oder gar abgabebefreiten Vergütungsbestandteilen im Zuge einer Lohnkostenstrukturierung der bestehenden Mitarbeiter-Vergütungsstrukturen" spezialisiert hat. Sie bietet sich insbesondere mittelständischen Firmen an, die sich, um geeignete Fachkräfte gewinnen zu können, als attraktiver Arbeitgeber positionieren wollen. Hierzu müssten - so die L GmbH - u.a. der höchstmögliche Nettolohn sowie eine nachhaltige Besserstellung in allen sozialversicherungsrechtlichen Bereichen realisiert werden.
Diesem Konzept folgend änderte die Klägerin mit Wirkung ab dem 1. Juni 2013 den bis dahin bestehenden Arbeitsvertrag mit acht namentlich bekannten Mitarbeitern dahin, dass die monatliche regelversteuerte Grundvergütung in jeweils unterschiedlicher Höhe einvernehmlich reduziert wurde. Gleichzeitig wurden in entsprechender Höhe (ggfs. in - je nach Arbeitnehmer - wechselnder Zusammensetzung) Zusatzleistungen eingeräumt. Im Einzelnen handelt es sich dabei um in Anlagen zum Arbeitsvertrag vereinbarte Werbekostenzuschüsse für das Aufbringen eines "Werbeflächenaufklebers" auf den Privat-Pkw der Mitarbeiter, um Erholungsbeihilfen und um eine hier nicht in Streit befindliche betriebliche Altersvorsorge. Darüber hinaus wurden in gesonderten Zusagen "freiwillig und ohne Begründung einer Rechtspflicht auf weitere Zahlungen" eine Internetpauschale sowie ein Zuschuss für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gewährt.
(Wegen der Höhe und der Ausgestaltung der Zusatzleistungen wird auf Bl. 43 bis 45 PA und wegen des Formblattes zur Erholungsbeihilfe auf Bl. 92 LSt-Akten Arbeitgeber Bezug genommen.)
Bei dem "Werbeflächenaufkleber" handelte es sich um das sich auch auf den Schriftsätzen der Klägerin oben rechts wiederfindende Logo "…" in den Farben schwarz, weiß und rot und im Format 15 cm x 10 cm. Die Buchstaben sind 9,5 cm x 3 cm groß (vgl. Klarsichtumschlag nach Bl. 58 PA).
Den Zuschuss für die Internetnutzung und die Erholungsbeihilfen versteuerte die Klägerin pauschal mit 25 %, den Wegstreckenzuschuss mit 15 %. Der Werbekostenzuschuss gelangte steuerfrei zur Auszahlung.
Im Anschluss an eine für Dezember 2009 bis Dezember 2014 durchgeführte Lohnsteueraußenprüfung, deren Ergebnisse im Bericht vom 4. September 2015 (Bl. 173 ff. LSt-Akten Arbeitgeber) zusammengefasst sind, sah der Beklagte hierin eine unzulässige Barlohnumwandlung, für die eine Pauschalierung der Lohnsteuer gem. § 40 Abs. 2 EStG nicht in Betracht komme. Schädlich sei hierbei, dass diese Leistungen nicht zusätzlich zum bestehenden bisherigen Vergütungsanspruch gewährt würden, sondern das Grundgehalt zuvor entsprechend herabgesetzt worden sei. Bei der Erholungsbeihilfe sei die zeitnahe, zweckgebundene Verwendung der Zahlungen nicht nachgewiesen. Das von der Klägerin vorgelegte Formblatt, in dem der jeweilige Arbeitnehmer bestätige, dass er die Zahlung entsprechend verwenden werde, reiche hierzu nicht aus. Bei dem Werbekostenzuschuss handele es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, da die Auszahlung über die Gehaltsabrechnung als fester Gehaltsbestandteil erfolge und der Werbeeffekt nicht erkennbar sei. Das bloße Logo auf den Pkw trage keine für jedermann ersichtliche

Werbebotschaft. Deshalb könne darin keine einem Fremdvergleich standhaltende Werbeleistung liegen. Der unscheinbare Aufkleber vermittle keine Informationen und sei daher kein Werbemittel. Es sei weder zu erkennen, welche Leistungen "…" erbringe, noch wie oder wo "…" erreichbar sei. Die in der Zahlung des Werbezuschusses liegende Gehaltsumwandlung (Kürzung von Arbeitslohn und Zahlung für eine Werbefläche in gleicher Höhe) diene ausschließlich der Steuerersparnis, indem steuerpflichtiger Arbeitslohn durch Missbrauch des § 22 Nr. 3 EStG steuerfrei gestellt werde. Weiteres Indiz dafür, dass es sich um Arbeitslohn handele, sei der Umstand, dass die entsprechende Vereinbarung in einer Anlage zum Arbeitsvertrag geschlossen worden sei.
Mit Bescheid vom 18. September 2015 nahm das Finanzamt die Klägerin daraufhin gem. § 42 d Abs. 1 EStG für Lohnsteuern in Höhe von 4.896,00 € in Haftung und brachte hiervon die zu erstattenden pauschalen Lohnsteuern zum Abzug (Bl. 190 und 191 LSt-Akten Arbeitgeber). Zur Begründung nahm es auf den Außenprüfungsbericht Bezug und führte darüber hinaus aus, dass die Klägerin anstelle des jeweiligen Arbeitnehmers herangezogen werde, weil ein Haftungsausschluss nicht vorliege, die Inanspruchnahme nicht unbillig sei und die Beträge von den Arbeitnehmern nicht nachgefordert werden könnten.
Mit hiergegen fristgerecht eingelegtem Einspruch wendete die Klägerin ein, die Pauschalbesteuerung der Lohnkomponenten "Internetpauschale" und "Zuschuss Fahrten Wohnung-Arbeit" könne nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass eine unzulässige Barlohnumwandlung vorliege, weil es an der Zusätzlichkeit der Komponenten mangele. Der BFH stelle auf die Frage einer Barlohnumwandlung nicht ab. Vielmehr sei nach ständiger Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" so auszulegen, dass die Komponenten arbeitsrechtlich freiwillig gewährt werden müssten. Vorliegend seien die Internetpauschale und der Wegstreckenzuschuss weder aus Vertrag noch aus betrieblicher Übung geschuldet worden. Die Leistung sei vielmehr arbeitsrechtlich freiwillig erfolgt.
Hinsichtlich der Erholungsbeihilfe sei das vom BFH geforderte Mindestmaß an Vergewisserung über den Verwendungszweck durch Abfrage beim Arbeitnehmer erfüllt worden. Eine entsprechende schriftliche Erklärung des jeweiligen Arbeitnehmers sei ausreichend.
Der Werbekostenzuschuss stehe nicht in Zusammenhang mit der Arbeitslohngewährung. Er fließe dem Arbeitnehmer nicht aus dem Dienstverhältnis zu, sondern werde lediglich aus Vereinfachungsgründen zusammen mit dem Gehaltsnachweis ausgezahlt.
Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2016 zurückgewiesen. Zur Begründung bezieht sich das Finanzamt auf die Ausführungen der Lohnsteueraußenprüfung und betont, dass eine zusätzliche Leistung, auf deren Basis eine Pauschalierung erfolgen könne, nur dann vorliege, wenn der Arbeitgeber die Zuschüsse freiwillig erbringe und der Arbeitnehmer hierauf keinen Anspruch habe. Da die Arbeitnehmer im Streitfall bei Nichtinanspruchnahme der Zuschüsse einen Anspruch auf mehr Gehalt hätten, liege eine unzulässige Barlohnumwandlung vor, so dass die Zuschüsse Gehaltsbestandteile darstellten. Die Verwendung der Erholungsbeihilfen für Erholungszwecke sei nicht ausreichend nachgewiesen. Die Bestätigung des Arbeitnehmers reiche insofern nicht aus. Vielmehr müsse der Arbeitgeber die Mittelverwendung anhand geeigneter Nachweise prüfen und sicherstellen, dass die monatlich zugewendeten Beträge die tatsächlich für Erholungsmaßnahmen aufgewendeten Ausgaben nicht überstiegen.
Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Die Klägerin trägt vor, sie habe in 2013 mit einem Teil der Belegschaft eine neue Vergütungsvereinbarung dahin getroffen, dass die Arbeitnehmer unbedingt und unwiderruflich auf einen Teil der bisher vereinbarten Vergütung verzichtet hätten und die Klägerin ihnen zum Ausgleich die o.g. Internetpauschale, einen Wegstreckenzuschuss, eine monatliche Erholungsbeihilfe sowie eine betriebliche Altersvorsorge, die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei bleibe, gewährt habe. Zusätzlich hätten sich die Arbeitnehmer zur Durchführung der o.g. Werbemaßnahmen verpflichtet. Der BFH habe das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" so ausgelegt, dass es sich dabei um Lohn handeln müsse, auf den der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch habe. Das sei dann der Fall, wenn die Leistungen arbeitsrechtlich freiwillig gewährt würden, also nicht selbst geschuldet seien. Auf ein "Mehr an Vergütung" komme es nicht an. Im Streitfall hätten die Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlich einklagbaren Anspruch auf die Gewährung der Zuschüsse. Die Unterstellung des Finanzamtes, dass die Arbeitnehmer bei Nichtinanspruchnahme der Zuschüsse einen Anspruch auf mehr Gehalt hätten, entbehre jeder Grundlage. Sobald ein Arbeitnehmer einen Zuschuss nicht in Anspruch nehme, verfalle dieser.
Hinsichtlich der Erholungsbeihilfe fordere der BFH lediglich, dass der Arbeitgeber über die Art der Erholungsmaßnahme informiert sein müsse. Das sei hier der Fall. Die Arbeitnehmer hätten dies gegenüber der Klägerin schriftlich anzugeben. Die entsprechenden Bestätigungen seien zum Lohnkonto genommen worden. Betreffend die Werbekosten schränke § 8 des Steuerberatungsgesetzes Art und Umfang von Werbemaßnahmen ein. Jeder Arbeitnehmer habe im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung eine Würdigung dahin vorzunehmen, ob und inwieweit eine Besteuerung außerhalb der Einkünfte nach § 19 EStG zu erfolgen habe.
Die Klägerin hat schriftsätzlich sinngemäß beantragt,
den Haftungsbescheid über Lohnsteuer für die Zeit von Dezember 2009 bis Dezember 2014 vom 18. September 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2016 dahin zu ändern, dass die Klägerin lediglich für auf die Krankenversicherungsbeiträge für 2014 entfallende Lohnsteuer in Haftung genommen wird.
Der Beklagte hat ebenfalls schriftlich beantragt,
die Klage abzuweisen.
Er wiederholt sein vorgerichtliches Vorbringen. Darüber hinaus gibt er betreffend die "Werbezuschüsse" zu bedenken, dass es Sinn und Zweck eines Werbeaufklebers sei, bestimmte Informationen an den Betrachter zu vermitteln und auf etwas oder jemanden aufmerksam zu machen. Der hier konkret zu beurteilende Aufkleber lasse nicht erkennen, um was es sich handle, geschweige denn in welcher Branche "…" tätig sei. Er enthalte auch nicht einmal einen Hinweis, wo und wie man sich an "…" wenden könne, um zu erfahren, wer oder was "…" sei.

Dem hält die Klägerin entgegen, auch für Anstellungsverträge gelte das Prinzip der Vertragsfreiheit. Somit könnten auch Vergütungsvereinbarungen mit steuerlicher Wirkung zukunftsgerichtet geändert werden. Dabei sei allein entscheidend, dass die jeweilige Vergütungskomponente nicht selbst arbeitsrechtlich geschuldet sei.
Da die Arbeitnehmer im Streitfall die Art der Erholungsmaßnahme schriftlich anzugeben hätten, sei die Klägerin in die Lage versetzt worden, dem Grunde nach über die Erholung zu befinden. Die vom BFH an die Pauschalierung von Erholungsbeihilfen gestellten Anforderungen seien damit erfüllt.
Das Finanzamt gehe fehl, wenn es in den Werbekosten einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten sehe. Es sei zwar zutreffend, dass sonstige Einkünfte des Arbeitnehmers nicht der Einkommensteuer unterlägen, sofern sie 256,00 € im Jahr nicht überstiegen. Ob dies der Fall sei, wisse aber einzig und allein der Arbeitnehmer, der allein auch die korrekte steuerliche Würdigung dieses Vorganges im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung vorzunehmen habe.
Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.
Gründe
Die Klage, über die der Senat im Einvernehmen mit den Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entscheiden kann, ist unbegründet. Die Inhaftungsnahme nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG war rechtmäßig.
Die Klägerin kam ihrer Verpflichtung, die auf die hier streitbefangenen Zusatzleistungen entfallende Lohnsteuer in gesetzlicher Höhe einzubehalten und abzuführen, nicht nach. Sie hat diese Leistungen der pauschalierten Besteuerung statt der Individualbesteuerung unterworfen bzw. im Fall des "Werbekostenzuschusses" steuerfrei als Entgelt für eine sonstige Leistung ausgezahlt, obwohl die Voraussetzungen der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG bzw. des § 22 Nr. 3 EStG nicht vorlagen.
1. Internetpauschale und Wegegeld:
Nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 bzw. 15 % erheben, soweit er zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte in den von § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG gesteckten Grenzen gewährt.
Leistungen erfolgen dann zusätzlich, wenn sie zu Lohnzahlungen hinzukommen, die arbeitsrechtlich geschuldet sind, auf die also ein Rechtsanspruch besteht (BFH, Urteil vom 01. Oktober 2009, VI R 41/07, BStBl. II 2010, 487). Allerdings gehen die Auffassungen dazu auseinander, welche Leistung im Falle einer Gehaltsumwandlung die in diesem Sinne geschuldete darstellt.
Eine Gehaltsumwandlung liegt vor, wenn - wie im Streitfall - der Arbeitnehmer auf einen bestimmten Teil der bis dahin vereinbarten Bezüge bedingungslos verzichtet und zeitgleich eine andere Leistung des Arbeitgebers vereinbart wird. In der Höhe, in der sich der Verzicht mit der neu vereinbarten Leistung wertmäßig deckt, wird das Gehalt vom regulären Arbeitslohn in die andere (begünstigte, da steuerfreie oder pauschaliert zu besteuernde) Leistung umgewandelt.
Ob diese Vereinbarung arbeitsrechtlich verbindlich sein muss, wie allenthalben gefordert wird, kann nach Dafürhalten des Senates dahingestellt bleiben, wenn und solange die Beteiligten einvernehmlich von ihrer Wirksamkeit ausgehen und sich entsprechend verhalten, § 41 AO (gl. Ansicht: Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, 4. Aufl. Stand Januar 2012, Stichwort "Gehaltsumwandlung" Rz. 7).
Der - soweit ersichtlich - überwiegende Teil des Schrifttums nimmt bei dieser Konstellation an, dass der ohnehin geschuldete Arbeitslohn der sei, auf den der Arbeitnehmer nach dem Gehaltsverzicht, d.h. aufgrund der neuen Lohnabrede einen Anspruch hat. Aufgrund der neuen Vereinbarung sei nur noch der herabgesetzte verwendungsfreie bare Lohn als ohnehin geschuldet zu verstehen, während die zweckgebundene Sonderzahlung diesem gegenüber zusätzlich geleistet werde. Dies wird vor allem damit begründet, dass die Parteien des Arbeitsverhältnisses bzw. Dienstverhältnisses nicht an einmal geschlossenen Arbeitsverträgen festgehalten werden könnten. Es stehe ihnen vielmehr frei, jederzeit Änderungen zu vereinbaren, auch solche zur steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Lohnoptimierung (Hartz/Meeßen/Wolf, a.a.O. Rz. 22). Darüber hinaus ergebe sich ein anderes Verständnis weder aus dem Wortlaut der o.g. Vorschrift noch aus der Gesetzessystematik und führte in einer Vielzahl von Fällen zu nicht aufzulösenden Wertungswidersprüchen und gleichheitswidrigen, da willkürlichen Ergebnissen (vgl. hierzu ausführlich: Thomas, DStR 2011, 789). Im Übrigen habe der Gesetzgeber mit der Begünstigungsnorm des § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG lediglich die klare Trennung der Lohnformen in nicht zweckgebundenen regelbesteuerten Barlohn sowie zweckgebundene begünstigte Sonderleistungen bezweckt. Demgegenüber stellt die Finanzverwaltung zur Ausfüllung des Tatbestandsmerkmales "zusätzlich" auf die ursprüngliche Arbeitslohnvereinbarung ab, d.h. auf den bisher regulär besteuerten Lohn, und hält Gehaltsumwandlungen daher für schädlich.
Die neuere Rechtsprechung (vgl. das Urteil vom 01. Oktober 2009, VI R 41/07, a.a.O., sowie das Urteil des BFH vom 19. September 2012, VI R 54/11, BStBl. II 2013, 395 zu einem mit dem hier zu entscheidenden Streitfall vergleichbaren Sachverhalt; vgl. auch Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 15. August 2013, 6 K 739/08, abgedruckt in juris) teilt jedenfalls die Auffassung, dass Lohnumwandlungen durch das Zusätzlichkeitserfordernis aus der Begünstigungsnorm ausgegrenzt werden. In Herausarbeitung des Regelungsumfeldes sowie der historischen Entwicklung des § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG und unter Heranziehung insbesondere der Gesetzesmaterialien gelangt der BFH zu der Erkenntnis, dass das Zusätzlichkeitserfordernis eingeführt wurde, um eine Umwandlung von regulär besteuertem Barlohn in begünstigte Zusatzleistungen zu verhindern. Er sieht den Gesetzgeber und nicht die Gesetzesanwender in der Pflicht, sich daraus ergebende Wertungswidersprüche aufzulösen.
Darüber hinaus, d.h. jenseits von Fällen der Gehaltsumwandlung, sollen laut BFH unter "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" nur solche Leistungen zu verstehen sein, auf die der Arbeitnehmer keinen

arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Nur solche freiwillige Leistungen schulde der Arbeitgeber nicht ohnehin.
Diese Rechtsprechung ist hinsichtlich des Freiwilligkeitserfordernisses nicht nur auf Kritik aus dem Schrifttum, sondern auch aus der Finanzverwaltung gestoßen (vgl. Obermair, DStR 2013, 1118 ff.; Thomas, DStR 2013, 233 ff.).
Zur Entscheidung des vorliegenden Streitfalles bedarf es jedoch keines Eingehens hierauf. Der erkennende Senat folgt der oben dargestellten höchstrichterlichen Rechtsprechung, nach der das Zusätzlichkeitserfordernis unabhängig davon, ob ein arbeitsvertraglicher Anspruch auf die zweckgebundene Sonderleistung besteht oder nicht, jedenfalls nicht im Wege einer Gehaltsumwandlung erfüllt werden kann. Hatten die Arbeitnehmer - wie hier - vor der Umgestaltung der Arbeitsverträge bereits einen Anspruch auf Barlohn in entsprechender Höhe, erscheint es gekünstelt, im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der o.g. Begünstigungsvorschrift 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 liegt: Der Arbeitnehmer akzeptiert die Reduzierung des Barlohns und damit den in der Regel willkürlich, da ohne betriebsbedingte Gründe erfolgten teilweisen Verzicht auf seine Rechte aus dem ursprünglichen Arbeitsvertrag nur deshalb, weil ihm im Gegenzug Zusatzleistungen in entsprechender Höhe zugesagt werden.
Sind aber Lohnherabsetzung und Zusatzleistungen nur einheitlich zu begreifen, kann sich "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" nur auf den Zustand vor dieser einheitlich zu beurteilenden Maßnahme beziehen, mithin auf den zuvor vereinbarten Barlohn.
Die von der Literatur ausgemachten Ungereimtheiten und Wertungswidersprüche bzw. rein zufällige und daher willkürliche Ergebnisse, je nach dem, wann welche arbeitsvertragliche Regelung mit welchem Inhalt getroffen wurde, ergeben sich auch bei Zugrundelegung der von der Literatur vertretenen Auslegung, nur eben mit umgekehrten Vorzeichen. Dies vermag, wie bereits vom BFH ausgeführt, jedoch nur der Gesetzgeber aus der Welt zu schaffen.
Da es im vorliegenden Fall hinsichtlich der Zuschüsse für die Internetnutzung und die Fahrtaufwendungen an der in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG vorausgesetzten Zusätzlichkeit bereits wegen des Vorliegens einer schädlichen Gehaltsumwandlung mangelt, kann dahingestellt bleiben, ob diese Zusatzleistungen als freiwillig i.S.d o.g. BFH-Rechtsprechung einzuordnen wären.
2. Erholungsbeihilfe:
Auch die Erholungsbeihilfen unterliegen hier nicht der Pauschal-, sondern der Regelbesteuerung.
Gem. § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG in der für den streitigen Zeitraum gültigen Fassung kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % für Erholungsbeihilfen (bis zu einem näher genannten Betrag) erheben, wenn er sicherstellt, dass diese zu Erholungszwecken verwendet werden.
Nach neuerer Rechtsprechung des BFH (vgl. das Urteil vom 19. September 2012, VI R 55/11, BStBl. II 2013, 398), der sich der Senat anschließt, reichen hierfür bloße (ggfs. auch plausible) Vermutungen über die Mittelverwendung nicht aus. Der Arbeitgeber hat sich vielmehr über den Verwendungszweck dergestalt zu vergewissern, dass er aufgrund der Erklärungen der Arbeitnehmer selbst entscheiden kann, ob die Geldmittel tatsächlich zu Erholungszwecken verwendet werden sollen bzw. verwendet wurden. Bloße Bestätigungen der Arbeitnehmer, die Mittel zu nicht näher bezeichneten Erholungszwecken verwendet zu haben bzw. verwenden zu wollen, genügen nicht. Erforderlich sind vielmehr zeitnahe belegte Angaben zur konkreten Erholungsmaßnahme.
Diesen Anforderungen ist die Klägerin im Streitfall nicht gerecht geworden. Die zeitnahe zweckentsprechende Verwendung der monatlich ausgezahlten Erholungsbeihilfen wurde, obwohl vom Finanzamt beanstandet, nicht dargetan. In den dem Gericht vorliegenden Unterlagen findet sich lediglich eine am Jahresende 2013 ausgestellte Bestätigung einer Arbeitnehmerin, in der sie angibt, die monatlich erhaltenen Beihilfen für den Besuch eines weder zeitlich noch inhaltlich noch hinsichtlich der entstandenen Kosten näher erläuterten Konzerts/Theaters verwendet zu haben bzw. verwenden zu wollen (Bl. 92 LSt-Akten Arbeitgeber).
3. Werbekostenzuschuss:
Bei den als "Werbekostenzuschüssen" bezeichneten Beträgen handelt es sich nicht um - wie von der Klägerin geltend gemacht - Entgelte für eine sonstige Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG, die nicht lohnsteuerbehaftet sind, sondern ebenfalls um Lohnbestandteile.
Das Herumfahren mit dem Logo der Klägerin ist nicht als sonstige Leistung einzuordnen.
Dies ergibt sich aus der Gesamtschau folgender Umstände:
Schon rein äußerlich wurde diese "Leistungsabrede" als "Nebenabrede zum Arbeitsvertrag" mit eben dem Arbeits- bzw. Dienstverhältnis verbunden - und zwar im Rahmen einer Gesamtmaßnahme, mit der die Grundvergütung gegen Vereinbarung von Zusatzleistungen reduziert wurde. Damit besteht sowohl nach der Titulierung der Vereinbarung als auch zeitlich und wirtschaftlich ein enger Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis.
Darüber hinaus kommt dem Anbringen des Logos keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu. Insbesondere ist eine inhaltlich relevante Werbewirkung nicht auszumachen. Das Logo ist von seiner Größe und Form her völlig unauffällig und erst bei näherem Herantreten an den jeweiligen Pkw überhaupt erkennbar. Bei Dunkelheit dürfte es überhaupt nicht wahrzunehmen sein. Der private Gebrauch der Fahrzeuge wird in keiner Weise beeinträchtigt.
Hinzu kommt, dass es ausschließlich - ohne jeden weiteren Hinweis - aus der Buchstabenfolge "…" besteht. Aus der Sicht eines unvoreingenommenen Dritten ist damit jedoch ein Zusammenhang mit der Praxis der Klägerin gerade nicht herzustellen. Da das Zeichen "…" nicht (im Sinne eines Markenzeichens) allgemein oder zumindest einem größeren Personenkreis bekannt ist, kommt auch eine Werbewirkung im Wege des sog. "Namedroppings" nicht in Frage. Es ist vielmehr nicht ersichtlich, auf wen oder was sich das Logo bezieht. Eine Neumandantengewinnung wäre daher allenfalls theoretisch, nämlich nur dann möglich, wenn das Logo wahrgenommen wird und der Betrachter sodann recherchierte, für was "…" steht. Hieraus kann sich jedoch kein messbarer wirtschaftlicher Vorteil für die Klägerin ergeben.
Hinzu kommt, dass das vorgebliche Werbeentgelt unabhängig von der Fahrleistung des jeweiligen Mitarbeiters und unabhängig von dem Umfeld, in dem er sich bewegt (Stadtverkehr oder ländlich abgeschiedene Strecken),

bemessen ist. Auch dies deutet darauf hin, dass der ins Feld geführte Werbeeffekt nicht ernsthaft ins Kalkül gezogen wurde.
Der Sachverhalt ist daher dahingehend zu würdigen, dass die (in den Grenzen des § 22 Nr. 3 S. 2 EStG steuerfreien) "Werbekostenzuschüsse" tatsächlich Arbeitslohn darstellen.
Der streitbefangene Haftungsbescheid weist auch keine Ermessensfehler auf.
Die Initiative für das hier streitgegenständliche Pauschalierungs- bzw. Werbekostenzuschuss-Modell ging von der Klägerin in deren eigenbetrieblichem Interesse (Lohnsteueroptimierung im eigenen Betrieb, Probelauf für ein Konzept, das ggfs. auch Mandanten vorgeschlagen werden kann) aus. Der Klägerin war auch bewusst, dass diese Gestaltung steuerlich fragwürdig ist. Das ergibt sich aus ihrem an das Finanzamt gerichteten Fax vom 18. Januar 2016 (Bl. 204 LSt-Akten Arbeitgeber), wonach die Lohnsteueroptimierung in ihrem Auftrag von einem Rechtsanwalt gestaltet wurde.
Es war daher nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten, die Klägerin für die bisher zu wenig entrichteten Lohnsteuern heranzuziehen.
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.