
Datum: 03.12.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3320/18 L
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1203.1K3320.18L.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist im Rahmen einer Lohnsteuerhaftung, ob an Mitarbeiter gezahltes Entgelt für die Zurverfügungstellung ihres Pkw zur Anbringung eines mit Werbung versehenen Kennzeichenhalters der Lohnsteuer unterliegt. 2

Die Klägerin ist ein mittelständisches Unternehmen im Bereich der Sie handelt mit ... sowie Darüber hinaus bietet sie Service, Instandsetzung und Vermietung für die genannten Produkte an. 3

Bei der Klägerin waren während des Streitzeitraums ... Mitarbeiter beschäftigt. 4

Die Klägerin schloss mit einer Vielzahl von Mitarbeitern Mietverträge über Werbeflächen an ihren privaten Fahrzeugen ab, die entweder Aufkleber oder Kennzeichenhalter mit den Schriftzügen „...“ betrafen. Ein Teil der Mitarbeiter verpflichtete sich in den Verträgen, auf ihrem privaten PKW Aufkleber auf dem Kofferraumdeckel anzubringen. Der andere Teil der Mitarbeiter verpflichtete sich zur Anbringung von Kennzeichenhaltern mit dem Werbeaufdruck. In beiden Vertragsvarianten erhielten die Mitarbeiter ein Entgelt i. H. v. 255 EUR im Jahr (§ 2). In einem Teil der Verträge wurde in § 2 eine Zahlung von jährlich „maximal“ 255 EUR vereinbart. In § 3 des Vertrages war eine Befristung des Vertrages auf 5

die Dauer des Arbeitsverhältnisses geregelt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die in den Steuerakten befindlichen Verträge verwiesen.

Die Beklagte führte bei der Klägerin im Juni 2017 eine Lohnsteueraußenprüfung durch und gelangte zu der Auffassung, dass die Vergütung für die auf den Kennzeichenhalterungen angebrachte Firmenwerbung Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG darstelle. Wegen der Einzelheiten wird auf die Tz. 4 des Berichts über die Lohnsteueraußenprüfung vom 05.07.2017 Bezug genommen. 6

Die Klägerin hat als Arbeitsgeberin einer Inanspruchnahme für die Lohnsteuernachzahlung im Haftungswege gem. § 42 d Einkommensteuergesetz (EStG) zugestimmt. Mit Haftungsbescheid vom 05.07.2017 wurde sie für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.05.2017 i. H. v. 2.214,80 EUR in Anspruch genommen. 7

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies die Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 28.09.2018 als unbegründet zurück. 8

Mit ihrer am 26.10.2018 erhobenen Klage wendet die Klägerin sich gegen die Behandlung des Entgelts für die Firmenwerbung als Lohnzahlung. 9

Zur Begründung führt sie aus, bei den Aufdrucken auf den Kennzeichenhalterungen handele es sich um Werbung für das Unternehmen. Die Anmietung stehe in ihrem eigenbetrieblichen Interesse und sei Teil ihres Marketings. Da von den Mitarbeitern nicht verlangt werden könne, diese Werbung ohne eine Gegenleistung auf ihren Fahrzeugen anzubringen, sei es für sie, die Klägerin, selbstverständlich, für diese Art der Werbung einen finanziellen Anreiz zu schaffen. Ohne einen finanziellen Anreiz würde keiner ihrer Arbeitnehmer einen mit Werbung versehenen Kennzeichenhalter an seinem privaten Fahrzeug anbringen. Bei den mit den Arbeitnehmern abgeschlossenen Werbeverträgen handele es sich um gesonderte und vom Arbeitsvertrag unabhängige Verträge. Zwischen dem separaten Miet- bzw. Werbeverträgen und den Arbeitsverträgen bestehe lediglich insoweit eine Verbindung als mit Beendigung des Dienstverhältnisses auch der Werbevertrag beendet würde. Diese Koppelung beruhe darauf, dass nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht sichergestellt werden könne, dass die Werbung auch tatsächlich am Fahrzeug verbliebe. Es sei nicht ausgeschlossen, dass ein Mitarbeiter auch nach seinem Ausscheiden weiterhin „Werbung mache“. Jedoch stelle sich nach Beendigung des Arbeitsvertrages die Frage, ob die Identifikation des ehemaligen Mitarbeiters mit ihr, der Klägerin, noch in dem erforderlichen Ausmaß vorhanden sei. Die Leistung für die Werbemaßnahme sei arbeitsvertraglich nicht geschuldet, sodass mit einer Kündigung des Werbevertrages, die auch während der Laufzeit des Arbeitsvertrages möglich sei, die Vergütung für die Werbemaßnahme nicht mehr geschuldet werde. 10

Die Klägerin führt weiter aus, dass für die Vermietung von Fahrzeugteilen und insbesondere auch für die Anbringung von Kennzeichenhaltern für Werbezwecke ein Markt existiere. Hierzu verweist sie konkret auf das Portal xxx wo mit möglichen Werbeeinnahmen bis zu 720 EUR im Jahr geworben werde. Auch die Plattform yyy werbe mit monatlichen Einnahmen zwischen 100 und 300 EUR. Es könne daher unterstellt werden, dass es dem Arbeitnehmer im Zweifel auch gelingen würde, auf dem freien Markt eine entsprechende Vergütung für das Aufbringen von Werbung auf dem privaten Kennzeichenhalter zu erhalten. Im Übrigen sei sie, die Klägerin, grundsätzlich auch bereit, mit Dritten entsprechende Werbeverträge abzuschließen. Allein die Rekrutierung entsprechender Vertragspartner und die spätere Überprüfung der Vertragseinhaltung seien zu kostspielig bzw. nicht möglich. Daher seien bisher mit Dritten keine entsprechenden Verträge abgeschlossen worden. Außerdem habe die Werbung auf den Fahrzeugen der Mitarbeiter einen höheren Werbeeffect, weil die Mitarbeiter, wenn sie auf 11

die Werbung angesprochen würden, Auskunft über ihr Unternehmen geben könnten. Außerdem erhöhe die Werbung den Identifikationsgrad des Mitarbeiters mit seinem Arbeitgeber. Gleichwohl läge bei den abgeschlossenen Werbeverträgen eine Fremdüblichkeit vor.

Die Klägerin beantragt, 12

den Haftungsbetrag des Haftungsbescheides vom 05.07.2017 in Gestalt der 13
Einspruchsentscheidung vom 28.09.2019 um 2.214,80 EUR herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er vertritt die Auffassung, dass keine ausreichende Trennung zwischen dem jeweiligen 16
Arbeitsvertrag und dem Werbevertrag vorliege. Vielmehr seien die Zahlungen des
Arbeitgebers durch das Arbeitsverhältnis motiviert. Die mit den Mitarbeitern abgeschlossenen
Werbungsverträge hielten einem Drittvergleich nicht stand. Werbung auf
Kennzeichenhalterungen seien heutzutage üblich und weit verbreitet. Vergütungen würden
dafür aber nicht gezahlt und seien auch am freien Markt nicht erzielbar. Die Klägerin habe
außerdem entsprechende Werbeverträge nur mit ihren Mitarbeitern und nicht mit dritten, nicht
angestellten Personen, geschlossen.

Durch die Werbezahlungen würden Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis gewährt, die als 17
Lohnbestandteile zu werten und der Lohnbesteuerung zu unterwerfen seien. Dies werde
auch daran deutlich, dass die Werbeverträge regelmäßig mit Beendigung des
Arbeitsverhältnisses ebenfalls beendet würden.

Die Sach- und Rechtslage wurde mit den Beteiligten am 10.10.2019 erörtert. Der Senat hat in 18
öffentlicher Sitzung am 03.12.2019 mündlich verhandelt. Auf die jeweiligen
Sitzungsniederschriften wird Bezug genommen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 19

Die Klage ist unbegründet. 20

Der Haftungsbescheid vom 05.07.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 28.09.2019 21
sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1
Finanzgerichtsordnung (FGO)).

Der Beklagte hat die Zahlungen der Klägerin an ihre Mitarbeiter im Zusammenhang mit der 22
Anbringung der mit dem Schriftzug der Klägerin versehenen Kennzeichenhalter zu Recht als
Lohn behandelt und die Klägerin für die Nachzahlung gem. § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG in
Haftung genommen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, 23
Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine
Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob
ein Rechtsanspruch auf sie besteht. Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine
Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind,
ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des
Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle
Dienstverhältnis ist zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das

Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 07.05.2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBI II 2014, 904; vom 19.11.2015 VI R 74/14, BFHE 252, 129, BStBI II 2016, 303; vom 09.05.2019 VI R 28/17, BFHE 264, 443, BFH/NV 2019, 1160).

Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind dagegen nicht als Arbeitslohn anzusehen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 14.11.2013 VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBI II 2014, 278; vom 10.03.2016 VI R 58/14, BFHE 253, 243, BStBI II 2016, 621; vom 21.11.2018 VI R 10/17, BFHE 263, 196, BStBI II 2019, 404).

24

Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteil vom 05.11.2013 VIII R 20/11, BStBI II 2014, 275 (Veräußerung von Genussrechten); vom 20.11.2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBI II 2009, 382 (Ausübung von Optionsrechten); vom 11.01.2005 IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882 (Mietverhältnis); vom 16.09.2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBI II 2006, 10 (Mietverhältnis); vom 28.02.2013 VI R 58/11, BStBI II 2013, 642 (Schenkung durch einen Dritten); Krüger in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 38. Aufl. 2019, § 19 Rz. 52; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 294. Lieferung 10.2019, § 19 EStG, Rn. 190). Die Beantwortung der Frage, ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist oder der Leistungsaustausch durch das Dienstverhältnis veranlasst wurde und damit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer wertenden Betrachtung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte erfolgen (BFH-Urteil vom 01.02.2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; vom 05.11.2013 VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBI II 2014, 275). Auch hier ist das Kriterium des überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses bzw. der im Vordergrund stehenden betriebsfunktionalen Zielsetzung heranzuziehen. Es reicht nicht aus, dass nach der äußerlichen Gestaltung getrennte Verträge vorliegen. Vielmehr muss nach objektiver Betrachtung dem gesonderten Rechtsverhältnis eine wirtschaftliche Eigenständigkeit zukommen, bei der die betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Hieran fehlt es nach Auffassung des Senats, wenn die Rechtsbeziehung nicht auch losgelöst vom Dienstverhältnis als marktgerechtes entgeltliches Geschäft bestehen könnte (Breinersdorfer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 19 Anm. B 325; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.11.2016 2 K 1180/16, EFG 2017, 1102; FG München, Beschluss vom 03.06.2016 10 V 899/16 (in juris)).

25

Die rechtliche Einordnung einer Zuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer nach den genannten Kriterien muss für den Rechtsanwender nach den objektiv erkennbaren

26

Umständen nachvollziehbar sein. Auf die subjektive Einschätzung der an der Zuwendung Beteiligten oder die Bezeichnung durch die Beteiligten (§ 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV) kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 28.02.2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642). Es gelten die Regeln der objektiven Beweislast. Dabei spricht die Lebenserfahrung dafür, dass im Verhältnis zwischen einem Arbeitgeber und einem von ihm beschäftigten Arbeitnehmer alle Zuwendungen im Zweifel unter dem Gesichtspunkt des Austauschs von Dienstleistung und Gegenleistung erfolgen (Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 294. Lieferung 10.2019, § 19 EStG, Rn. 155).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze und der Würdigung der Gesamtumstände ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass das auslösende Moment für die streitigen Zahlungen an die Arbeitnehmer die Stellung als Arbeitnehmer und damit im weitesten Sinne die Arbeitstätigkeit der Arbeitnehmer war. Anhand der zu würdigenden Umstände konnte der Senat nicht erkennen, dass die betriebsfunktionale Zielsetzung, Werbung zu betreiben, eindeutig im Vordergrund stand und das Interesse des Arbeitnehmers an dem Erhalt der Gegenleistung demgegenüber zurücktrat. Der Werbevertrag stellt sich wirtschaftlich betrachtet auch nicht als Rechtsbeziehung dar, die losgelöst vom Dienstverhältnis als marktgerechtes entgeltliches Geschäft besteht. 27

Die Ausgestaltung der Mietverträge über die Werbefläche an den privaten PKW spricht nicht dafür, dass die Klägerin ihr eigenbetriebliches Interesse, eine optimale Werbewirkung zu erzielen, ernsthaft in den Vordergrund stellte. Die Verträge enthielten keinerlei Vorgaben, um einen werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs zu fördern bzw. sicherzustellen. So gab es keine Verpflichtung des Arbeitnehmers den PKW in einem bestimmten Umfang zu nutzen. Es war weder eine bestimmte mindestens zu fahrende jährliche oder monatliche Kilometerleistung noch ein zeitlicher Umfang bestimmt, in dem das Auto im öffentlichen Verkehr bewegt werden musste. Auch eine Regelung, ob bzw. wo das Auto im öffentlichen Parkraum sichtbar abgestellt werden musste, existierte ebenso wenig wie eine Verpflichtung, das Auto in einem bestimmten Zustand zu halten. Letzteres hätte für die Erzielung einer positiven Werbewirkung nahegelegen. Eine Regelung dazu, ob an dem Fahrzeug noch Werbung für andere Firmen angebracht werden durfte oder eine Exklusivität geschuldet war, wurde ebenfalls nicht getroffen. 28

Bei der auf verschiedenen Internetportalen (z.B. „xxx“ und „yyy“) angebotenen Vermittlung für entsprechende Werbeverträge werden die oben genannten Kriterien ausführlich abgefragt. Um für eine Vermittlung an einen Werbepartner in Frage zu kommen, muss der Fahrer bestimmte Kriterien hinsichtlich seiner Fahr- und Parkgewohnheiten erfüllen. Darüber hinaus wird die Bemessung der Gegenleistung je nach dem Vorliegen verschiedener Merkmale gestaffelt. Bei „xxx“ zum Beispiel erfolgt eine Erfassung nach den Kriterien Marke, Modell, Typ, Alter, Farbe, Laufleistung sowie der Eigenschaft als Garagenwagen. Des Weiteren muss den Werbepartnern eine Exklusivität und eine vorsichtige und vorausschauende Fahrweise an mindesten 3 Tagen pro Woche zugesichert werden. Bei „yyy“ ist es Voraussetzung, dass das Auto in einer größeren Stadt von mindestens 100.000 Einwohnern bewegt wird und es nicht älter als 10 Jahre ist. Des Weiteren erfolgt dort eine Staffelung der Gegenleistung nach der Größe und der Platzierung der Werbung auf dem Auto. Im Streitfall wurde indes kein Unterschied gemacht, ob die Werbung als Aufdruck auf den Kennzeichenhaltern oder deutlich größer als Aufkleber auf dem Kofferraumdeckel des Auto angebracht wurde. 29

Der Senat ist der Überzeugung, dass eine betriebsfunktionale Zielsetzung Werbung zu betreiben nur dann im Vordergrund steht, wenn durch eine konkrete Vertragsgestaltung die Förderung des Werbeeffekts sichergestellt wird. Gestützt auf den Vergleich mit den am Markt 30

befindlichen Angeboten ist dies im Streitfall zu verneinen.

Eine entsprechende Würdigung des Vertragsinhalts stellt entgegen der im Termin zur mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung der Klägerin keinen Eingriff in die Vertragsfreiheit dar; der Klägerin steht es frei, ihre Verträge eigenbestimmt auszugestalten. Der Senat muss jedoch für und gegen das Vorliegen von Lohn sprechende objektive Umstände insgesamt würdigen. 31

Ein weiterer zu würdigender Aspekt ist die Bemessung der Gegenleistung. Diese orientiert sich offensichtlich an der in § 22 Nr. 3 EStG geregelten Freigrenze innerhalb derer sonstige Einkünfte steuerfrei sind. Für sich gesehen kann dieser Umstand zwar nicht zu einer Einordnung als Lohn führen. Jedoch wird daran deutlich, dass bei der Vertragsgestaltung und der Preisfindung nicht der Wert des Werbeeffekts ausschlaggebendes Kriterium war, wie dies bei Verträgen im Wirtschaftsleben der Regelfall ist. Dies spricht ebenfalls dagegen, dass das betriebsfunktionale Interesse der Klägerin im Vordergrund stand. Die in einem Teil der Verträge gewählte Formulierung, dass die Gegenleistung „maximal“ 255 EUR beträgt unterstreicht diesen Eindruck. 32

Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die Laufzeit des Vertrages an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, dafür, dass die Stellung als Arbeitnehmer der Klägerin Geschäftsgrundlage des Werbevertrages ist und es sich bei dem vereinbarten Entgelt daher um Arbeitslohn handelt. Der Vortrag der Klägerin, die Werbeverträge würden unter anderem deswegen nur mit Mitarbeitern abgeschlossen, weil diese, wenn sie auf die Werbung angesprochen würden, entsprechende Auskünfte zu dem Betrieb der Arbeitgeberin geben und für diese Werbung machen könnten, stützt die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Arbeitsverhältnis und damit eine Einstufung als „im weitesten Sinne Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft“. Auch wenn allein der Umstand, dass Verträge nur mit Mitarbeitern abgeschlossen werden, nicht zwingend zu einer Behandlung als Lohn führen muss, handelt es sich um ein in der Gesamtschau zu berücksichtigendes Indiz (BFH-Urteil vom 16.09.2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10). 33

Der Beklagte hat die Klägerin auch zu Recht für die Nachzahlung in Haft genommen. 34

Gem. § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er vom Arbeitslohn einzubehalten und abzuführen hat. 35

Die Klägerin kam ihrer Verpflichtung, die auf die hier streitbefangenen Gegenleistungen entfallende Lohnsteuer in gesetzlicher Höhe einzubehalten und abzuführen, nicht nach. Sie hat die Leistungen für die Werbung auf den Kennzeichenhaltern steuerfrei als Entgelt für eine sonstige Leistung ausgezahlt, obwohl es sich bei den Leistungen um Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht um sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG handelte. 36

Die Haftung ist nicht gem. § 42 d Abs. 2 EStG ausgeschlossen. Ein entsprechender Ausschlussstatbestand liegt offensichtlich nicht vor. 37

Die Inanspruchnahme der Klägerin als Arbeitgeberin war auch ermessensgerecht. Zwar muss das Finanzamt, wenn es den Arbeitgeber als Haftungsschuldner für nicht einbehaltene Lohnsteuern in Anspruch nehmen will, im Haftungsbescheid seine Ermessenserwägungen kundtun, weshalb es den Arbeitgeber und nicht den Arbeitnehmer in Anspruch nimmt (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.1981 VI R 44/77, BFHE 134, 149, BStBl II 1981, 801). Dafür besteht ausnahmsweise kein Anlass, wenn der Arbeitgeber erklärt hat, dass er die nachzufordernden 38

Lohnsteuer übernimmt (BFH-Urteil vom 07.12.1984 VI R 72/82, BStBl II 1985, 170; FG Hamburg, Urteil vom 18.03.1980 III 158/79 , EFG 80, 342).

So liegt es im Streitfall, die Klägerin hat die Übernahme der Mehrsteuern ? wie im BP-Bericht festgehalten ? unstreitig beantragt. 39

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. 40

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 41