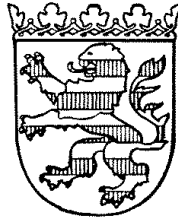


HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

11 K 3700/05



34117 Kassel
Königstor 35
34017 Kassel
Postfach 10 17 40

URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

1.

2.

-Kläger-

Prozessbev. zu 1. und 2.:

g e g e n

Finanzamt

Aktenzeichen:

-Beklagter-

w e g e n

Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000

hat der 11. Senat des Hessischen Finanzgerichts
nach mündlicher Verhandlung
in der Sitzung vom 16. März 2009

unter Mitwirkung
des Präsidenten des Hessischen Finanzgerichts als Vorsitzendem
des Richters am Hessischen Finanzgericht
des Richters am Hessischen Finanzgericht
sowie des ehrenamtlichen Richters
und der ehrenamtlichen Richterin

für Recht erkannt:

1. Auf die Klage hin werden die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 vom 24.06.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.10.2005 dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer 1998 auf -----,-- DM, die Einkommensteuer 1999 auf -----,-- DM und die Einkommensteuer 2000 auf -----,-- DM anderweitig festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu 13,5 v.H. und der Beklagte zu 86,5 v. H. zu tragen.

3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

4. Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der erstattungsfähigen Kosten abwenden, sofern nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit leisten.

Tatbestand:

Streitig ist, ob ein geldwerter Vorteil wegen der Gestellung eines Dienstwagens samt Fahrers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Arbeitslohn zu erfassen ist.

Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger war als Leitender Angestellter bei der A tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen der Einkommenssteuererklärungen für die Streitjahre hatte der Kläger bei den Werbungskosten erklärt, mit dem eigenen Kraftfahrzeug Fahrten zwischen der Wohnung in B und der Arbeitsstätte - dem Sitz des Arbeitgebers (Verwaltung) in C - mit einer einfachen Entfernung von 49 km durchgeführt zu haben, und zwar in 1998 und 1999 an je 60 Tagen und in 2000 an 63 Tagen. Es ergingen für die Streitjahre bestandskräftige Einkommensteuerbescheide, wobei für die vorgenannten Fahrten die Entfernungspauschale nach § 9 Abs.1 Nr.4 des Einkommensteuergesetzes - EStG - als Werbungskosten gewährt wurde.

Der Kläger bewohnte in B eine ihm zugewiesene Dienstwohnung, welche sich über drei Etagen erstreckte. Die einzelnen Räume des Gebäudes konnten ohne besondere bauliche Trennung über ein zentrales Treppenhaus mit angrenzendem Flur erreicht werden. In dem Gebäude befanden sich im 1. Obergeschoss zwei Räume, die dem Kläger als vom Arbeitgeber ausgestattete Räume zur Erledigung dienstlicher Aufgaben zur Verfügung standen. Die Klägerin wohnte zudem in D, wo sie freiberuflich tätig war. Daneben besaßen die Kläger noch eine gemeinsame Wohnung in E, welche sie zumeist dann nutzten, wenn sie gemeinsam mehrere Tage arbeitsfrei hatten.

Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der Arbeitgeberin wurde dem beklagten Finanzamt per Kontrollmitteilung mitgeteilt, dass dem Kläger ein bisher nicht erfasster geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG zugewandt worden sei, weil ihm - wenngleich unstrittig nicht für eine sonstige private Nutzung - ein Dienstwagen mit Fahrer kostenlos für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestanden habe. Unter Anwendung der Regelung des § 8 Abs.2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG, wonach diese Nutzungsmöglichkeit mit monatlich 0,03 v.H. des inländischen Listenpreises zu bewerten sei, und unter Ansatz eines Zuschlags von 50 v.H. des sich ergebenden Wertes wegen der Fahrergestellung seien daher im Streitfall für das Jahr 1998 insgesamt ----- DM, für 1999 insgesamt ----- DM und für 2000 insgesamt ----- DM als Arbeitslohn zu erfassen. Dem Ansatz lag nach den unstrittigen Feststellungen der Lohnsteueraußenprüfung bei einer einfachen Entfernung von 49 km die Nutzung folgender Dienstfahrzeuge zu Grunde:

01.01.1998 - 21.02.1999: Fahrzeug 1, Listenpreis 60.850,- DM
22.02.1999 - 12.12.2000: Fahrzeug 2, Listenpreis 67.125,- DM
13.12.2000 - 31.12.2001: Fahrzeug 3. Listenpreis 86.785,- DM

Der Auffassung der Lohnsteueraußenprüfung folgend, erließ das beklagte Finanzamt am 24.06.2002 nach § 173 Abs.1 Nr.1 der Abgabenordnung - AO - geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. Hiergegen erhoben die Kläger am 25.06.2002 Einspruch. Mit Einspruchsentscheidung vom 31.10.2005, zur Post gegeben am 10.11.2005, setzte das Finanzamt die Einkommensteuern 1998 bis 2000 insofern herab, als es nun bei den Werbungskosten die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für 225 Tage im Jahr berücksichtigte. Im Übrigen wies es den Einspruch zurück.

Mit der am 12.12.2005 erhobenen Klage wenden sich die Kläger gegen den Ansatz eines geldwerten Vorteils.

Die Kläger sind der Auffassung, bei den beiden dienstlich genutzten Räumen in B handele es sich nicht um „häusliche“ Arbeitszimmer, denn es liege kein privates Wohnhaus des Klägers vor, sondern ein vom Arbeitgeber zugewiesenes Haus, in dem der Kläger auch habe Wohnung nehmen müssen. Das Haus sei auch durch entsprechende Beschilderung als Dienstsitz des Klägers kenntlich gemacht und als eine weitere regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers anzusehen. Da der Kläger - soweit es nicht die zu erledigende Aufgabe erfordert habe - nicht zur Anwesenheit in der Verwaltung in C verpflichtet gewesen sei, seien beide Dienstsitze - in B und C - gleichwertig, zumal der Kläger einen ganz erheblichen Teil seiner Aufgaben an seinem Dienstsitz in B erledigt habe, insbesondere die Vorbereitung von Sitzungen, Vorträgen, Berichten, Tagungen und Seminaren etc.. In seinem Haus sei zudem eine strikte Trennung zwischen privat und dienstlich genutzten Räumen nicht möglich, da die dienstliche Nutzung die private durchdringe. Der Kläger habe jederzeit erreichbar sein müssen. Der Dienstsitz in B sei für - auch vertrauliche - Gespräche genutzt worden. Bei solchen Anlässen habe der Kläger gepflegt, die Gäste nicht in den beiden mit Bürogeräten, Bibliothek und Archiv ausgestatteten Diensträumen, sondern in den auch privat genutzten Räumen angemessen zu empfangen. Der Dienstwagen sei ausnahmslos für dienstliche Zwecke genutzt worden, wobei der Kläger nur dann den Dienstwagen im Zusammenhang mit dem Aufsuchen der Verwaltung in C genutzt habe, wenn zusätzliche Termine außerhalb von C angestanden hätten; andernfalls sei - im Umfange der erklärten Werbungskosten - der private Pkw für diese Fahrten genutzt worden. Vorangegangene Betriebsprüfungen hätten diese Verfahrensweise nicht beanstandet, so dass auch Vertrauensschutz bestehe. Zudem seien die Fahrtenbücher nicht ausgewertet worden.

Unter Auswertung der nur zum Teil vorhandenen Fahrtenbücher und Terminkalender ergebe sich hinsichtlich der Dienstfahrzeuge für 1998 an 37 Tagen eine Fahrzeugnutzung des Klägers, bei der auch eine Fahrt zwischen B und der Verwaltung in C erfolgt sei. Für 1999 und 2000 ergäben sich nach Auswertung von

Terminkalender und Fahrtenbüchern jeweils 25 mit dem Dienstwagen durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (davon 5 Fahrten bis zum 21.02.1999 und eine nach dem 12.12.2000).

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 vom 24.06.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.10.2005, dahingehend abzuändern, dass entsprechend den ursprünglichen Steuerfestsetzungen die Einkommensteuer 1998 auf -----,- DM, die Einkommensteuer 1999 auf -----,- DM und die Einkommensteuer 2000 auf -----,- DM festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, für die steuerliche Beurteilung von in einem Diensthaus befindlichen Arbeitsräumen als häusliche Arbeitszimmer seien die gleichen Maßstäbe anzuwenden, wie bei Arbeitszimmern in häuslichen Wohnungen. Auf Grund der baulichen Gegebenheiten seien die dienstlich genutzten Räume nicht von den privat genutzten Räumlichkeiten abgegrenzt, so dass diese in die Wohnung eingebunden und mithin als häusliche Arbeitszimmer zu beurteilen seien. Auch wenn von zwei regelmäßigen Arbeitsstätten - in C und in B - auszugehen sei, so handele es sich bei der in B gelegenen Arbeitsstätte auf Grund ihres engen räumlichen Zusammenhangs mit der Wohnung nicht um eine Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs.1 Nr.4 EStG, da die berufliche Sphäre von dem Gesamtcharakter als Wohnhaus überlagert werde. Mithin handele es sich bei den Fahrten nach C nicht um Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten, sondern um solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Tz. 29 des Merkblattes für Arbeitgeber (BStBl I 1995, 719) und das BMF-Schreiben vom 28.05.1996 (BStBl I 1996, 654) - wonach ein Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dann nicht zu erfassen sei, wenn der Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug ausschließlich für solche Tage für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhalte, an denen es erforderlich werden kann, dass

er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antrete - betreffe lediglich Fälle des Bereitschaftsdienstes und damit unvorhersehbare Aufgabenerfüllungen im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers, mithin nicht wie im Streitfall planbare oder geplante Außentermine.

Die Kläger könnten sich auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, da der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung es gebiete, für jeden Veranlagungszeitraum die Besteuerungsgrundlagen neu zu prüfen.

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die gewechselten Schriftsätze in der Akte verwiesen.

Dem Gericht lagen die beim Beklagten für die Kläger geführte Einkommensteuerakte 1998 bis 2000 nebst Sonderband Rechtsbehelfsverfahren vor. Ferner lag dem Gericht die Verfahrensakte des beim Senat anhängig gewesenen Verfahrens wegen Aussetzung der Vollziehung, Az. 11 V 3701/05, vor. Diese waren Gegenstand des Verfahrens.

Im Klageverfahren haben die Kläger für das Fahrzeug 1 mit dem amtlichen Kennzeichen die Fahrtenbücher für 1998 und im Übrigen Teilbände der Fahrtenbücher vorgelegt. Weitere Fahrtenbücher konnten nicht mehr vorgelegt werden. Zudem legte der Kläger eine Aufstellung der für ihn durchgeführten Fahrten mit den Dienstfahrzeugen vor und reichte eine Kostenaufstellung betreffend eines weiteren Fahrzeuges 4 mit dem Kennzeichen und für den im Februar 1999 angeschafften Pkw 2 für 1999 vor, nach der für insgesamt gefahrene km im Jahre 1999 Kosten - ohne AfA - von zusammen ----- DM entstanden seien.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zum Teil begründet, im Übrigen unbegründet.

1.

Der Beklagte hat dem Grunde nach zutreffend die unentgeltliche Nutzung des dem Kläger dienstlich vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Pkw für die Fahrten von B nach C nach § 8 Abs.1 i.V.m. § 8 Abs.2 Satz 3 und § 6 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG als Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst. Denn insoweit wurde der Pkw des Arbeitgebers vom Kläger unentgeltlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt. Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs.1 Satz 1 Nr.1 i.V.m. § 8 Abs.1 EStG alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, mithin auch die zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und mithin zu einem Lohnzufluss führende unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung (vgl. BFH, Urteil vom 7. November 2006 VI R 95/04, BStBl II 2007, 269). Zu dieser privaten Nutzung gehört auch die Überlassung eines Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

a.)

Für die Beurteilung, ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 8 Abs.2 Satz 3 EStG vorliegt, gelten die Grundsätze, die auch für den Werbungskostenabzug nach § 9 Abs.1 Nr.4 EStG (Entfernungspauschale) gelten (vgl. BFH, Urteil vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFH/NV 2008, 1923; BFH, Beschluss vom 12. Januar 2006 VI B 61/05, BFH/NV 2006, 739). Eine (regelmäßige) Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs.1 Nr.4 EStG ist jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht (vgl. BFH, Urteil vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFH/NV 2008, 1923, m.w.N.). Der Sitz der Verwaltung in C stellte eine solche regelmäßige Arbeitsstätte dar.

Fahrten von der eigenen Wohnung mit häuslichem Büro zur Arbeitsstätte am (Betriebs-)Sitz des Arbeitgebers stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne von § 8 Abs.2 Satz 3 EStG dar (vgl. BFH, Beschluss vom 12. Januar 2006 VI B 61/05, BFH/NV 2006, 739). Entgegen der Auffassung der Kläger handelte es sich bei den beiden Dienstzimmern im zugewiesenen Diensthaus in B um ein häusliches Büro im o.g. Sinne. Auch wenn die Dienstzimmer vom Arbeitgeber eingerichtet und - nur für berufliche Zwecke - zur Verfügung gestellt wurden, waren sie durch ihre enge räumliche Einbindung in die im Übrigen gerade auch für Wohnzwecke zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als zur Wohnung gehörend anzusehen. Dies gilt auch dann, wenn diese Dienstzimmer als weitere regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers anzusehen sein sollten. Insoweit ist das Zurverfügungstellen einer Arbeitsstätte in der Wohnung vergleichbar mit der Unterhaltung einer Betriebsstätte in einer Wohnung eines selbständig Tätigen. Daher ist es sachlich gerechtfertigt, entsprechend der Rechtsprechung zur Regelung in § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.6 EStG über die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten nur dann anzunehmen, wenn keine der Arbeitsstätten dem privaten Wohnbereich zuzurechnen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes verlangt die mit der Begrenzung des Fahrtkostenabzugs in § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.6 EStG angestrebte Gleichbehandlung des Werbungskostenabzugs bei Arbeitnehmern und des Betriebsausgabenabzugs bei Selbständigen eine deutliche Grenzziehung zwischen dem privaten Bereich des Wohnens und dem der beruflichen oder der betrieblichen Betätigung. Befindet sich eine Betriebsstätte in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Wohnung des Steuerpflichtigen, ist die Wohnung Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten zu einer anderen Betriebsstätte, wenn die Betriebsstätte am Wohnsitz von der übrigen Wohnung nicht getrennt ist und keine in sich geschlossene Einheit bildet (vgl. BFH, Urteil vom 16. Februar 1994 XI R 52/91, BStBl II 1994, 468, Urteil vom 21. März 1995 XI R 93/04,

BFH/NV 1995, 875; Beschluss vom 28. Oktober 1998 IV B 21/98, BFH/NV 1999, 609). Räumlichkeiten, die nur einen Teil der Wohnung oder des Wohnhauses bilden, also in den Wohnbereich und damit die private Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden bleiben, können daher nicht als eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.6 EStG qualifiziert werden (vgl. Urteil des Senats vom 8. Oktober 2003 11 K 665/01, EFG 2004, 968; BFH, Urteil vom 25. November 1999 IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699; Urteil vom 13. Juli 1989 IV R 55/88, BStBl II 1990, 23, m.w.N.). Bei dem vorliegenden Dienstzimmern in B handelte es sich um Räume innerhalb des im Übrigen maßgeblich gerade auch zu Wohnzwecken überlassenen und genutzten Hauses, die keinerlei erkennbare besondere bauliche Abgrenzung zum übrigen Wohnbereich besaßen und daher im Gesamterscheinungsbild in den Wohnbereich eingegliedert waren. Diese rein formale Betrachtung nach dem äußeren Erscheinungsbild zur Abgrenzung ist auch geboten und zulässig. Ein „häusliches Arbeitszimmer“ verdankt - ungeachtet seiner Lage und Beschaffenheit im Einzelfall - seine entsprechende Qualifikation der Zugehörigkeit zum Wohnhaus und damit zu dessen privatem Bereich; das Eingebundensein in die Privatsphäre wird durch die berufliche oder betriebliche Nutzung eines Raumes in aller Regel nicht gelöst, der Gesamtcharakter eines Hauses oder einer Wohnung dadurch allein üblicherweise nicht beeinflusst (vgl. BFH, Urteil vom 7. Dezember 1988 X R 15/87, BStBl II 1989, 421). Etwaige besondere Umstände, die ausnahmsweise eine solche Einbindung der Dienstzimmer in den privaten Bereich der Wohnung entfallen ließen, sind nicht ersichtlich. Dem Umstand, dass der Kläger die Wohnräume auch zum dienstlichen Empfang von Gästen nutzte, kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Denn die gelegentliche berufliche Nutzung privater Wohnräume lässt deren Qualifizierung als Wohnung unberührt. Diese vorgenannten Grundsätze gelten ungeachtet der Frage, ob es sich bei den Räumlichkeiten um eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO, ein häusliches Arbeitszimmer oder um eine regelmäßige Arbeitsstätte handelt. Denn insoweit kommt es entscheidend auf die Zugehörigkeit eines Raumes zur Wohnung an, d.h. dass die Wohnung dem Ganzen - wie im Streitfall - noch das Gepräge gibt.

Da die Dienstzimmer - auch wenn sie regelmäßige Arbeitsstätte waren - dem Wohnbereich des Klägers im Haus in B zuzurechnen sind, handelte es sich bei den Fahrten zur Verwaltung in C als weitere regelmäßige - aber außerhäusliche - Arbeitsstätte um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 8 Abs.2 Satz 3 bzw. § 9 Abs.1 Nr.4 EStG, da die (Dienst-)Wohnung in B als Ausgangs- bzw. Endpunkt dieser Fahrten anzusehen war.

b.)

Soweit der Kläger die strittigen Fahrten zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte bei der Verwaltung in C ausnahmslos nur dann unter Benutzung des Dienstwagens unternommen hat, wenn auf der Hin- oder Rückfahrt noch ein auswärtiger dienstlicher Termin wahrzunehmen war, lässt dies den Charakter der betreffenden Hin- bzw. Rückfahrt als Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch nicht entfallen. Voraussetzung hierfür wäre, dass das Aufsuchen der regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. der Wohnung als Ziel und Zweck der Fahrt unter Würdigung der Gesamtumstände nicht mehr im Vordergrund gestanden hat (vgl. BFH, Urteil vom 12. Oktober 1990 VI R 165/87, BStBl II 1991, 134; Urteil vom 22. Juni 1995 IV R 74/94, BFH/NV 1996, 117). Hiervon vermochte der Senat jedoch nicht auszugehen, da das Aufsuchen der regelmäßigen Arbeitsstätte in C zur Verrichtung dort anstehender Verwaltungs- und Leitungsaufgaben zu der Wahrnehmung auswärtiger Termine generell nicht von untergeordneter Bedeutung ist und aus der Umwegstrecke allein ohne konkrete Angaben zu den zeitlichen Dimensionen des auswärtigen Termins im Streitfall kein hinreichender Schluss möglich war, dass ein solcher Wechsel im Zweck der Fahrt bereits eingetreten war.

Soweit Tz. 29 des Merkblattes für Arbeitgeber (BStBl I 1995, 719) und Tz.4 des BMF-Schreibens vom 28.05.1996 (BStBl I 1996, 654) vorsieht, dass ein Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dann nicht zu erfassen sei, wenn der Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug ausschließlich für solche

Tage für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhalte, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antrete, betrifft dies - wie vom Beklagten dargelegt - Fälle des Bereitschaftsdienstes und damit unvorhersehbare Aufgabenerfüllungen im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers. Denn in diesen Fällen muss der Arbeitnehmer den Dienstwagen wegen seiner dienstlichen Einsatzbereitschaft mit nach Hause nehmen, so dass es unbillig erscheinen könnte, für die dienstlich zwingende Benutzung des Dienstwagens noch einen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn erfassen zu wollen. So aber liegt der Sachverhalt im Streitfall nicht. Eine dienstliche Verpflichtung zur Nutzung des Dienstwagens lag nicht vor.

2.

Dem vom Beklagten ermittelten Ansatz des geldwerten Vorteils war jedoch im Ergebnis nicht zu folgen.

a.)

Nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG erhöht sich der Wert des als Einnahme zu erfassenden Sachbezugs für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat um 0,03 v.H. des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann. Abweichend kann der Wert nach Satz 4 der Vorschrift mit dem auf die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Fahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Für den Streitfall lagen für die strittigen Jahre nach Angaben der Lohnsteuer- außenprüfung zwar ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher vor, jedoch hätte es zur Vermeidung einer pauschalierten Berechnung des geldwerten Vorteils

zudem der Vorlage der Fahrtenbücher auch im Besteuerungsverfahren des Klägers bedurft. Im Streitfall wurden die Fahrtenbücher - außer für 1998 - nur unvollständig vorgelegt. Zudem fehlt es an einem belegmäßigen Nachweis der gesamten Fahrzeugaufwendungen für 1998 und 2000. Die Kostenaufstellung für 1998 betrifft ein nicht vom Kläger genutztes Fahrzeug 4.

Lediglich für 1999 ergibt sich aus der Kostenaufstellung für das Fahrzeug 2, das - im Februar 1999 für -----,- DM angeschafft - insgesamt laufende Kosten von ----- DM für ----- gefahrene Kilometer entstanden sind. Unter Berücksichtigung einer Abschreibung von jährlich 12,5 v.H. bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren (vgl. BFH, Beschluss vom 29. März 2005 IX B 174/03, BStBl II 2006, 368) ergibt sich für 1999 hierbei eine Absetzung für Abnutzung von -----,- DM (für 11 Monate). Mithin ergeben sich für das Fahrzeug 2 im Jahre 1999 insgesamt Kosten von -----,- DM. Bezogen auf die Fahrleistung entspricht dies 0,52 DM/km.

b.)

Im Streitfall war es jedoch nicht gerechtfertigt, zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf die pauschale Zuschlagsregelung des § 8 Abs.2 Satz 3 EStG zurückzugreifen.

Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt ab dem Veranlagungszeitraum 1996 für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG getroffene Regelung entsprechend; diese Nutzung ist daher für jeden Kalendermonat mit 1 v.H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (sog. 1 v.H.-Regelung), sofern nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG unter den dort geregelten – im Streitfall nicht vorliegenden – Voraussetzungen ein Einzelnachweis geführt werden kann. Der Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erhöht sich gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für jeden Kalendermonat um 0,03 v.H. des genannten Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn das Fahrzeug

für solche Fahrten genutzt werden kann. Anders als für die Bewertung des geldwerten Vorteils für die private Nutzungsmöglichkeit eines Dienstwagens ist bei dem Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG aber zu beachten, dass der Zuschlag nach dem Normzweck lediglich ein Korrekturposten zum – pauschalen – Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der im streitigen Zeitraum geltenden Fassungen ist, der auch bei unentgeltlicher Überlassung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gewährt wird. Für die Ermittlung des Zuschlags ist daher in gleicher Weise wie für den pauschalen Werbungskostenabzug auf die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen (BFH, Urteil vom 4. April 2008 VI R 68/05, BStBl II 2008, 890), jedenfalls dann, wenn die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu Lasten des Arbeitnehmers von der, dem in § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG als Zuschlag vorgesehenen Ansatz von 0,03 v.H. des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde liegenden typisierende Annahme, dass der Dienstwagen monatlich an 15 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird (BT-Drucks 13/1686, Seite 8; Schmidt/Drenseck, EStG, 27. Aufl. 2008, § 8 Rz 46), - erheblich - abweicht (BFH, Urteil vom 4. April 2008 VI R 85/04, BStBl II 2008, 887). Die Nutzung des Dienstwagens für die einzelnen Fahrten ist nach dieser Grundannahme je Entfernungskilometer mit 0,002 v.H. des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewerten. Dies entspricht der Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG zur Bewertung der Nutzung des Dienstwagens zu Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Eine solche Einzelbewertung, die auch von der Finanzverwaltung im Rahmen von Billigkeitsregelungen (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996, BStBl I 1996, 654, Tz. 3 b) vorgenommen wird, lässt die typisierte Ermittlung des Erhöhungsbetrages auf der Grundlage des Listenpreises unberührt, wobei die Anknüpfung an die Angaben des Arbeitnehmers zur Anzahl der mit dem Dienstwagen durchgeführten Fahrten im Rahmen des pauschalen Werbungs-

kostenabzugs auch den Vereinfachungszweck des § 8 Abs.2 Satz 3 EStG erhält (vgl. BFH, Urteil vom 4. April 2008 VI R 85/04, a.a.O.).

aa.)

Für den Streitfall stand nach dem glaubhaften Vortrag der Kläger in Verbindung mit den Aufzeichnungen in den teilweise vorhandenen Fahrtenbüchern zur Überzeugung des Senats fest, dass der Kläger den Dienstwagen nur dann für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat, wenn zudem auswärtige Termine anstanden, und dass zudem diese Nutzung nur gelegentlich, stets deutlich weniger als 15 mal im Monat, nämlich im Jahre 1998 an 37 Tagen und in 1999 und 2000 an je 25 Tagen unentgeltlich unter Gestellung eines Fahrers erfolgte. Mithin lag im Streitfall eine erhebliche Abweichung von der, der Bemessung des Zuschlags nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG zugrunde liegenden typisierenden Annahme des Nutzungsumfanges vor, die es rechtfertigt, eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten vorzunehmen. Unerheblich war, ob die geführten Fahrtenbücher insoweit vollständig vorgelegt wurden bzw. inhaltlich hinreichende Angaben - insbesondere zu den Zwecken einzelner Fahrten - enthielten, um als ordnungsgemäß im Sinne des § 8 Abs.2 Satz 4 EStG beurteilt werden zu können. Denn die Führung eines Fahrtenbuches allein für die Wege zur Arbeitsstätte zu fordern, entspricht weder dem Gesetzeszweck noch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Denn anders als zur sonstigen privaten Nutzung ergibt sich die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte regelmäßig aus den für den pauschalen Werbungskostenabzug erforderlichen Angaben des Steuerpflichtigen, so dass die Notwendigkeit eines Fahrtenbuches allein zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung durch den Zuschlag nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG eine unzumutbare Härte darstellt (vgl. BFH, Urteil vom 4. April 2008 VI R 68/05, BStBl II 2008, 890).

bb.)

Der anzusetzende Zuschlag war der Höhe nach jedoch nicht auf die im Gegenzug als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen zu begrenzen, auch wenn der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die unentgeltliche Nutzung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte lediglich ein Korrekturposten zum Werbungskostenabzug für diese Fahrten darstellt. Denn der Gesetzgeber hat nicht den Werbungskostenabzug für solche Fahrten versagt, sondern sich für eine Korrekturlösung auf der Einnahmenseite entschieden, wobei er eine typisierende, an den Listenpreis des Fahrzeugs anknüpfende Regelung gewählt hat, so dass im Einzelfall der geldwerte Vorteil den zu korrigierenden Werbungskostenabzug auch übersteigen kann.

c.)

Unter Berücksichtigung des Vorgenannten ergibt sich folgender geldwerter Vorteil nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG (Listenpreise auf 100,- DM abgerundet):

für 1998 = 37 Fahrten mit Fahrzeug 1, Listenpreis 60.800,- DM

$$49 \text{ km} \times 0,002 \text{ v.H.} \times 60.800 \text{ DM/km} \times 37 = 2.204,61 \text{ DM}$$

für 1999 = 5 Fahrten mit Fahrzeug 1
20 Fahrten mit Fahrzeug 2, Listenpreis 67.100,- DM
49 km x 0,002 v.H. x 60.800 DM/km x 5 = 297,92 DM
49 km x 2 x 20 x 0,52 DM/km = 1.019,20 DM
mithin: 1.317,12 DM

für 2000 = 24 Fahrten mit Fahrzeug 2
1 Fahrt mit Fahrzeug 3, Listenpreis: 86.700,- DM
49 km x 0,002 v.H. x 67.100 DM/km x 24 = 1.578,19 DM
49 km x 0,002 v.H. x 86.700 DM/km = 84,97 DM
mithin: 1.663,16 DM

Für das Streitjahr 1999 waren hierbei hinsichtlich der Nutzung des Pkw 2 die günstigeren tatsächlichen Kosten (0,52 DM/km) zu berücksichtigen, da insoweit ein belegmäßiger Nachweis der Fahrzeugkosten erfolgt ist. Zwar wurden die einzelnen Kostenbelege nicht vorgelegt, doch wurde ein Kostenblatt des Arbeitgebers für das Fahrzeug mit sämtlichen Kostenpositionen vorgelegt und ferner die Anschaffungskosten und -daten sowie die Gesamtfahrleistung angegeben. Für den Senat ist es für den belegmäßigen Nachweis der Kosten im Sinne des § 8 Abs.2 Satz 4 EStG ausreichend, dass eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers über die Gesamtkosten des Fahrzeugs vorgelegt wird, sofern - wie im Streitfall - keine Anhaltspunkte vorliegen, dass die Kostenbelege nicht auch vorgelegt werden könnten und die Kostenaufstellung hinreichend detailliert und schlüssig ist. Da zudem allein für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung nach § 8 Abs.2 Satz 3 EStG kein Fahrtenbuch geführt werden muss, ist es im Streitfall zur Anwendung der Regelung des § 8 Abs.2 Satz 4 EStG jedenfalls im Falle der gebotenen Einzelfahrtbewertung auch ausreichend, wenn die Gesamtfahrleistung des Fahrzeugs vom Arbeitgeber bescheinigt wird, zumal nach den Ermittlungen der Lohnsteueraußenprüfung ordnungsgemäße

Fahrtenbücher vorlagen und die Angaben zur Laufleistung im vorliegenden Fahrtenbuchteil den Angaben im Wertebblatt des Arbeitgebers entsprechen.

Soweit das Finanzamt die Gestellung eines Fahrers - entsprechend der Verwaltungsvorschrift der Richtlinie R 31 Abs.7a LStR 1996, 1999 bzw. R 31 Abs.10 LStR 2000 - mit 50 v.H. des sich für die Fahrzeugnutzung ergebenden Einnahmewertes ebenfalls als Einnahme berücksichtigt hat, war dies dem Grunde nach zutreffend. Denn auch die unentgeltliche Überlassung eines Fahrers durch den Arbeitgeber für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründet für den Arbeitnehmer regelmäßig einen geldwerten Vorteil i.S.der §§ 19 Abs.1 Nr.1, 8 Abs.2 EStG (vgl. BFH, Urteil vom 27. September 1996 VI R 84/95, BStBl II 1997, 147). Soweit der Beklagte entsprechend der Verwaltungsrichtlinien den Aufschlag mit 50 v.H. des geldwerten Vorteils angesetzt hat, erscheint dies zwar bedenklich. Zwar wäre insoweit grundsätzlich auch eine Schätzung möglich, da die Regelung in § 8 Abs.2 Satz 2 ff EStG hierfür - die Fahrgestellung - keine Pauschalierung vorschreiben. Eine Schätzung des zusätzlich erlangten geldwerten Vorteils für eine Fahrgestellung auf der Grundlage des Listenpreises des gefahrenen Fahrzeugs vorzunehmen, erscheint aber - mangels erkennbarer Abhängigkeit eines Fahrerlohns vom Wert des gefahrenen Fahrzeugs - nicht sachgerecht. Sachgerecht wäre der Ansatz von Stundenlohn in Abhängigkeit von der Fahrzeit. Für den Streitfall mag dies jedoch dahingestellt bleiben, da ein Zuschlag von 50 v.H. der zuvor ermittelten geldwerten Vorteile im Ergebnis günstiger ist als eine am Fahrerlohn orientierte Schätzung, bei der der Senat pro einfacher Fahrt von ca. 50 km von einer Fahrzeit von ca. 1 Stunde und einem Stundenlohn inklusive Sozialabgaben von mindestens 25,- DM/Stunde ausgehen würde. Insoweit war im Streitfall die günstigere Richtlinienregelung - die unter die Befugnisse des Richtliniengebers zur Schaffung vereinfachter Bewertungsvorschriften fällt - nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Selbstbindung der Verwaltung anzuwenden. Mithin ergeben sich folgende geldwerten Vorteile des Klägers aus der unentgeltlichen Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte einschließlich Fahrergestellung (=150 v.H. der obigen Werte, abgerundet auf volle DM):

für 1998	=	3.306,- DM
für 1999	=	1.975,- DM
für 2000	=	2.494,- DM.

d.)

Andererseits war der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs.1 Satz 3 Nr.4 EStG für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über die mit dem eigenen Pkw durchgeführten Fahrten (60, 60 und 63 Tage) hinaus nur noch für die Tage zu gewähren, an denen der Kläger tatsächlich mit dem Dienstwagen zur Arbeitsstätte in C gefahren wurde. Mithin ergaben sich insgesamt an Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anstatt der bisher jährlich angesetzten 225 Fahrten 97 Fahrten für 1998, 85 Fahrten für 1999 und 88 Fahrten für 2000, die mit 0,70 DM/km je Entfernungskilometer (49 km) als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

3.

Die Voraussetzungen des § 173 Abs.1 Nr.1 AO für eine Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 wegen der unentgeltlichen Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte lagen vor. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuerfestsetzung führen. Tatsache im Sinne dieser Vorschrift ist jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestandes erfüllt, also Zustände und Vorgänge der Seinswelt, die Eigenschaften der Gegenstände dieser Seinswelt und die gegenseitigen Beziehungen zwischen diesen Gegenständen (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 173 AO, Tz.2 m.w.N.; BFH, Urteil vom 27. Oktober 1998 X R 157/95, BStBl II 1999, 92). Das Zurverfügungstehen eines Dienstfahrzeuges für Fahrten zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte ist eine Tatsache im vorgenannten Sinne, denn sie betrifft tatsächliche Umstände mit Bedeutung für die Einkommensteuerfestsetzung.

Diese Tatsache ist dem beklagten Finanzamt auch nachträglich bekannt geworden, da sie im Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung dem für die Einkommensteuerfestsetzung zuständigen Bediensteten des Beklagten noch unbekannt war. Dass etwaigen Lohnsteueraußenprüfern eines anderen Finanzamts die Umstände bekannt waren oder hätten sein müssen, begründet keine positive Kenntnis des die Einkommensteuer der Kläger festsetzenden Bediensteten. Aus den Einkommensteuererklärungen 1998 - 2000 war nicht zu entnehmen, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Dienstwagen samt Fahrer zur Verfügung stand.

Die Änderung war im Streitfall auch nicht wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben unzulässig. Der allgemeine Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben kann im Einzelfall einer Änderung eines (Steuer-)Bescheides trotz nachträglichen Bekanntwerdens einer (steuererhöhenden) Tatsache entgegenstehen (vgl. BFH, Urteil vom 11. November 1987 I R 108/85, BStBl II 1988, 115). Die Finanzbehörde verstößt gegen diesen Grundsatz, wenn sie einen Bescheid aufhebt oder ändert, weil ihr nachträglich Tatsachen bekannt geworden sind, die sie bei gehöriger Erfüllung der ihr nach § 88 AO obliegenden Ermittlungspflicht schon vor der Festsetzung hätte feststellen können (std. Rechtspr., vgl. BFH- Urteil vom 14. Mai 1998 VII R 139/97, BStBl II 1998, 579). Die Finanzbehörde kann sich insoweit nicht auf ihre eigenen Ermittlungsfehler und Organisationsmängel berufen. Die Finanzbehörde braucht jedoch eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen, sie kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen, ohne besondere Ermittlungen anstellen zu müssen (vgl. BFH, Urteil vom 14. Dezember 1994 XI R 80/92, BStBl II 1995, 293 [295]). Sie muss nicht jeder denkbaren Möglichkeit nachgehen, sondern nur sich aufdrängenden Zweifeln (vgl. BFH, Urteil vom 28. Oktober 1998 II R 32/97, BFH/NV 1999,

586). Verwickelte und schwierige Sachverhalte muss die Finanzbehörde ermitteln, eventuell auch im Einzelfall unbekannte Akten beiziehen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze war hinsichtlich der Gestellung eines Dienstfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein Verstoß des Beklagten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben mangels Verletzung der Ermittlungspflicht ersichtlich. Denn insoweit konnte das Finanzamt davon ausgehen, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wie erklärt mit dem eigenen Pkw durchgeführt wurden und keine weiteren Fahrten erfolgt sind. Im Übrigen vermag auch eine bei früheren Lohnsteueraußenprüfungen erfolgte Nichtbeanstandung nicht die Änderung nach Treu und Glauben zu verhindern. Denn insoweit ist - ungeachtet des im Übrigen bestehenden Grundsatzes der Abschnittbesteuerung - bereits die rechtliche Würdigung eines Vorgangs durch die Lohnsteueraußenprüfung für die Stelle, welche den Arbeitnehmer hernach zur Einkommensteuer veranlagt, nicht bindend.

Mithin waren auf die Klage hin die strittigen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 im vorgenannten Umfange zu ändern. Soweit die Kläger darüber hinaus eine weitere Herabsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre begehren, war die Klage unbegründet und abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs.1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war im Hinblick auf die Problematik der Streitsache notwendig, § 139 Abs.3 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der notwendigen Kosten beruht auf § 151 Abs.1 und 3 FGO i.V.m. § 708 Nr.10, 711 der Zivilprozessordnung - ZPO -.