

---

**Datum:** 25.09.2008  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 698/06 H(L)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2008:0925.11K698.06H.L.00

---

**Tenor:**

Der angefochtene Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 5. August 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2006 wird dahingehend geändert, dass der Lohnsteuerhaftungsbetrag wegen des an den Arbeitnehmer G. überlassenen Kraftfahrzeugs (Tz. 3 des Lohnsteueraußenprüfungsberichts vom 12. Juli 2005) um 15.121 EUR herabgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

Die Klägerin betreibt ein Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co.KG, dessen Gegenstand die Entwicklung, die Produktion und der Vertrieb von Fahrwerksteilen ist. Im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung stellte die Prüferin u. a. fest, dass dem Arbeitnehmer G., der weder Gesellschafter noch Geschäftsführer war, seit Dezember 2003 ein Porsche 911, Baujahr 1972, zur Verfügung gestellt worden war. Die Klägerin hatte das Auto seit dem 5. Dezember 2003 von der M-GmbH geleast. Der Wert für die private Nutzung wurde nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG; sog. 1%-Regelung) ermittelt und der Lohnsteuer unterworfen. Dabei wurde ein Listenpreis von 43.000 DM angesetzt.

Bei dem Porsche handelt es sich um einen im Kalenderjahr 2003 für den Rennsport umgebauten Wagen. Seit dem 18. August 2003 war der Wagen wieder zugelassen. Bei dem Umbau wurde das Fahrzeug nach dem Reglement des Deutschen Motorsportbundes nach dem Anhang J gemäß Gruppe 3 "Serien-Grand-Tourisme-Wagen" aufgebaut. Dieses Reglement findet z. B. in der "Deutschen Youngtimer Trophy" Verwendung. Z.B. wurde als Fahrersitz ein Vollschalensitz mit Hosenträgergurten und ein Überrollkäfig montiert. Im

1

2

3

Rahmen des Motorumbaus wurde die Heizung für den Innenraum nicht mehr eingebaut. Der Porsche ist beklebt mit Werbeaufdrucken verschiedener Firmen, u. a. solcher der Klägerin. Die weiteren Einzelheiten ergeben sich aus dem Gutachten eines Kfz-Sachverständigen vom 15. Oktober 2003. Nach diesem Gutachten ist eine kurzfristige Wiederbeschaffung als fast unmöglich anzusehen. Der Wiederherstellungswert wurde auf 62.000 EUR geschätzt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das schriftliche Gutachten (Prüferhandakte Band III) und ein Foto des Fahrzeugs (Bl. 64 der Gerichtsakte) Bezug genommen.

Das Fahrzeug gehörte ursprünglich der Ehefrau des Arbeitnehmers. Sie veräußerte es am 27. November 2003 an die M-GmbH. Der Arbeitnehmer fuhr bereits verschiedene Rennen, als der Wagen noch im Besitz der Ehefrau war, so z. B. eine Rallye im November 2003. Im November, bei Erstellung des Gutachtens, wies der Tacho einen Kilometerstand von 1.351 km aus. Bei dem Umbau war der Tacho auf 0 zurückgestellt worden. Aus verschiedenen Rechnungen ergaben sich folgende Kilometerstände: 5. April 2004 - 6.207 km, 30. Juli 2004 - 7.750 km, 15. September 2004 - 8.922 km. Dies ergibt eine Fahrleistung von 7.571 km für die Zeit von November 2003 bis Mitte September 2004. Die Entfernung von der Wohnung des Arbeitnehmers zur Arbeitsstelle beträgt 20 km. 4

Alle Kosten bis auf die Vollkasko-Versicherung trug die Klägerin. Die Vollkasko-Versicherung wurde vom Arbeitnehmer entrichtet. Zusätzlich zahlte die Klägerin dem Arbeitnehmer im November 2003 das Startgeld für die o.a. Rallye in Höhe von 500 EUR. Die Lohnsteuer-Außenprüferin ging davon aus, dass die Klägerin dem Arbeitnehmer das Fahrzeug zur Ausübung seines Hobbys zur Verfügung stellte und bewertete den geldwerten Vorteil in Höhe der für das Auto entstandenen Aufwendungen. Damit ergab sich ein nachzuversteuernder Betrag für 2003 in Höhe von 1.037,01 EUR (Leasing- und Unterhaltskosten) zuzüglich Startgeld 500 EUR = 1.537,01 EUR abzüglich des bisher versteuerten Betrages von 350,40 EUR = 1.186,61 EUR. Für 2004 betragen die Kosten für das Fahrzeug 21.006,91 EUR abzüglich des bisher versteuerten Betrages 4.204,80 EUR = nachzuversteuernder Betrag von 16.802,11 EUR. Dies ergibt nachzuzahlende Lohnsteuern und Solidaritätszuschläge in Höhe von 8.118 EUR und 447 EUR, insgesamt 8.565 EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Tz. 3 des Prüfungsberichts vom 12. Juli 2005 (Bl. 15 der Gerichtsakten) Bezug genommen. Da sich die Klägerin bereit erklärt hatte, die nachgeforderten Steuerbeträge zu tragen, setzte die Prüferin diesen Betrag (8.565 EUR) für 2005 ebenfalls als Zuwendung an und berechnete dazu 6.458 EUR Lohnsteuer und 355 EUR Solidaritätszuschlag. 5

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 5. August 2005 gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für die Jahre 2002 bis 2004. Gegen diesen Haftungsbescheid wendete sich die Klägerin mit ihrem Einspruch vom 23. August 2005. Sie richtet sich ausschließlich gegen die in Tz. 3 des Prüfungsberichts getroffenen Feststellungen. 6

Zur Begründung trug sie vor: 7

Das Fahrzeug werde von dem Arbeitnehmer beruflich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstelle sowie privat genutzt. Zudem habe sie das Fahrzeug auf Messen als sog. "Eyecatcher" eingesetzt. Die steuerliche Bewertung der Überlassung eines betrieblichen Kfz. an Arbeitnehmer sei in Abschnitt 31 Abs. 8 der Lohnsteuerrichtlinien geregelt. Regelungsgegenstand sei die methodische Ermittlung von Sachbezugswerten, die sich aus der Gestellung von Kraftfahrzeugen zur privaten Nutzung ergeben. Die Teilnahme an motorsportlichen Veranstaltungen sei nur eine von unendlich vielen Möglichkeiten einer privaten Nutzung eines Kraftfahrzeugs. Eine Differenzierung für unterschiedliche private 8

Nutzungsarten sei aus den in den Lohnsteuerrichtlinien zusammengestellten Grundsätzen nicht ableitbar. Kraftfahrzeuge im Sinne der lohnsteuerlichen Regelung seien z. B. auch Wohnmobile oder Geländewagen. Warum die Nutzung eines Wohnmobils auf einem Campingplatz andere steuerliche Folgen auslösen sollte, als dies für die Nutzung eines anderen Betriebsfahrzeugs auf dem Nürburgring gelte, sei nicht ersichtlich.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2006 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus:

Über die vereinzelt Einsätze als "Eyecatcher" hinaus werde der Rennwagen nicht betrieblich genutzt und bringe dem Betrieb der Klägerin keinerlei Vorteile. Alle dienstlichen Fahrten unternahme der Arbeitnehmer mit seinem privaten PKW. Die Kosten hierfür würden ihm von der Klägerin erstattet. Hier liege auch der Unterschied zu der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. November 2001 VI R 62/96, BStBl. II 2003, 370 (Campingwagen). Im Streitfall, der dieser Entscheidung zugrunde lag, sei ausdrücklich vereinbart gewesen, dass keinerlei Erstattung für ein dienstlich genutztes Privatfahrzeug erfolgen solle. Selbst die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte könnten vom Arbeitnehmer nicht mit dem Porsche durchgeführt worden sein. Der Porsche sei von Oktober 2003 bis September 2004 insgesamt 7.571 km gefahren. Der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hätte in diesem Zeitraum und der Annahme von 220 Arbeitstagen 8.800 km betragen. Hinzu komme, dass der Arbeitnehmer das Superbenzin fast ausschließlich an der Rennstrecke getankt habe und das Fahrzeug für einen "normalen" Gebrauch keinerlei Komfort böte. Letztlich sei fraglich, ob das Fahrzeug überhaupt betrieblichen Zwecken diene und Betriebsvermögen sei. Wirtschaftliche Überlegungen, die die Klägerin veranlasst haben könnten, das Fahrzeug als Betriebsvermögen zu behandeln, ließen sich nicht erkennen.

Die Klägerin hat am 15. Februar 2006 Klage erhoben. Sie trägt vor:

Bei dem Fahrzeug handele es sich um Betriebsvermögen. Sämtliche Aufwendungen seien als Betriebsausgaben, nämlich als Lohnaufwand, anerkannt. Unstrittig sei, dass die Zuwendungen an einen Arbeitnehmer, die nicht in Geld bestünden, gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG anzusetzen seien. Hinsichtlich der Höhe greife jedoch die spezielle Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2, wonach die 1%-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend anzuwenden sei. In welchem Umfang das Fahrzeug privat genutzt werde, sei dabei unerheblich. Es reiche aus, dass es sich um ein betriebliches Fahrzeug handele, dass auch privat genutzt werde. Der Gesetzgeber habe diesen Privatanteil typisierend mit 1% des Listenpreises festgelegt. Damit habe er in Kauf genommen, dass der zu versteuernde Sachbezug in Einzelfällen, in denen das Fahrzeug fast ausschließlich privat genutzt werde, hinter den ersparten Aufwendungen zurückbleibe. Im Übrigen sei das Fahrzeug nicht nur bei Messen als "Eyecatcher" eingesetzt, sondern auch für gelegentliche Kundenbesuche eingesetzt worden. Im Anschluss an den Erörterungstermin legte die Klägerin eine Aufstellung vor, wonach das Fahrzeug zu insgesamt 10 Anlässen für solche Zwecke genutzt worden sei. Angesichts der gesamten Laufleistung bis Dezember 2005 in Höhe von ca. 12.000 km betrage die Nutzung für solche Zwecke ca. 37%.

Soweit der Beklagte meine, selbst bei Anwendung der 1%-Klausel sei der Nutzungsvorteil nach einem höheren Listenpreis als 43.000 DM (21.900 EUR) auszugehen, verkenne er, dass sie, die Klägerin, bereits den Wert des Fahrzeugs nach Umbau und nicht den ursprünglichen Listenpreis von 26.195 DM (13.400 EUR) der Lohnsteuerberechnung zugrunde gelegt habe. Auszugehen sei von dem ursprünglichen Listenpreis zzgl. der Kosten des Umbaus, nicht jedoch von dem vom Gutachter festgestellten Wiederbeschaffungswert für ein solches Liebhaberfahrzeug.

Die Klägerin beantragt,	14
den Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 5. August 2005 dahingehend abzuändern, dass der durch die Klägerin vorgenommenen Versteuerung des dem Arbeitnehmer überlassenen Kraftfahrzeugs gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG bleibt und die vom Beklagten vorgenommene Erhöhung der Lohnsteuer um 15.121 EUR ersatzlos wegfällt.	15
Der Beklagte beantragt,	16
die Klage abzuweisen.	17
Er wiederholt im Wesentlichen die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor:	18
Die Klägerin habe eine betriebliche Nutzung des Fahrzeugs nicht nachgewiesen. Es werde im Übrigen nicht bestritten, dass die Kosten für den Porsche Betriebsausgaben seien. Dies gelte aber nur, wenn die Kosten – wie bislang angenommen – Lohnkosten darstellten. Unterstelle man einen anderen betrieblichen Nutzen, müsse über die Abzugsfähigkeit gem. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG nachgedacht werden. Dies sei jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Sollte der geldwerte Vorteil entgegen ihrer Auffassung nach der 1%-Regelung bemessen werden, sei als Bemessungsgrundlage der Wiederbeschaffungswert des Fahrzeugs (62.0000 EUR) anzusetzen. Ein Listenpreis für das umfangreich umgebaute Fahrzeug lasse sich nämlich nicht bestimmen. Der Nutzungsvorteil liege u.A. darin, mit dem Fahrzeug Rennen zu fahren. Das sei von dem ursprünglichen Listenpreis nicht abgedeckt.	19
<b>Entscheidungsgründe</b>	20
Die Klage ist begründet.	21
Der angefochtene Lohnsteuerhaftungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die private PKW-Nutzung durch den Arbeitnehmer der Klägerin ist gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (in der für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2004 geltenden Fassung) nach der sog. 1%-Regelung mit einem monatlichen Betrag in Höhe von 1% des Listenpreises, hier 21.900 EUR, anzusetzen. Unzutreffend hat der Beklagte sämtliche laufenden Kosten des zum Rennwagen umgebauten Porsche gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 als geldwerten Lohnzufluss angesehen und die darauf entfallende Lohnsteuer im Wege der Lohnsteuerhaftung nacherhoben.	22
Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.v. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Davon abweichend kann die private Nutzung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG mit den auf die Privatfahrten entfallenden (tatsächlichen) Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Die Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG sind durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) in das EStG eingefügt worden. Sie bezwecken die vereinfachte Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz (vgl. die amtliche Gesetzesbegründung in BTDrucks 13/1686, S. 8) und enthalten deshalb eine grundsätzlich zwingende grob typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, deren Anwendung der Steuerpflichtige nur durch substantiierten Nachweis der privat veranlassten Kfz-Kosten, d.h.	23

grundsätzlich nur durch Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG, vermeiden kann (BFH Urteil vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBI II 2003, 472). Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entspricht unbeschadet ihres typisierenden und pauschalierenden Charakters den verfassungsrechtlichen Anforderungen (vgl. BFH-Urteile vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBI II 2000, 273 und vom 1. März 2001 IV R 27/00, BFHE 195, 200, BStBI II 2001, 403).

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG erfasst nach ganz herrschender Auffassung auch solche zu mehr als 50% für betriebliche Zwecke genutzte Fahrzeuge, die der Steuerpflichtige, ohne deren wirtschaftliches Eigentum erlangt zu haben, lediglich als Leasingnehmer hält (vgl. z.B. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 3. November 1999 V 88/99, EFG 2000, 165; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. Mai 1997 IV B 2 -S 2177-29/97, BStBI I 1997, 562, Tz. 1, und vom 21. Januar 2002 IV A 6 -S 2177- 1/02, BStBI I 2002, 148, Tz. 1; Wacker, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB--, Fach 3, S. 10119, 10129). Der Vorschrift unterfallen zudem gleichermaßen neue wie gebraucht erworbene Fahrzeuge (vgl. BFH-Urteile in BFHE 191, 286, BStBI II 2000, 273, unter 4. b, cc der Gründe, und in BFHE 195, 200, BStBI II 2001, 403, unter 1. a der Gründe; BMF-Schreiben in BStBI I 1997, 562, Tz. 7, und in BStBI I 2002, 148 Tz. 8).

Der von dem Arbeitnehmer genutzte Porsche fällt ebenfalls unter diese Regelung. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wird nämlich von der dort getroffenen (pauschalierenden) Bewertungsregelung jedwedes zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen rechnendes "Kraftfahrzeug" erfasst (BFH Urteil vom 13. Februar 2003 X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBI II 2003, 472). Es handelt sich bei dem Porsche zwar um ein für Rennzwecke speziell umgebautes Fahrzeug. Gleichwohl ist es für den normalen Straßenverkehr zugelassen und dort auch unstreitig genutzt worden.

Das Fahrzeug wird auch zu betrieblichen Zwecken genutzt, und zwar ausschließlich. Die gesamten Kosten stellen bei der Klägerin als Arbeitgeberin nämlich Betriebsausgaben dar, und zwar entweder – wie der Beklagte ebenfalls annimmt – in Form von Lohnaufwand oder aber in Form von Werbeaufwand. Folgerichtig hat auch der BMF im Schreiben vom 7. Juli 2006, BStBI I 2006, 446, zur Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen unter 1. a) ausgeführt, dass die Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer für den Steuerpflichtigen (Arbeitgeber) eine vollumfängliche betriebliche Nutzung darstelle. Entgegen der Ansicht des Beklagten kommt es nicht darauf an, ob und wenn ja in welchem Umfang das Fahrzeug im Rahmen des Unternehmens der Klägerin z.B. für Dienstreisen, Werbeeinsätze etc. tatsächlich genutzt wird. Selbst wenn das Fahrzeug ausschließlich für private Hobby-Zwecke des Arbeitnehmer genutzt würde, blieben die Kosten Betriebsausgaben und Lohnaufwand. Der Fall wäre auch nicht anders zu beurteilen, wenn die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der Fassung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden wäre, weil auch die dort verlangte 50%tige betriebliche Nutzung durch die Überlassung an den Arbeitnehmer erfüllt ist. Letztlich kann dies aber dahinstehen, weil im Streitfall nur die Nutzung des PKW in 2003 und 2004 streitig ist.

Handelt es sich – wie ausgeführt – um ein betriebliches Kraftfahrzeug, sind die privaten Nutzungen gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zwingend nach der 1%-Regelung zu bestimmen. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ist eine gegenüber § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG spezielle Regelung, mit der der Gesetzgeber die private PKW-Nutzung der Höhe nach typisierend festlegt. Der Hinweis des Beklagten auf die Entscheidung des BFH vom 24. Februar 2000 III R 59/98, BStBI II 2000, 273 geht fehl. In dieser Entscheidung hat der BFH

gerade ausgeführt, dass selbst dann, wenn diese im Einzelfall zu unsachgerechten Ergebnissen führen würde, keine Bedenken gegen die Typisierung bestehen.

Zutreffend ist die Klägerin auch von einem Listenpreis in Höhe von 43.000 DM ausgegangen. Das entspricht dem Listenpreis für fabrikneue Fahrzeug zuzüglich der Kosten für den Umbau zum Rennfahrzeug. Soweit der Beklagte den Wiederbeschaffungswert als Bemessungsgrundlage ansetzen möchte, fehlt es dafür an einer gesetzlichen Grundlage. Nach herrschender Auffassung ist der Listenpreis auch dann anzusetzen, wenn das Fahrzeug einer Generalüberholung unterzogen wird (vgl. die Nachweise bei Glanegger in Schmidt, EStG 27. Auflage 2008, § 6 EStG Rdn. 421). Der Wert des Fahrzeugs ist im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ohne Bedeutung. 28

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

29