
Datum: 22.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 7604/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0522.10K7604.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Höhe des Sachbezugswerts aus der Gestellung eines Kfz, das dem Kläger auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stand. Nachdem der Kläger die Klage auf Hinweis des Berichterstatters für die Jahre bis einschließlich 1995 zurückgenommen hat, ist nur noch der Sachbezugswert betreffend das Jahr 1996 streitig.

2

Dem Kläger wurde im Streitjahr von seinem Arbeitgeber ein Kfz (Anschaffungswert: 53.300 DM) gestellt, das der Kläger auch für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen durfte. Die kürzeste benutzbare Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt unstreitig 50 km. In der Einkommensteuererklärung gab der Kläger die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie schon in den Vorjahren - mit 61 km, weil er seit Jahren eine längere, aber günstigere Strecke fahre. Der entsprechende Einkommensteuerbescheid für 1996 erging am 2. April 1997. Den geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hatte der Arbeitgeber allerdings auf der Grundlage der kürzeren Strecke von 50 km berechnet, was dem Beklagten allerdings erst im Rahmen der Überprüfung einer Arbeitgeberbescheinigung vom 16. April 1997 bekannt wurde. Im Zuge des Anhörungsverfahrens erklärte der Kläger, wegen des hohen Verkehrsaufkommens auf der kürzeren Strecke benutze er seit Jahren eine längere Strecke von mindestens 61 km (Bensberg, A 4, A 3, A 1 Köln-Nord, A 57, Neuss-Hafen; Schreiben vom 23. Juni 1997, Vorgang 1996).

3

Mit Schreiben vom 8. September 1997 teilte der Beklagte dem Kläger mit, er beabsichtige, bei Ermittlung des Sachbezugswerts die tatsächlich gefahrene Strecke von 61 km zugrunde zu legen und die Einnahmen entsprechend zu erhöhen. Für 1996 sollten die Einnahmen

4

entsprechend der geänderten gesetzlichen Regelung wie folgt erhöht werden: $0,03 \times 11 \times$ Listenpreis $\times$ Anzahl der Monate der Kfz-Gestellung. Im Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 1996 vom 30. Oktober 1997 verringerte der Beklagte außerdem die Anzahl der Fahrt-Tage bei Ermittlung der Werbungskosten, die der Kläger mit 180 Tagen angegeben hatte, auf 150 Tage.

Mit seinen Einsprüchen beantragte der Kläger, bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils weiterhin von 50 km auszugehen, weil für die Ermittlung des geldwerten Vorteils nach den einschlägigen Verwaltungserlassen die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgeblich sei (Hinweis auf das vom Bundesfinanzministerium herausgegebene "Merkblatt für den Arbeitgeber" vom 23. November 1995, BStBl I 1995, 719). Dies ändere sich auch dann nicht, wenn für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich nicht die kürzeste Verbindung benutzt werde, sondern eine längere, aber eine erheblich verkehrsgünstigere Strecke. Die Reduzierung der Anzahl der Fahrt-Tage wurde hingegen nicht angegriffen. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 14. September 1998).

Im Klageverfahren nahmen die Kläger im Wesentlichen auf ihren Vortrag im Einspruchsverfahren Bezug.

Sie beantragen, den Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 30. Oktober 1997 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14. September 1998 dahin zu ändern, dass bei Ermittlung des Sachbezugswerts die kürzeste Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 50 km zugrunde gelegt wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Durch das im Bundessteuerblatt veröffentlichte "Merkblatt für den Arbeitgeber" vom 23. November 1995 (BStBl I 1995, 719) hat die an die Verwaltung gerichtete Anweisung, für die Ermittlung des Sachbezugswerts bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die kürzeste benutzbare Straßenverbindung zugrunde zu legen, Außenwirkung erlangt. Die dadurch eingetretene Selbstbindung bewirkt, dass der Kläger auch dann einen Anspruch hat, nach Maßgabe dieser Regelung besteuert zu werden, wenn er tatsächlich eine längere, aber verkehrsgünstigere Strecke benutzt.

1. Einnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 zufließen. Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind nach § 8 Abs. 2 EStG in der für Veranlagungszeiträume ab 1996 geltenden Fassung mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend. Kann das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 vom Hundert des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn - wie im Streitfall - kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird.

2. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz, wonach die Abzugsmöglichkeit beim Zahlenden und die Besteuerung beim Empfänger nach Art, Höhe oder Zeitpunkt übereinstimmen müssten. So kann ein Arbeitgeber unter Umständen höhere Betriebsausgaben als die

amtlichen Sachbezugswerte des Arbeitnehmers oder den üblichen Einnahmewert absetzen (Schmidt/Drenseck, EStG 21. Auflage, § 8 Rz 27). Ebenso wenig gibt es einen allgemeinen Grundsatz, nach dem der pauschalierte Einnahmewert nach § 8 Abs. 2 EStG bei Fahrzeuggestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dem entsprechen muss, was der Arbeitnehmer als Werbungskosten ansetzen kann. Im Normalfall werden sich diese Positionen entsprechen. Etwas anderes kann sich jedoch aus der verwaltungsinternen Weisung ergeben, nach der der Arbeitgeber bei Ermittlung des Einnahmewerts ausnahmslos die kürzeste Straßenverbindung zugrunde legen muss, während der Arbeitnehmer im Ausnahmefall auch eine längere Straßenverbindung ansetzen kann (Schmidt/Drenseck, EStG 21. Auflage, § 8 Rz 62, § 9 Rz 133).

a) Nach Tz 30 des im Bundessteuerblatt veröffentlichten "Merkblatt für den Arbeitgeber" vom 23. November 1995 (BStBl I 1995, 719) ist bei der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde zu legen; maßgeblich ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung, die auf den nächsten vollen km-Betrag abzurunden ist. Die dem entsprechende Verwaltungsanweisung, bei der es sich nach Ansicht des Gerichts um eine vertretbare Typisierung zur Ermittlung des Sachbezugswerts handelt, hat durch diese Veröffentlichung im "Merkblatt für den Arbeitgeber" Außenwirkung erlangt. Die auf diese Weise eingetretene Selbstbindung der Verwaltung bewirkt, dass der Kläger auch dann einen Anspruch hat, nach Maßgabe dieser Regelung besteuert zu werden, wenn er tatsächlich eine längere, aber verkehrsgünstigere Strecke benutzt. 13

aa) Zwar sind die Finanzgerichte aus rechtsstaatlichen Gründen grundsätzlich nicht an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften gebunden, welche die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen. Anderenfalls würde das Verordnungsrecht der Verwaltungsbehörden (vgl. Art. 80 GG) unkontrollierbar erweitert und damit in die Legislative eingegriffen; ferner würde Kontrolle der Verwaltung durch die Rechtsprechung beeinträchtigt (BFH-Urteile vom 20. Oktober 1999 X R 69/96, BStBl II 2000, 259, BFH/NV 2000, 383, vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754, vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, vom 18. März 1986 VII R 55/83, BFHE 146, 294, 297; ferner Ossenbühl, DÖV 1972, 25, 29). 14

bb) Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung besteht allerdings ausnahmsweise bei Verwaltungsvorschriften in Bereichen, in denen der Verwaltung vom Gesetz Entscheidungsfreiheit eingeräumt ist, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (z.B. bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754, vom 23. April 1991 VIII R 61/87, BFHE 164, 422, BStBl II 1991, 752, vom 20. Oktober 1999 X R 69/96, BStBl II 2000, 259; ferner BFH-Urteil vom 6. November 2001 VI R 62/96, BFH/NV 2002, 701 für die Bewertung der Kfz-Überlassung nach der sog. 1%-Regelung). In diesen Fällen steht dem Steuerpflichtigen ein unmittelbar im Gleichheitssatz fußender Rechtsanspruch auf Anwendung der Verwaltungsvorschrift zu, wenn sie nach außen publiziert ist (antizipierte Verwaltungspraxis). Den Finanzbehörden ist es verwehrt, in Einzelfällen, die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, deren Anwendung ohne triftige Gründe abzulehnen (z.B. BFH-Urteile vom 23. April 1991 VIII R 61/87, BFHE 164, 422, BStBl II 1991, 752, vom 27. Oktober 1978 VI R 8/76, BFHE 126, 217, BStBl II 1979, 54 vom 30. Juli 1982 VI R 257/80, BFHE 136, 399, BStBl II 1982, 779, vom 4. März 1999 II R 69/97, BFH/NV 1999, 1454, vom 6. November 2001 VI R 62/96, BFH/NV 2002, 701). 15

b) Während der Arbeitgeber die kürzeste Straßenverbindung zugrunde legen muss, kann der Arbeitnehmer unter Umständen auch eine längere Straßenverbindung ansetzen 16

(Schmidt/Drenseck, EStG 21. Auflage, § 8 Rz 62, § 9 Rz 133). Bei den steuerlich zu berücksichtigenden Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist zwar grundsätzlich die kilometermäßig kürzeste "benutzbare" Fahrtstrecke maßgebend. Dem Zweck des Gesetzes entsprechend ist diese Strecke jedoch nicht nur dann unbenutzbar, wenn sie tatsächlich gesperrt ist. Bei stärkeren Verkehrsbehinderungen kann auch eine offensichtlich verkehrsgünstigere Strecke zugrunde gelegt werden, wenn diese regelmäßig vom Arbeitnehmer benutzt wird (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1975 VI R 33/74, BFHE 117, 70, BStBl II 1975, 852 unter Hinweis auf BT-Drucks. V/1068 S. 2 und V/1187 S. 2; ferner BFH-Urteil vom 6. April 1990 III R 60/88, BFHE 161, 432, BStBl II 1990, 958; Schmidt/Drenseck, EStG 21. Auflage, § 8 Rz 62, § 9 Rz 133). Letztlich wird damit die Differenz zwischen der Erfassung von 0,03% des Listenpreises auf der Einnahmeseite und dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG steuerwirksam (Schmidt/Drenseck, EStG 21. Auflage, § 8 Rz 62, § 9 Rz 133).

- | | |
|--|----|
| 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. | 17 |
| 4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. | 18 |