

---

**Datum:** 27.09.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 2547/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:0927.3K2547.16.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, X R 44/17

---

**Tenor:**

Die Einkommensteuerbescheide für 2012, 2013 und 2014 vom 04.05.2016 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 01.09.2016 werden geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu errechnen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils an die Kläger neu bekannt zu geben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leisten.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- |                                                                                                                                      |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Zwischen den Beteiligten ist die steuerliche Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses streitig.                              | 1 |
| Der Kläger betreibt einen Einzelhandel mit ... und erzielt aufgrund dieser unternehmerischen Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. | 2 |
|                                                                                                                                      | 3 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Am 28.11.2012 schlossen der Kläger und die Klägerin einen „Anstellungsvertrag für geringfügig Beschäftigte“, in dem u.a. Folgendes vereinbart wurde:                                                                                                                                                                                                                                                                       | 4  |
| <b>„§ 1 Art der Tätigkeit</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 5  |
| <i>Frau A1 wird mit Wirkung ab dem 01.12.2012 als Büro-, Organisations- und Kurierkraft eingestellt.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 6  |
| <b>§ 2 Arbeitszeit</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 7  |
| <i>Die regelmäßige Arbeitszeit beträgt 9 Wochenstunden an 3 Tagen zu je 3 Stunden, und zwar dienstags im Home Office und donnerstags und freitags als Kurierfahrerin. Sollten Abweichungen von der vereinbarten Arbeitszeit erfolgen, werden diese gesondert aufgezeichnet.</i>                                                                                                                                            | 8  |
| <b>§ 3 Vergütung</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 9  |
| <i>(1) Frau A1 erhält eine monatlich am Monatsschluss zahlbare Bruttovergütung von 400,00 €. Die Bruttovergütung setzt sich aus dem geldwerten Vorteil des Dienstwagens und dem Aushilfslohn zusammen. Die Veränderung der Vergütung bleibt einer besonderen Vereinbarung vorbehalten. Über die Kfz-Nutzung wird eine eigenständige Vereinbarung getroffen.</i>                                                            | 10 |
| <i>(2) In der monatlichen Bruttovergütung ist ein Anteil von 1/12 als monatliche anteilige Sonderzahlung enthalten. Damit sind die Ansprüche auf Urlaubs-, Weihnachtsgeld oder sonstige Gratifikationen abgegolten.“</i>                                                                                                                                                                                                   | 11 |
| Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Anstellungsvertrag vom 28.11.2012 Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 12 |
| In einer weiteren Vereinbarung der Kläger vom 28.11.2012 wurde u.a. das Aufgabenbild der Tätigkeit der Klägerin beschrieben. Hinsichtlich der Fahrtätigkeit wurde dort festgehalten, dass die Klägerin Fahrten zur Poststelle, zur Bank und zum Steuerberater, die Lieferung von Paketen an Kunden im näheren Umfeld, das Hinbringen und Abholen von Ware zum ... sowie die Belieferung von ... mit Waren umfassen sollte. | 13 |
| Am 12.12.2012 schlossen die Kläger – der Kläger als Firma A, die Klägerin als Mitarbeiter bezeichnet – einen „Kraftfahrzeugüberlassungsvertrag“, in dem sie u.a. Folgendes vereinbarten:                                                                                                                                                                                                                                   | 14 |
| <b>„§ 1 Überlassung</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 15 |
| <i>Die Firma überlässt dem Mitarbeiter ihr Kraftfahrzeug der Marke Opel Astra Edition Amtl. Kennzeichen ... zur Benutzung. Bei einem Wechsel des überlassenen Fahrzeugs gilt diese Vereinbarung entsprechend.</i>                                                                                                                                                                                                          | 16 |
| <b>§ 2 Benutzung</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 17 |
| <i>Das Fahrzeug darf für betriebliche und private Zwecke benutzt werden. Der geldwerte Vorteil wird in der monatlichen Lohnabrechnung erfasst.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                         | 18 |
| <i>Der Mitarbeiter ist berechtigt auf Kosten der Firma das Kraftfahrzeug zu betanken. Die Tankbelege sind dem Arbeitgeber auszuhändigen. Die Abrechnung verauslagter</i>                                                                                                                                                                                                                                                   | 19 |

Treibstoffkosten erfolgt jeweils zum Monatsende.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>§ 3 Sonstige Betriebskosten/Versicherung</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 20 |
| <i>Die Firma trägt die sonstigen Betriebskosten wie Reparaturen, Wartung, Reinigung, Garage, Miete/Leasing und Versicherungen. Sie schließt eine Haftpflichtversicherung und eine Vollkaskoversicherung mit einer Selbstbeteiligung von 500,00 € ab.“</i>                                                                                                                                                                                                                                   | 21 |
| Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Kraftfahrzeugüberlassungsvertrag vom 12.12.2012 Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 22 |
| Aufgrund dieser Vereinbarungen stand der Klägerin in der Zeit von Dezember 2012 bis August 2014 ein Fahrzeug der Marke Opel Astra zur Verfügung, das der Kläger für sein Einzelunternehmen am 12.12.2012 gebraucht (Erstzulassung 30.01.2012) zu einem Bruttokaufpreis in Höhe von 16.200,01 € (= netto 13.613,45 €) erworben hatte. Der Bruttolistenpreis dieses Fahrzeuges betrug unstreitig 26.300 €.                                                                                    | 23 |
| Ab September 2014 stand der Klägerin ein Fahrzeug der Marke Saab 9-3 Vektor Kombi zur Verfügung, das der Kläger für sein Einzelunternehmen am 14.07.2014 gebraucht (Erstzulassung 26.05.2011) zu einem Bruttokaufpreis in Höhe von 18.900,00 € (= netto 15.882,35 €) erworben hatte. Der Bruttolistenpreis dieses Fahrzeuges betrug unstreitig 38.500 €.                                                                                                                                    | 24 |
| Die Fahrzeuge wurden von der Klägerin jeweils zu betrieblichen und privaten Zwecken genutzt. Der geldwerte Vorteil wurde in der monatlichen Lohnabrechnung jeweils erfasst.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 25 |
| Dementsprechend wurde für den Zeitraum der Nutzung des Fahrzeugs der Marke Opel Astra – also in den Monaten Dezember 2012 bis August 2014 – für die Nutzung dieses Fahrzeugs monatlich 263 € (= 1 % des Bruttolistenpreises von 26.300,- €) in Abzug gebracht und der Restbetrag in Höhe von 137 € ausgezahlt.                                                                                                                                                                              | 26 |
| Für den Zeitraum der Nutzung des Fahrzeugs der Marke Saab – also ab September 2014 – wurden für die Nutzung dieses Fahrzeugs monatlich 385 € (= 1 % des Bruttolistenpreises von 38.500,- €) in Abzug gebracht und die restlichen 15 € ausgezahlt.                                                                                                                                                                                                                                           | 27 |
| Unter Berücksichtigung der Arbeitslohnkosten für die Klägerin und der erklärten Betriebskosten für die betreffenden Fahrzeuge sowie des Sachbezugswerts der privaten Fahrzeugnutzung als Ertrag ergingen die Bescheide zur Einkommensteuer für die Streitjahre 2012 bis 2014 am 01.09.2014, 26.06.2015 sowie 26.01.2016 jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.                                                                                                                        | 28 |
| Aufgrund Prüfungsanordnung vom 19.01.2016 fand ab dem 25.02.2016 eine Betriebsprüfung beim Kläger für den Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 betreffend die Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer statt.                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 29 |
| Gemäß einem Aktenvermerk auf einem Arbeitsblatt (vgl. Blatt 183 der Betriebsprüferhandakte) gelangte der Prüfer hinsichtlich des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses zu der Feststellung, dass keine Zweifel daran bestünden, dass das Arbeitsverhältnis tatsächlich durchgeführt worden sei. So habe es auch schriftliche Vereinbarungen – Arbeitsvertrag und Vereinbarung über die Kraftfahrzeuggestellung – gegeben. Allerdings halte das Arbeitsverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand. | 30 |

Dementsprechend führte der Prüfer auch im Betriebsprüfungsbericht vom 20.04.2016 (dort Textziffer 2.7) aus, dass die zwischen den Klägern getroffene Vergütungsabrede einem Fremdvergleich nicht standhalte. Denn eine freie und unbegrenzte PKW-Nutzung, wie sie die Klägerin ohne Kostenübernahme oder Kostenbeteiligung habe wahrnehmen dürfen, stelle einen variablen Arbeitslohn dar, da die Klägerin durch den Umfang der PKW-Nutzung die Höhe ihres Arbeitslohnes letztendlich selbst habe bestimmen können. Eine solche vertragliche Gestaltung des Arbeitslohnes wäre mit einem fremden Dritten nicht vereinbart worden. Dementsprechend sei das Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Dies habe zur Folge, dass die betreffenden Fahrzeuge weder dem Betriebs- noch dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden könnten. Gewinnerhöhende und gewinnmindernde Positionen im Zusammenhang mit diesen Fahrzeugen seien daher zu korrigieren. Der Lohnaufwand sowie der gegenüberstehende Sachbezug seien zu berichtigen. Die geleisteten gesetzlichen Sozialaufwendungen seien dementsprechend nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zudem seien die Umsatzsteuer und der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. 32

Die sich hieraus ergebenden Änderungen werden unter Textziffer 2.7 des Betriebsprüfungsberichts tabellarisch für die Streitjahre aufgeführt und sind rechnerisch zwischen den Beteiligten unstrittig. 33

Daraus ergaben sich hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb Gewinnerhöhungen von 6.025,20 € für das Jahr 2012, 7.364,83 € für das Jahr 2013 und 7.001,28 € für das Jahr 2014. 34

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Textziffer 2.7 des Betriebsprüfungsberichts vom 20.04.2016 Bezug genommen. 35

Auf der Grundlage dieser sowie weiterer, für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamer Feststellungen der Betriebsprüfung änderte der Beklagte am 04.05.2016 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 gemäß § 164 Abs. 2 AO. 36

Der hiergegen von den Klägern fristgerecht eingelegte Einspruch wurde vom Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 01.09.2016 als unbegründet zurückgewiesen. 37

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klagen machen die Kläger geltend, dass die wesentliche Tätigkeit der Klägerin darin bestanden habe, die vertraulichen Angelegenheiten ihres Ehemanns zu erledigen, die mit dem Betrieb des Einzelhandelsgeschäfts angefallen seien. 38

Hierbei habe es sich insbesondere um die Abwicklung der Bankgeschäfte, die Vorbereitung der Buch- und Lohnbuchhaltung sowie das Mahnwesen gehandelt. 39

Darüber hinaus seien von ihr auch allgemeine Bürotätigkeiten gefordert gewesen, so z.B. die Beschaffung des Büromaterials bzw. sonstige Einkäufe für das Einzelhandelsgeschäft. 40

Ein weiterer wesentlicher Grund für die Anstellung der Klägerin sei die Übernahme von Kurier- und Pendelfahrten gewesen. Sie habe im Rahmen ihrer Tätigkeit Fahrten zur Auslieferung von Waren, Transporte zur ... von Waren, aber ebenso Fahrten zur Post, zum Steuerberater, zur Bank und zur Besorgung von Büromaterialien übernommen. 41

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Klägerin arbeite hauptberuflich als angestellte .... Während ihrer Ausbildung zur ... sei sie als geringfügig Beschäftigte in einem Steuerbüro angestellt gewesen. Dort habe sie als Zuarbeiterin kaufmännische Arbeiten, wie Rechnungserstellung und die Kontrolle und die Fertigung von Listen etc übernommen.               |    |
| Diese Kombination aus ... und kaufmännischer Kenntnisse habe die Klägerin für den Kläger zu einer wertvollen Mitarbeiterin – insbesondere bei der Auslieferung von Waren – gemacht.                                                                                                                                                | 43 |
| Als Vergütung sei zwischen den Klägern eine monatliche betragsmäßig genannte Bruttovergütung i.H.v. 400 € vereinbart worden, wobei sich diese aus dem geldwerten Vorteil der Nutzung eines Dienstwagens und einem Aushilfslohn zusammensetzen sollte.                                                                              | 44 |
| Die Abrechnung des Lohns sei als sogenannter „Minijob“, mithin ohne Abzug von Lohnsteuer und Sozialversicherung zulasten des Arbeitnehmers erfolgt.                                                                                                                                                                                | 45 |
| Hinsichtlich der Kosten für das Arbeitsverhältnis der Klägerin seien folgende Beträge als Betriebsausgaben erfasst worden:                                                                                                                                                                                                         | 46 |
| <b>2012</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 47 |
| Kfz-Steuer 183,- €, Kfz-Versicherung 0,- €, laufende Kosten 80,- €, Reparaturen 0,- €                                                                                                                                                                                                                                              | 48 |
| Abschreibung auf Kfz 220,45 €, Lohnkosten 400,- €, soziale Aufwendungen 80,- €                                                                                                                                                                                                                                                     | 49 |
| (= 963,45 €).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 50 |
| <b>2013 und 2014 jeweils</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 51 |
| Kfz-Steuer 183,- €, Kfz-Versicherung 540,43 €, laufende Kosten 960,- €, Reparaturen 218,49 €, Abschreibung auf Kfz 220,45 €, Lohnkosten 4.800,- €, soziale Aufwendungen 960,- € (= 7.882,37 €).                                                                                                                                    | 52 |
| Eine Wochenarbeitszeit von 9 Stunden ergebe eine monatliche Stundenzahl von 39 Stunden (9 × 4,33). Hieraus folge, dass pro Stunde Arbeitszeit dem Kläger für die Arbeitsleistung der Klägerin Kosten in Höhe von 9,67 € entstanden seien.                                                                                          | 53 |
| Bezogen auf das Jahr 2013 gelange man unter Anwendung des gleichen Rechenweges zu einem Stundenkostensatz von 11,68 € und für 2014 zu einem Wert von 11,37 €.                                                                                                                                                                      | 54 |
| Dabei seien die AfA-Beträge außer Acht gelassen worden, da diese ein rein steuerliches Finanzierungsinstrument seien und die Nutzung des PKW nicht rein zu privaten, sondern vornehmlich zu beruflichen Zwecken erfolgt sei.                                                                                                       | 55 |
| Ein Minijob bei einem Barlohn von 400,- € ohne Kfz-Gestellung habe in den Jahren 2012, 2013 und 2014 monatlich folgende Kosten inklusive Arbeitgeberanteile (Krankenversicherung, Rentenversicherung, pauschale Lohnsteuer, IG-Umlage, U1, U2) ausgelöst: 523,52 € im Jahre 2012 und jeweils 523,96 € in den Jahren 2013 und 2014. | 56 |
| Unter Heranziehung der Werte nach der vorangegangenen Berechnung stünden diese Kosten in folgender Relation zu den Werten des Streitfalles: Im Jahr 2012: 377,- € zu 523,52 € = 72,01 %, im Jahr 2013: 455,49 € zu 523,96 € = 86,93 % und im Jahre 2014: 443,54 € zu 523,96 € = 84,65 %.                                           | 57 |

Die gewählte Gestaltung sei somit im Vergleich zu einer Gestaltung ohne PKW-Nutzung nicht nur steuerlich und sozialversicherungsrechtlich, sondern auch betriebswirtschaftlich für den Kläger günstiger gewesen, da die pagatorischen Kosten bei der Gestaltung mit PKW-Nutzung geringer gewesen seien.

Im Streitfall habe die Vergütung der Klägerin jedenfalls derjenigen entsprochen, die auch ein fremder Dritter für eine vergleichbare Tätigkeit erhalten hätte. Insofern könne auf die bereits dargestellten Berechnungen hinsichtlich eines Vergleichslohns verwiesen werden. Es sei demzufolge festzuhalten, dass der Lohn der Klägerin insoweit noch unter den Kosten gelegen habe, welche durch die Inanspruchnahme eines fremden Dritten gelegen hätte, dem keine PKW-Nutzung eingeräumt worden wäre. 59

Die Gestellung eines Pkws als Sachbezug, insbesondere als Nur-Sachbezug, sei entgegen der Auffassung des Beklagten nicht ausreichend, um den Betriebsausgabenabzug zu verwehren. 60

Insoweit komme es nicht auf die Art der Entlohnung an, sondern vielmehr nur auf die Frage, ob die Arbeitsleistung in Bezug auf die hierdurch verursachten Kosten im Verhältnis stehe. 61

Es gebe insbesondere keinen allgemeinen Erfahrungssatz, dass in geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen als Entlohnung kein Kraftfahrzeug überlassen werde. Im Gegenteil: Auch zwischen fremden Dritten gebe es diese Form der Entlohnung. 62

Selbst wenn insoweit festzustellen sei, dass es sich um eine seltene Vergütungsform handele, so wäre diese nicht unüblich, da der Maßstab des Fremdvergleichs nicht von dem Normaltyp ausgehe, sondern vielmehr dazu diene, die fehlenden Interessengegensätze zu eliminieren und klarzustellen, dass die Vergütung der tatsächlichen Arbeitsleistung diene. Verhindert werden solle durch die Rechtsprechung zum Fremdvergleich schließlich nur, dass Unterhaltsleistungen zum Betriebsausgabenabzug führten. 63

Im Blick auf die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses wäre davon nur dann auszugehen, wenn die Vergütung das Übliche überschritte. Dies sei jedoch, wie bereits dargelegt, offensichtlich nicht der Fall. 64

Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des Fremdvergleichs könne daher die betriebliche Veranlassung der Lohn- bzw. PKW-Kosten für die Klägerin nur dann verneint werden, wenn diese hierdurch in den Genuss eines Vorteils gekommen wäre, der nicht mehr durch ihre tatsächliche Arbeitsleistung gerechtfertigt gewesen wäre. 65

Soweit ein Fahrzeug überlassen werde, handele es sich jedoch um eine zivilrechtliche Gestaltungsform, die der Gesetzgeber grundsätzlich zugelassen habe, ebenso wie die Bewertung dieses Nutzungsvorteils im Rahmen der sogenannten 1%-Methode. Würde man aus diesen zwei vom Gesetzgeber eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten einen Nachteil für nahe Angehörige herleiten wollen, so ergäbe sich für diese Personengruppe eine nicht zu rechtfertigende Schlechterstellung. 66

Es liege in der Natur der Sache, dass es gerade bei der Beschäftigung von nahen Angehörigen in der Regel nicht zur Vergütung von Überstunden oder Mehrarbeit komme und die Angehörigen Tätigkeiten ausführen, die ein besonderes Vertrauensverhältnis erforderten. 67

In eine Gesamtwürdigung seien diese Umstände noch einzubeziehen und damit zu berücksichtigen, dass die Klägerin eine hochwertige und vertrauensvolle Arbeitsleistung 68

erbracht habe, die der Kläger andernfalls selbst hätte durchführen müssen. Somit habe eine Tätigkeit vorgelegen, die eine besondere Form der Vergütung rechtfertige.

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, dass im Streitfall eine Mitarbeiterbindung nicht von Belang sei, sei dieser Standpunkt nicht nachvollziehbar. 69

Vielmehr sei es geradezu typisch, dass mitarbeitende Angehörige einen anderen Stellenwert im Betrieb einnehmen als fremde Dritte. So seien sie zumeist vertrauter mit Informationen als fremde Angestellte. Auch vertraue ihnen der Verwandte mehr Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse an als einem Fremden. 70

Allein der Umstand, dass es sich bei der vorgenommenen Entlohnung durch Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeugs möglicherweise um eine im Rahmen von geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen selten vereinbarte Form der Entlohnung handele, führe im Streitfall nicht dazu, dass die betreffende Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand halte. 71

Entscheidend sei allein, dass die Klägerin die vereinbarte Arbeitsleistung unstreitig erbracht habe und hierfür in Gestalt der eingeräumten PKW-Nutzung sowie des Differenzlohnes eine Vergütung erhalten habe, die angemessen und fremdüblich gewesen sei. 72

Zudem hätten die Kläger bereits im Einspruchsverfahren darauf hingewiesen, dass ein weiterer Mitarbeiter des Klägers, Herr M, ein Fahrzeug auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommen habe und die Klägerin das Fahrzeug zu 70 bis 80 % für Fahrdienste genutzt habe. 73

Die Kläger beantragen, 74

die Bescheide über Einkommensteuer für 2012, 2013 und 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern im streitigen Zeitraum angefallenen Lohn- und Lohnnebenkosten sowie PKW-Kosten einschließlich AfA und Sonderabschreibung als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb anerkannt werden, 75

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 76

Der Beklagte beantragt, 77

die Klage abzuweisen. 78

Er trägt vor, dass die tatsächliche Durchführung des vertraglich vereinbarten Arbeitsverhältnisses im Rahmen der Betriebsprüfung nicht näher geprüft worden sei, da bereits die Art und Weise der Vergütung der Arbeitsleistung der Klägerin einem Fremdvergleich nicht standgehalten habe. 79

Der Beklagte steht auf dem Standpunkt, dass es in der Geschäftswelt zwar nicht unüblich sei, leitenden Mitarbeitern als Lohnbestandteil auch einen PKW zur betrieblichen und privaten Nutzung zu überlassen. Solche Mitarbeiter sollten mit dieser gewährten Vergünstigung langfristig an den Betrieb gebunden werden, da der Unternehmer davon überzeugt sei, dass sich diese Investition für den Betrieb wirtschaftlich mehr als auszahle. Häufig handele es sich um Mitarbeiter, die beruflich viel unterwegs seien. 80

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Im Streitfall sei als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung ein geringer Barlohn und die uneingeschränkte private Nutzung des Pkw vereinbart worden. Diese Form der Entlohnung halte jedoch einem Fremdvergleich nicht stand. Denn eine freie und unbegrenzte PKW-Nutzung, wie sie die Klägerin ohne Kostenübernahme oder Kostenbeteiligung habe wahrnehmen dürfen, stelle einen variablen Arbeitslohn dar, da die Klägerin durch den Umfang der PKW-Nutzung die Höhe ihres Arbeitslohns letztendlich selbst habe bestimmen können. Der Unternehmer trage in diesem Fall das Risiko, dass durch eine exzessive private Nutzung die Kosten für den PKW, die ja vom Unternehmer zu tragen seien, in der Höhe nicht beschränkt und somit nicht kalkulierbar seien. Eine solche vertragliche Gestaltung des Arbeitslohns würde mit einem fremden Dritten nicht vereinbart werden. |    |
| So habe der Bundesfinanzhof eine Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts bestätigt, die die Fremdüblichkeit im Hinblick auf den vereinbarten Inhalt des Arbeitsverhältnisses, die geringe Vergütung und die im Gegensatz dazu stehende uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit des PKWs zutreffend verneint habe.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 82 |
| So sei grundsätzlich eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten, durch die einem geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft die Überlassung eines Pkws zur privaten Nutzung gewährt werde, nicht vorstellbar.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 83 |
| Entgegen der Darstellung der Kläger seien die Kosten des Ehegattenarbeitsverhältnisses, entgegen den Berechnungen der Kläger, im streitigen Zeitraum durch die Gestellung des PKW auch deutlich höher als diejenigen eines vergleichbaren Arbeitsverhältnisses ohne PKW-Gestellung.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 84 |
| Die Mehrkosten lägen rückwirkend betrachtet bei rund 2.000 € pro Jahr, wobei der Wertverlust bzw. die Abschreibung als Kostenfaktor in die Berechnung einzubeziehen sei, da der Wertverlust des PKW bei dessen Verkauf durch den Unternehmer getragen werden müsse.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 85 |
| Insoweit wird Bezug genommen auf die Aufstellung und Berechnung des Beklagten im Schriftsatz vom 13.02.2010, Blatt 103 bis 105 der Gerichtsakte.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 86 |
| Danach würden die Mehrkosten für das Jahr 2012 (Monat Dezember) 273,25 €, für das Jahr 2013 2.024,92 € und für das Jahr 2014 1.830,04 € betragen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 87 |
| Diese Mehrkosten resultierten in weit überwiegendem Maße daraus, dass der Kläger die Kosten des Wertverlustes und der linearen bzw. kalkulatorischen Abschreibung für die Fahrzeuge in allen drei Jahren einheitlich mit 220,45 € ansetze, während er, der Beklagte, auf der Grundlage seiner Berechnungen Werte in Höhe von 273,25 (für 2012), 3.279,- € (für 2013) und 3.227,58 € (für 2014) berücksichtige.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 88 |
| Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger darauf hingewiesen, dass die Klägerin Auslieferungsfahrten nicht lediglich im Stadtbezirk G unternommen habe, sondern auch z.B. nach N, O, P und Q .... Seines Wissens nach habe allein die Klägerin das ihr überlassene Fahrzeug genutzt, während der Kläger hingegen ein ebenfalls zum Betriebsvermögen gehörendes Fahrzeug der Marke Saab genutzt habe.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 89 |
| Ausweislich der Jahresabschlussunterlagen handele es sich bei Letzterem um ein bereits im Jahre 2011 angeschafftes Fahrzeug und nicht um den im Juli 2014 angeschafften und der Klägerin ab August 2014 zur Verfügung gestellten Wagen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 90 |

Der Beklagte hat hierzu vorgetragen, die Klägerin sei werktäglich insgesamt 36 Kilometer zu ihrer Hauptarbeitsstelle im Krankenhaus in G gefahren. 91

**Entscheidungsgründe** 92

Die Klage ist begründet. 93

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass das Ehegatten-Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern einem Fremdvergleich nicht standhält und daher nicht anzuerkennen ist. 94

Dementsprechend hat der Beklagte zu Unrecht die im Zusammenhang mit diesem Arbeitsverhältnis entstandenen Lohnkosten sowie die Kraftfahrzeugkosten für das der Klägerin überlassene Fahrzeug im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt. 95

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2012 bis 2014 sind daher rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 96

I. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Aufwendungen als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Prägend für das Einkommensteuerrecht ist die Unterscheidung zwischen der durch die einzelnen Einkunftsarten definierten Erwerbssphäre und der Sphäre der Einkommensverwendung. Demgemäß bedarf es der Trennung zwischen den jeweiligen Einkünften zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen einerseits und den grundsätzlich ertragsteuerlich unbeachtlichen Kosten der Lebensführung andererseits. Nach dem Regelungsziel des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie grundsätzlich als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf betrieblichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar (vgl. hierzu den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672). 97

Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der natürliche Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag mit unternehmerischem oder betrieblichem Bezug beruhen, auch im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es allerdings an einem solchen Interessengegensatz, bedarf es einer am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtlich Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind, oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Eine derartige Überprüfung, die zu berücksichtigen hat, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, eindeutig und ernsthaft sind, ihrem Inhalt nach dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden, ist 98

insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen geboten. Bei derartigen Verträgen ist neben der betrieblichen Veranlassung auch eine Motivation durch private Zuwendungs- und Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG denkbar (so – aus neuerer Zeit – eingehend Niedersächsisches FG, Urteil vom 16.11.2016, 9 K 316/15, EFG 2017, 482).

Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen betrieblich i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen i.S.d. § 12 Nr. 1 und 2 EStG motiviert sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen – sowohl bezüglich des Vertragsinhalts als auch bezüglich der Vertragsdurchführung – für sich allein stets die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2013 X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015). 99

In Bezug auf Arbeitsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn der Angehörige aufgrund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2013 X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015). 100

Vergütungen aus einem Arbeitsvertrag mit nahen Angehörigen sind danach betrieblich veranlasst, wenn das Gehalt angemessen ist und dem entspricht, was ein Fremder unter vergleichbaren Umständen als Gegenleistung erhalten würde. 101

Diese Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen stellen allerdings keine besonderen – ungeschriebenen – Merkmale des steuergesetzlichen Tatbestandes, sondern Beweiswürdigungsregeln dar. 102

Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs sind dabei die §§ 85 und 88 AO sowie § 76 Abs. 1 FGO. Der Fremdvergleich ermöglicht aufgrund einer Würdigung von Beweisanzeichen den Schluss, aus welchen Gründen ein Leistungsaustausch unter Angehörigen stattgefunden hat, ob aufgrund eines mit dem Tatbestand einer Einkunftsart zusammenhängenden Vertrages oder aus privaten, familiären Gründen. Erst das Ergebnis dieser der Tatsachenfeststellung zuzuordnen Indizienwürdigung ermöglicht die nachfolgende rechtliche Subsumtion, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare private Ausgaben oder aber um Betriebsausgaben handelt (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2014 VIII R 21/12, BStBl. II 2015, 638). 103

Der Bundesfinanzhof erkennt Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen grundsätzlich als Betriebsausgaben an. Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss jedoch sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht – z.B. als Unterhaltsleistung – dem privaten Bereich (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG) zuzurechnen sind. Dazu bedarf es einer Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände. Indiz für die Zuordnung der Vertragsbeziehung zum betrieblichen Bereich ist insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner 104

tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist. Dabei erkennt die Rechtsprechung des BFH auch die Überlassung eines Pkws im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses grundsätzlich an, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die konkreten Konditionen der Kfz-Gestellung im Einzelfall fremdüblich sind (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523).

In diesem Zusammenhang hat der BFH eine Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts (Urteil vom 21.08.2013, 3 K 475/11, DStRE 2015, 385) für nachvollziehbar erachtet und bestätigt, in der die Fremdüblichkeit einer Kfz-Gestellung im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses jedenfalls für den Fall verneint wurde, in dem der Ehegatte mit einfachen Büro- und Reinigungsarbeiten – ohne jegliche Außendienst- bzw. Fahrtätigkeit – betraut war und dem hierfür neben einer geringen Barlohnvergütung die uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit eines hochwertigen Kraftfahrzeugs eingeräumt worden war (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523). 105

II. Im Streitfall sind die Kosten für das Arbeitsverhältnis mit der Klägerin sowie für das der Klägerin überlassene Kraftfahrzeug - wie erklärt - als Betriebsausgaben steuermindernd bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. 106

1. Das zwischen den Klägern vereinbarte Ehegatten-Arbeitsverhältnis ist zivilrechtlich wirksam, eindeutig und ernsthaft vereinbart sowie tatsächlich durchgeführt worden. Die der Klägerin gewährte Vergütung in Gestalt eines in Bar- und Sachlohn aufgespaltenen Entgelts mag hinsichtlich der eingeräumten privaten Nutzung eines Firmenwagens angesichts eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses als selten praktiziert empfunden werden. Dennoch überschreitet die Entlohnung der Klägerin mit diesem Sachbezug nicht die Grenze der Angemessenheit, sodass auch die Ungewöhnlichkeit dieses Vergütungsbestandteils nicht die Wertung rechtfertigt, dass die Vergütung insgesamt als nicht fremdüblich anzusehen und damit das gesamte Arbeitsverhältnis nicht anzuerkennen ist. 107

a) Das als geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ausgestaltete schriftlich vereinbarte Arbeitsverhältnis der Kläger enthält alle wesentlichen Vereinbarungen – insbesondere im Hinblick auf die Hauptleistungspflichten der Arbeitsvertragsparteien – und ist daher zivilrechtlich wirksam, eindeutig und ernsthaft zustande gekommen. Weder nach Aktenlage noch nach dem Sachvortrag der Beteiligten bestehen diesbezüglich Bedenken. 108

b) Der Senat geht davon aus, dass dieses Arbeitsverhältnis wie vereinbart tatsächlich durchgeführt worden ist. 109

So haben die Kläger sowohl im Arbeitsvertrag als auch in der beigefügten Arbeitsplatzbeschreibung im Einzelnen dargelegt, womit die Klägerin im Rahmen dieses geringfügigen Arbeitsverhältnisses beschäftigt werden sollte. Sie haben sowohl im behördlichen als auch im finanzgerichtlichen Verfahren substantiiert erläutert, auf welche Art und Weise und in welchem Umfang die Klägerin die ihr nach dem Arbeitsvertrag obliegenden Aufgaben geleistet hat. 110

Seitens der Betriebsprüfung ist insoweit festgestellt worden, dass hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses keine Zweifel bestünden. 111

Soweit der Beklagte demgegenüber erstmals im Klageverfahren geltend gemacht hat, dass die tatsächliche Durchführung des vertraglich vereinbarten Arbeitsverhältnisses im Rahmen der Betriebsprüfung nicht näher geprüft worden sei, da bereits die Art und Weise der 112

Vergütung der Arbeitsleistung der Klägerin einem Fremdvergleich nicht standgehalten habe, so vermag der Senat hierin kein substantiiertes Bestreiten der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses zu erkennen.

Für den Senat ist es insoweit entscheidend, dass die Betriebsprüfung vor Ort ausweislich des Aktenvermerks (Bl. 183 der Betriebsprüfer-Handakte) im Rahmen einer Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse zu der Feststellung gelangt ist, dass an der tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses keine Zweifel bestehen. 113

Diese von der Betriebsprüfung vor Ort im Wege der unmittelbaren Inaugenscheinnahme der Verhältnisse getroffene Feststellung wird durch die vom Beklagten lediglich von Amtsstelle aus aufgestellte nicht substantiierte Behauptung, die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses sei von der Betriebsprüfung nicht näher geprüft worden, nicht entkräftet. 114

Insoweit hätte es einer substantiierten Darlegung des Beklagten bedürft, worauf seine diesbezügliche Behauptung – trotz der insoweit eindeutigen gegenteiligen Feststellungen der Betriebsprüfung – gestützt wird. Ohne einen solchen konkretisierten Sachvortrag sieht der Senat sich jedenfalls nicht zu weitergehenden Ermittlungen veranlasst. 115

c) Der zwischen den Klägern geschlossene Arbeitsvertrag enthält zwar im Hinblick auf die Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung ein ungewöhnliches Gestaltungselement. Dennoch hält er bei einer Gesamtwürdigung aller konkreten Umstände des vorliegenden Einzelfalles einem Fremdvergleich stand, da er nach Inhalt und Durchführung noch demjenigen entspricht, was auch fremde Dritte bei der Gestaltung eines entsprechenden Rechtsverhältnisses vereinbaren würden, und die Gesamtvergütung der Klägerin – auch unter Berücksichtigung der Kfz-Gestellung – in einem angemessenen Verhältnis zu der von ihr erbrachten Arbeitsleistung steht. 116

aa) Soweit der Beklagte demgegenüber den Standpunkt vertritt, im Rahmen eines geringfügigen Arbeitsverhältnisses im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV wäre die Gestellung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung zwischen fremden Dritten nicht üblich, vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. 117

Denn dem Senat liegen insoweit keine aussagekräftigen statistischen Daten darüber vor, in welchem Umfang bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen anstelle einer Barlohnvergütung Sachbezüge – wozu auch die Gestattung einer privaten Kraftfahrzeugnutzung gehört – dem geringfügig Beschäftigten gewährt werden. 118

Entsprechende Recherchen im Internet über die Häufigkeit von Firmen- und Geschäftswagen führen lediglich zu der Erkenntnis, dass es sich bei mehr als zwei Dritteln aller Neuzulassungen von Personenkraftfahrzeugen um Firmen- oder Geschäftswagen handelt. Diese Daten werden sodann u.a. nach Branchen, Fahrzeugmarken sowie Positionen der Fahrzeugnutzer untergliedert. 119

Ob nun aber und in welchem Umfang lediglich Außendienstmitarbeiter sowie Fach- und Führungskräfte, lediglich in Vollzeit oder auch in Teilzeit Beschäftigte einen Firmen- oder Geschäftswagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt erhalten, oder ob dies in nennenswertem Umfang und je nach Tätigkeitsgebiet auch bei geringfügig Beschäftigten der Fall ist, lässt sich diesen statistischen Daten nicht entnehmen. 120

Dabei ist zudem zu beachten, dass es im Streitfall nicht um eine zusätzlich zum Barlohn gewährte Fahrzeuggestellung – diese dürfte in der Praxis wohl den Regelfall darstellen – 121

geht, sondern um eine auf den Lohnanspruch anzurechnende Gestattung der privaten Kraftfahrzeugnutzung. Auch diese eher seltene Gestaltungsvariante erschwert eine entsprechende statistische Suche unter den Gesichtspunkten der Üblichkeit, der Häufigkeit bzw. der Verbreitungsintensität.

Dem Senat liegen jedenfalls weder aussagekräftige statistische Daten noch allgemeingültige Erfahrungswerte darüber vor, dass Firmen- und Geschäftswagen ausschließlich an Vollzeitbeschäftigte im Außendienst oder erst ab einer gewissen Führungsebene oder Stellung im Betrieb auch zur privaten Nutzung überlassen zu werden pflegen (so auch das Niedersächsische FG, Urteil vom 16.11.2016, 9 K 316/15, EFG 2017, 482). 122

bb) Liegen damit keine verlässlichen statistischen Daten über die Häufigkeit und Üblichkeit der Überlassung von Firmenfahrzeugen zur privaten Nutzung im Rahmen geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse vor, so kommt als weiterer Prüfungsgegenstand des Fremdvergleichs die Üblichkeit dieser arbeitsvertraglichen Vergütungsgestaltung unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit in Betracht (vgl. Breinersdorf in Kirchhof/Mellinghoff/Söhn, EStG, Stand April 2017, § 19 Rn. B 534 ff., 539; Blümich/Wied, EStG, Stand Oktober 2015, § 4 Rn. 940, Stichwort Arbeitsverhältnisse mit Angehörigen; beide mit Nachw. zur Rspr. des BFH). Zu fragen ist dabei, ob auch einem fremder Dritten als Arbeitnehmer im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses das konkret vereinbarte Entgelt seiner Höhe und Wertigkeit nach gewährt worden wäre. 123

Soweit der Beklagte unter diesem rechtlichen Gesichtspunkt geltend macht, durch die der Klägerin gestattete unbegrenzte Privatnutzung des ihr überlassenen Fahrzeugs habe sie einen variablen Arbeitslohn erhalten, da sie durch den Umfang und die Intensität der Privatnutzung die Höhe ihres Arbeitslohns selbst habe bestimmen können, erachtet der Senat diesen Einwand als nicht durchgreifend. 124

Denn die Kfz-Gestellung auch zur privaten Nutzung führt aufgrund der steuerlichen Pauschalbewertung nach der 1 % Regelung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG stets zu einem feststehenden Lohnanteil. Der betreffende Lohnanteil ist eben nicht variabel, sondern unabhängig von der Höhe der privat gefahrenen Kilometer (so auch das Niedersächsische FG, Urteil vom 16.11.2016, 9 K 316/15, EFG 2017, 482). Damit kann die Klägerin gerade nicht über den Umfang des ihr zufließenden Vorteils frei verfügen. Dieser ist nach der steuerlichen Bemessung als feststehend zu bezeichnen (was im Übrigen nach § 3 Abs. 1 Satz 3 SVEV auch für die Bemessung des sozialversicherungspflichtigen Sachbezugs gilt). 125

Wie bei jedem fremden Arbeitnehmer steht die Höhe des Arbeitslohns somit unabhängig vom Umfang der Privatnutzung des überlassenen Fahrzeugs fest. Auch ein dem Arbeitgeber nicht nahestehender Arbeitnehmer, dem die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs gestattet ist, kann durch den Umfang der praktizierten Privatnutzung selbst bestimmen, welchen wirtschaftlichen Wert diese private Kfz-Nutzung für ihn hat. Dennoch wird ihm steuerlich ein nach der 1 % Regelung feststehender Wert als Arbeitslohn zugerechnet. 126

Der vom Beklagten bemängelte Umstand, dass der wirtschaftliche Vorteil der Möglichkeit, einen Firmenwagen auch privat zu nutzen, vom Umfang der tatsächlich erfolgten Privatnutzung abhängig sei, ist somit keine nur für das Arbeitsverhältnis der Kläger zutreffende Besonderheit, sondern eine grundsätzliche Folge der Regelungssystematik des § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. 127

cc) Soweit der Beklagte des Weiteren darauf abstellt, das streitbefangene Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern halte deshalb einem Fremdvergleich nicht stand, weil durch die Überlassung des Firmenfahrzeugs an die Klägerin auch zur privaten Nutzung deutlich höhere Kosten verursacht würden als im Falle einer reinen Barlohnvergütung, so vermag auch dieser Einwand nicht zu überzeugen.

Die Beteiligten haben insoweit unterschiedliche Berechnungen vorgelegt. 129

Dabei sind dem Senat die von den Klägern ermittelten monatlichen Aufwendungen für den aufgespaltenen Bar- und Sachlohn von 377,- € für 2012, 455,49 € für 2013 und 443,54 € für 2014 – im Unterscheid zu einem monatlichen reinen Barlohnaufwand von ca. 523,- € – allerdings bereits rechnerisch nicht nachvollziehbar. 130

Der Beklagte hat wiederum bei seiner Ermittlung der Mehrkosten, die durch die Fahrzeuggestellung an die Klägerin entstehen – im Jahr 2012 von 273,25 €, im Jahr 2013 von 2.024,92 € und im Jahr 2014 von 1.830,04 € – nicht berücksichtigt, dass zumindest ein Teil dieser Kosten durch die betriebliche Nutzung veranlasst gewesen ist, sodass sich eine nicht unerhebliche Verminderung dieser vermeintlichen Mehrkosten ergibt. 131

Der Senat braucht diesen rechnerischen Überlegungen nicht weiter nachzugehen. Denn auch insoweit entspricht es wiederum der Regelungssystematik der Besteuerung der gestatteten privaten Kraftfahrzeugnutzung durch die 1 % Regelung, dass der Ansatz dieses Nutzungsvorteils als Sachlohn zu deutlich höherem Aufwand führt als die Auszahlung von Barlohn in diesem Umfang. Stellt also z.B. der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Fahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von 40.000,- € auch zur privaten Nutzung – unter Anrechnung auf seine Gesamtvergütung – zur Verfügung, so vermindert sich zwar der Barlohnzahlungsaufwand des Arbeitgebers jährlich um 4.800,- €. Dem stehen jedoch zugleich Fahrzeugkosten (allein die AfA für 6 Jahre wird mit ca. 6.600,- € anzusetzen sein, hinzukommen Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung und Betriebskosten) i.H.v. schätzungsweise mehr als 10.000,- € gegenüber. 132

Dass ein in Form einer Fahrzeugnutzungsgestattung ausgestalteter Lohnbestandteil damit zu höherem betrieblichen Aufwand führt als die Barauszahlung des nach der 1 % Regelung bemessenen Nutzungsvorteils, ist somit keine spezifische Folge des zwischen den Klägern ausgestalteten Arbeitsverhältnisses, sondern die regeltypische Konsequenz aus der pauschalierten Bemessung dieses Nutzungsvorteils gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Der dem Kläger durch die Fahrzeuggestellung an die Klägerin entstehende erhöhte Kostenaufwand hält somit einem Fremdvergleich stand. Er ist als solcher weder unüblich noch unangemessen. 133

dd) Auch eine Würdigung der Gesamtumstände im Hinblick auf die Frage, inwieweit die konkreten Konditionen der Kfz-Gestellung im Einzelfall fremdüblich gewesen sind – so wie diese Überprüfung in Fällen der vorliegenden Art vom BFH verlangt wird (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523) – begründet im Streitfall keine durchgreifenden Bedenken gegen die Fremdüblichkeit der zwischen den Klägern getroffenen arbeitsvertraglichen Regelungen. 134

So war die Klägerin nach dem Arbeitsvertrag zur Erbringung von Fahrdiensten an 6 Stunden in der Woche und damit zu zwei Dritteln ihrer Arbeitszeit verpflichtet. Die arbeitsvertraglich vereinbarte betriebliche Nutzung des ihr überlassenen Fahrzeugs betrug mithin monatlich ca. 24 Stunden. 135

Bereits hierdurch unterscheidet sich der Streitfall wesentlich von dem vom Niedersächsischen FG mit Urteil vom 21.08.2013 entschiedenen Fall (3 K 475/11, DStRE 2015, 385), der vom BFH nachfolgend bestätigt worden ist (Beschluss vom 21.01.2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523). Denn in dem dortigen Fall wurde ein Fahrzeug gerade nicht für die Erbringung der Arbeitsleistung benötigt. Zudem handelte es sich dort um eine deutlich niedrigere Vergütung bei gleichzeitiger Gestellung eines höherwertigen Fahrzeugs zur freien Verfügung. Dort war mithin offenkundig, dass das Fahrzeug nur der privaten Nutzung dienen sollte.

Im Streitfall hat die Klägerin jedoch im nennenswerten Umfang Fahrleistungen zu erbringen gehabt und ein gebrauchtes Fahrzeug zur Verfügung gestellt erhalten. Die Klägerin benötigte für die Erbringung ihrer Arbeitsleistung ein Fahrzeug. 137

Die Klägerin hat zudem im Umfang des Wertes des von ihr nach der 1 % Regelung zu versteuernden Nutzungsvorteils auf ihren Barlohnanspruch verzichtet. Auch aus diesem Umstand ist ersichtlich, dass die Kläger bestrebt gewesen sind, die Vergütung der Klägerin insgesamt angemessen auszugestalten. Restlicher Barlohn sowie die Möglichkeit der Privatnutzung des überlassenen Kraftfahrzeugs sollten sich in der Summe wertmäßig im Rahmen desjenigen bewegen, was auch in einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter fremden Dritten bei einer monatlichen Arbeitsleistung von ca. 39 Stunden fremdüblich gewesen wäre. 138

Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, warum eine Vereinbarung über die Gestellung eines Kraftfahrzeugs sowohl zur notwendigen dienstlichen als auch zur privaten Nutzung unter Anrechnung des steuerlichen Privatnutzungsanteils auf das Gehalt nicht auch zwischen fremden Dritten im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses vereinbart werden könnte. 139

Der Umstand, dass die Gestellung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses möglicherweise als ungewöhnlich anzusehen ist, führt jedenfalls in Fallkonstellationen der vorliegenden Art nicht zu der Wertung, dass damit das gesamte Arbeitsverhältnis nicht mehr als betrieblich, sondern vielmehr als allein privat veranlasst anzusehen ist. 140

Vor diesem Hintergrund ist auch nicht ersichtlich, dass im Streitfall die der Klägerin gewährte Vergütung von privaten Zuwendungs- und/oder Unterhaltungsüberlegungen bestimmt und nicht als angemessene Vergütung der von der Klägerin erbrachten Arbeitsleistung gedacht gewesen ist. 141

Im Streitfall bestehen daher keine durchgreifenden Bedenken gegen die Wirksamkeit des zwischen den Klägern vereinbarten Ehegatten-Arbeitsverhältnisses. Daher sind die vom Kläger geltend gemachten Lohnaufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. 142

2. Darüber hinaus sind auch die vom Kläger in Ansatz gebrachten Kraftfahrzeugkosten für das der Klägerin zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug als Betriebsausgaben im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG berücksichtigungsfähig. 143

a) Bei einem Kraftfahrzeug, das der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung überlässt, handelt es sich grundsätzlich um notwendiges Betriebsvermögen. Dabei ist der Umfang der jeweiligen betrieblichen und privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer unbeachtlich. Die private Nutzung durch den Arbeitnehmer 144

begründet keine Privatnutzung des Arbeitgebers selbst. Auch die Privatnutzung durch den Arbeitnehmer ist betrieblich veranlasst (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Auflage 2017, § 6 Rn. 513; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand September 2015, § 6 Rn. 796; Blümich/Wied, EStG, Stand Oktober 2015, § 4 Rn. 940, Stichwort Kraftfahrzeuge). Dies gilt sowohl für den Fall, dass das Fahrzeug auch betrieblich genutzt wird, erst recht aber für den Fall, dass das Fahrzeug als Vergütungsbestandteil dem Arbeitnehmer allein zur privaten Nutzung überlassen wird (vgl. BMF BStBl. I 2006, 446; Urban, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, S. 11/12)

Etwas anderes hat allerdings dann zu gelten, wenn das der Fahrzeugüberlassung an den „Arbeitnehmer“ zugrundeliegende Arbeitsverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist. Insoweit hat der BFH klargestellt, dass im Falle eines nicht anerkannten Ehegatten-Arbeitsverhältnisses ein Kraftfahrzeug, das dem Ehegatten als vermeintlichem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt worden ist, nicht Betriebsvermögen sein kann (vgl. Beschluss vom 28.02.2008 X B 207/07, BFH/NV 2008, 791). 145

Soweit in diesem Fall dennoch betrieblich veranlasste Fahrten mit dem betreffenden Fahrzeug durchgeführt werden, können diese über die Grundätze der Nutzungseinlage berücksichtigt werden (vgl. hierzu Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Auflage 2017, § 4 Rn. 307). 146

b) So verhalten sich die Dinge im Streitfall jedoch nicht. 147

Nach den vorstehenden Ausführungen ist das Ehegatten-Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern wirksam vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden und hält einem Fremdvergleich stand. 148

Damit gehört das der Klägerin zur dienstlichen und privaten Nutzung überlassene Fahrzeug zwingend zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers und sämtliche durch dieses Fahrzeug verursachten Kosten sind – unabhängig vom jeweiligen Umfang der betrieblichen und privaten Nutzung dieses Fahrzeugs durch die Klägerin – als betrieblich veranlasst anzusehen und dementsprechend als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. 149

III. Das zwischen den Klägern als Ehegatten vereinbarte geringfügige Beschäftigungsverhältnis unter Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeugs zur uneingeschränkten privaten Nutzung durch die Klägerin und Anrechnung dieses Nutzungsvorteils auf ihren Gehaltsanspruch stellt auch keinen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO dar. 150

Ein solcher Missbrauch liegt nach der gesetzlichen Definition des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil führt und für die gewählte Gestaltung keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe angeführt werden können. 151

1. Stellt man bei dieser Betrachtung auf die Klägerin ab, so hat diese sich unter Verzicht auf einen vollständigen Barlohnzahlungsanspruch mit der Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung einverstanden erklärt. In Anbetracht dieser privaten Nutzungsmöglichkeit erhält die Klägerin einen um den nach der 1 %-Regelung bewerteten Sachbezug verminderten Barlohn. Die Klägerin „erkauft“ sich diese private Nutzung des ihr überlassenen Fahrzeugs mit dem Verzicht auf die Barauszahlung eines überwiegenden Teils ihres Gehalts. Dass sie die Möglichkeit der privaten Nutzung des ihr überlassenen Fahrzeugs nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu versteuern braucht, ist 152

aber keine Folge einer unangemessenen steuerlichen Gestaltung, sondern Konsequenz der steuerlichen Regelungssystematik im Bereich der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse. Denn nur weil für diese die Möglichkeit der Pauschalversteuerung mit 2 % des Arbeitsentgelts durch den Arbeitgeber nach § 40a Abs. 2 EStG besteht und die Klägerin mit ihrem Gesamtgehalt bestehend aus dem nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bewerteten Sachbezug für die private Kraftfahrzeugnutzung und dem Restbarlohnanspruch die nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse bestehende Arbeitsentgeltgrenze nicht überschreitet, kommt es bei ihr letztlich zu keiner Besteuerung der streitbefangenen Kraftfahrzeugnutzung.

Einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten vermag der Senat in diesem Sachverhalt nicht zu erkennen. 153

2. Der Kläger selbst hat das betreffende Fahrzeug aufgrund eines als wirksam anzusehenden Ehegatten-Arbeitsverhältnisses der Klägerin zur betrieblichen und privaten Nutzung überlassen, sodass das Fahrzeug zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehört und sämtliche damit im Zusammenhang stehende Kosten als betrieblich veranlasst zu gelten haben. 154

Im Streitfall kann die auf § 42 AO basierende Betrachtung ihm gegenüber nur lauten, dass er die gesamten Kosten des der Klägerin überlassenen Fahrzeugs als Betriebsausgabe geltend machen kann, ohne dass die uneingeschränkte Privatnutzung dieses Fahrzeugs durch die Klägerin bei ihr selbst durch eine Besteuerung des Sachbezugs oder beim Kläger durch eine Besteuerung der Nutzungsentnahme eine entsprechende Berücksichtigung findet. 155

Dem steht jedoch zum einen entgegen, dass die Klägerin durch den verminderten Barlohnanspruch und den Ansatz der privaten Fahrzeugnutzung als Sachbezug in steuerlicher Hinsicht entsprechend den Grundsätzen des § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG behandelt wird. Dass es bei ihr nicht zu einer Besteuerung dieses Sachbezugs kommt, ist allein – wie bereits dargestellt – der steuerlichen Privilegierung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse nach § 40a Abs. 2 EStG geschuldet und nicht einem planvollen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten. 156

Der Kläger seinerseits hat die Überlassung des Fahrzeugs an die Klägerin als Arbeitnehmerin zutreffend einerseits als Lohnaufwand, andererseits aber auch im Umfang des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs als Ertrag behandelt. Damit hat er dem insoweit bestehenden Leistungsaustauschverhältnis Rechnung getragen, nämlich dass der Fahrzeugüberlassung an die Klägerin zur privaten Nutzung deren Arbeitsleistung als Gegenleistung gegenübersteht. Dass dabei die durch die Fahrzeugkosten verursachten Betriebsausgaben höher sind als der durch den lohnsteuerpflichtigen Sachbezug entstehende Ertrag ist aber die Folge der Steuerprivilegierung der privaten Fahrzeugnutzung durch die pauschalierte Bewertung des Sachbezugs nach der 1 % Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Diese Folge stellt sich auch bei der Überlassung eines Firmen- oder Geschäftswagens zur privaten Nutzung in einem Arbeitsverhältnis zwischen fremden Dritten ein. 157

Ein Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten ist insoweit nicht erkennbar. 158

3. Der Gesichtspunkt des Missbrauchs steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO rechtfertigt es im Streitfall auch nicht, eine den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene steuerliche Gestaltung i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO in dem Sinne zugrunde zu legen, dass dem Kläger eine eigene Nutzungsentnahme i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zuzurechnen 159

ist.

a) Denn unabhängig davon, dass sich für den Senat weder nach dem Sachvortrag der Beteiligten noch nach Aktenlage Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass der Kläger das der Klägerin überlassene Fahrzeug auch selbst genutzt hat, besteht auch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG keine rechtliche Grundlage dafür, eine private Nutzung oder private Nutzungsmöglichkeit des Klägers der Entnahmebesteuerung zuzuführen. 160

Denn allein der Umstand, dass der Kläger aufgrund der persönlichen, familiären Nähe und des Angehörigenverhältnisses zur Klägerin die Möglichkeit gehabt hat, das der Klägerin überlassene Fahrzeug zu nutzen, kann nicht die Notwendigkeit begründen, eine solche Nutzungsentnahmebesteuerung vorzunehmen. Dies würde im Ergebnis der bereits festgestellten Wirksamkeit des zwischen den Klägern vereinbarten Ehegatten-Arbeitsverhältnisses widersprechen. Die rechtliche Wertung, wonach die der Klägerin gestattete private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nach den Gesamtumständen einem Fremdvergleich standhält, schließt zugleich die Feststellung mit ein, dass nur auf der Ebene der Klägerin als Arbeitnehmerin die Privatnutzung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu erfassen ist, was auch – wie dargestellt – geschehen ist, sich aber für sie vor dem Hintergrund des § 40a Abs. 2 EStG nicht ausgewirkt hat. Eine dazu parallel erfolgende Nutzungsentnahmebesteuerung auch auf der Ebene des Klägers als Arbeitgeber ist auf der Grundlage der Regelungssystematik des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 sowie des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ausgeschlossen. 161

b) Dass sich die von den Klägern im Hinblick auf die der Klägerin eingeräumte Möglichkeit der privaten Kraftfahrzeugnutzung vorgenommenen steuerlichen Gestaltungen nicht als rechtsmissbräuchlich darstellen, ergibt sich auch aus der nachfolgenden Kontrollüberlegung: 162

Auch wenn die Vergütung der Klägerin für die von ihr im Rahmen des geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses erbrachten Arbeitsleistungen in einer 400 € Geldzahlung bestanden hätte, hätte der Kläger das betreffende Fahrzeug – wenn es zumindest zu 10 % betrieblich genutzt wurde, wovon nach den Gesamtumständen auszugehen ist – in das Betriebsvermögen übernehmen können. Der Kläger hätte auch in diesem Fall die Barlohnzahlungen und Lohnnebenkosten sowie die gesamten Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben ansetzen können. Die dem Kläger mögliche Privatnutzung dieses Fahrzeugs hätte er, wenn er es zu mehr als 50 % betrieblich genutzt hätte, nach der 1 % Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG als Nutzungsentnahme zu versteuern gehabt. Andernfalls wäre die mögliche Privatnutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten gewesen. 163

Die von den Klägern gewählte Gestaltung führt nun ebenfalls dazu, dass der Kläger die gesamten Fahrzeugkosten als Betriebsausgaben in Ansatz bringen kann. Die der Klägerin gestattete Privatnutzung des Fahrzeugs hat diese nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG der pauschalierten Sachbezugsbesteuerung zu unterziehen. Dass sich dies bei ihr im Streitfall nicht auswirkt, ist allein – wie bereits hervorgehoben – Folge der Regelungssystematik des § 40a Abs. 2 EStG. 164

Der Kläger seinerseits hat einen entsprechend niedrigeren Barlohnzahlungsaufwand und muss für den Leistungsaustausch Fahrzeugnutzungsgestattung gegen Arbeitsleistung in Höhe des pauschalierten Sachbezugs der Klägerin einen entsprechenden Ertrag buchen. 165

In Anbetracht dieser vergleichbaren wirtschaftlichen Auswirkungen der beiden Fallgestaltungen vermag der Senat einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten 166

bei der von den Klägern vereinbarten Fahrzeugüberlassung an die Klägerin nicht zu erkennen.

IV. Die angegriffenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 sind daher dahingehend zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 um 6.025,20 €, für das Jahr 2013 um 7.364,83 € und für das Jahr 2014 um 7.001,28 € herabzusetzen ist. 167

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu errechnen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils an die Kläger neu bekannt zu geben. 168

V. Die Kostentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Über die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren hat der Senat gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO bereits mit Beschluss vom 27.09.2017 entschieden. 169

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 und 2, 709 Satz 2 ZPO. 170

VII. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 171