

---

**Datum:** 23.01.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 1666/07 L  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:0123.10K1666.07L.00

---

**Tenor:**

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

---

**Gründe:**

- Streitig ist, ob bei Fahrzeugen, die Arbeitnehmern zur privaten Nutzung überlassen werden, Umrüstkosten auf Flüssiggasbetrieb in die Bemessungsgrundlage für die sog. 1%-Regelung einzubeziehen sind. 1 2
- Die Klägerin, die den Vertrieb von Flüssiggas betreibt, bemüht sich seit 2002 in verstärktem Maße durch Werbeaktionen, Auftritte auf Energie- und Kraftfahrzeug-Messen sowie sonstige Medienmaßnahmen, den Flüssiggasabsatz für Kraftfahrzeuge zu fördern. Ihr Autoabgasabsatz erfolgt im Wesentlichen über zusätzliche Zapfanlagen an Tankstellen. Hierzu werden entweder mit den Mineralölkonzernen Lieferverträge oder mit den Tankstellenpächtern vergleichbare Verträge geschlossen, nach denen die Vertragspartner als Agentur der Klägerin fungieren oder die Zapfanlage in Eigenregie betreiben. Die Kontakte mit den Tankstellenpächtern bzw. mit den Kunden im Brenngasgeschäft werden über Außendienstmitarbeiter hergestellt oder aufrechterhalten. 3
- Die Klägerin stellt ihren leitenden Angestellten und Außendienstmitarbeitern kostenlos geleaste Firmenfahrzeuge zur Verfügung, die auch privat genutzt werden dürfen. 4
- Die Firmenfahrzeuge der Außendienstmitarbeiter werden in zeitlicher Nähe nach Auslieferung zusätzlich für den Betrieb mit Flüssiggas umgerüstet. Die Umbaukosten pro Pkw in Höhe von rund € 2.500,- trägt jeweils die Leasinggesellschaft, die diese Kosten über die Leasinggebühr 5

abrechnet. Die Leasinggebühren, die sich nach Listenpreis, Sonderausstattungen und Umbauten richtet, und alle weiteren Aufwendungen für die Firmenfahrzeuge trägt ausschließlich die Klägerin. Die auf Gasbetrieb umgerüsteten Firmenfahrzeuge erhalten einen oder mehrere Werbeaufkleber, mit denen mit den Worten "X.....", Flüssiggas" und "Autogas" auf das Autogasgeschäft der Klägerin aufmerksam gemacht wird.

Die Klägerin rechnete die Umrüstkosten auf den Flüssiggasbetrieb nicht in die Bemessungsgrundlage der sog. 1%-Regelung für die private Pkw-Nutzung ein. 6

Nach einer im Jahre 2006 durchgeführten Lohnsteuer Außenprüfung für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005 vertrat der Beklagte die Auffassung, auch die Umrüstkosten seien in die Berechnung des geldwerten Vorteils einzubeziehen, da es sich insoweit nicht um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handle, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zum privaten Gebrauch des Fahrzeugs bewertet werden könne. Die nach dieser Auffassung nachzuversteuernden Sachbezugswerte sind der Höhe nach unstreitig und im Prüfungszeitraum einvernehmlich mit jährlich € 19.200,- ermittelt worden. 7

Nach einem Antrag der Klägerin auf Nachversteuerung mit einem durchschnittlichen Nettosteuersatz i.S.d. § 40 Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) setzte der Beklagte mit Nachforderungsbescheid vom 9.6.2006 für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005 Lohnsteuern, Solidaritätszuschläge sowie evangelische und katholische Kirchensteuern in Höhe von insgesamt € XX,YY fest. 8

Mit der hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage vertritt die Klägerin weiterhin die Auffassung, die Umrüstkosten seien nicht in die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug aus privater Kfz-Nutzung einzubeziehen. 9

Hierzu trägt sie im Wesentlichen vor, die Umrüstung der geleasteten Fahrzeuge stelle für die jeweiligen Arbeitnehmer bereits keinen geldwerten Vorteil dar, da sich für die Arbeitnehmer kein erhöhter Nutzungsvorteil oder Mehrwert in Form zusätzlich ersparter Aufwendungen ergebe. Die geleasteten Firmenfahrzeuge könnten immer nur entweder mit Flüssiggas oder mit normalem Kraftstoff betrieben werden. Etwaige Vorteile aus niedrigeren Kraftstoffkosten stünden allein der Klägerin zu. Die Arbeitnehmer hätten auf Grund der Umrüstung vielmehr zusätzlichen organisatorischen Aufwand, da ihnen die Terminvereinbarung mit der Fachwerkstatt sowie die Übergabe der geleasteten Fahrzeuge zwecks Umrüstung obliege. Zudem liege die Umrüstung in ihrem (der Klägerin) 10

überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse. Neben den Kostenvorteilen gehe sie von einer enormen Werbewirksamkeit der Umrüstung für ihre eigenen Produkte aus. Für ihre Marktstrategie sei es von wesentlicher Bedeutung, die mit entsprechender Werbung versehenen Betriebsfahrzeuge mit Einsatz im Kundenkontakt auf Flüssiggas umzurüsten. Ein Einsatz von mit herkömmlichen Kraftstoffen betriebenen Vertriebsfahrzeugen würde die Aussagen zur Vorteilhaftigkeit des Flüssiggases unglaubwürdig erscheinen lassen und somit einen betrieblichen Imageschaden verursachen. Deshalb habe sie insbesondere die geleasteten Fahrzeuge der im betrieblichen Außendienst tätigen Mitarbeiter mit der Möglichkeit des Flüssiggasbetriebs ausgestattet. 11

Selbst wenn in der Umrüstung ein geldwerter Vorteil für die Arbeitnehmer gesehen werde, seien die Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für den lohnsteuerpflichtigen Sachbezug einzubeziehen, da keine Sonderausstattung vorliege, die über das übliche mit dem Listenpreis erfasste Maß hinausgehe. Der Begriff der Sonderausstattung erfordere schon allein begrifflich ein "Mehr" an Nutzungsmöglichkeit für den Arbeitnehmer der Klägerin. 12

Dieses "Mehr" sei nicht ersichtlich, da die Fahrzeuge lediglich alternativ entweder mit Gas oder mit herkömmlichem Kraftstoff betrieben werden könnten. Die zusätzliche Antriebsmöglichkeit mit Gas führe auch nicht zu einem höheren Wert der Fahrzeuge .

Zudem bestehe kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen der Gasanlage und dem Fahrzeug. Das geleaste Firmenfahrzeug könne ausschließlich auf Dienstfahrten mit Flüssiggas und auf Privatfahrten nur mit Benzin betrieben werden, so dass eine private Nutzung der Sonderausstattung gänzlich ausscheiden könne. 13

Ebenso sei der umgekehrte Fall vorstellbar. Vergleichbar mit der Behandlung eines im Firmenwagen fest eingebauten Autotelefon und der Freisprecheinrichtung in Abschnitt R 31 (9) Nr. 1 Satz 6 EStR 2005 fehle auch hier ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Wegen der eigenständigen Verwendungsmöglichkeit sei daher der fest eingebaute Flüssiggastank als eigenständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zum privaten Gebrauch des Fahrzeugs bewertet werden könne. 14

Die Klägerin beantragt, 15

1. den Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum vom 1.1.2003 bis 31.12.2005 vom 9.6.2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 21.3.2007 aufzuheben, hilfsweise wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache die Revision zuzulassen, 16
2. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Der Beklagte meint weiterhin, die Kosten für den Einbau der Flüssiggastanks seien zutreffend in die Berechnungsgrundlage nach der 1%-Regelung übernommen worden. Die Tanks stellten kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zum privaten Gebrauch des Fahrzeugs bewertet werden könne. Insofern unterscheide sich der Tatbestand von dem für Winterreifensätze geltenden Regelungen. Die Flüssiggastanks seien auch nicht wie z.B. der zweite Pedal-Satz eines Fahrschulwagens nur betrieblich nutzbar. 19

Da für den geldwerten Vorteil die objektive Betrachtungsweise maßgebend sei, komme es nicht darauf an, ob sich der Arbeitnehmer ein billigeres Fahrzeug gekauft hätte, wenn ihm der Firmenwagen nicht überlassen worden wäre. Auch sei nicht entscheidend, ob der Arbeitnehmer mehr oder weniger gezwungen worden sei, einen Firmenwagen zu nutzen, obwohl er lieber mit öffentlichen Verkehrsmitteln fahren würde. Die vorgetragenen Nachteile (zusätzliche Wartungsintervalle, Umwege zu entfernt liegenden Tankstellen und Werkstätten) seien unbeachtlich. Maßgebend sei ausschließlich die objektive Bereicherung, die sich stets am Typ des tatsächlich benutzten Fahrzeugs orientiere. 20

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze und die Steuerakten Bezug genommen. 21

Die zulässige Klage ist nicht begründet. 22

23

Der angefochtene Nachforderungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat zu Recht auch die Kosten für die Umrüstung der den Arbeitnehmern zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeuge auf den Betrieb mit Flüssiggas in die Bemessungsgrundlage für die sog. 1%-Regelung einbezogen und als dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG behandelt. 24

Ob der in der Kfz-Gestellung für die private Nutzung liegende Vorteil Arbeitslohn ist, richtet sich allein nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Danach gehören solche Vorteile zum Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die "für" eine Beschäftigung gewährt werden. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 4.6.1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689 und vom 25.5.2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690, jeweils m. w. N.). Das Ergebnis einer solchen, den Arbeitslohncharakter verneinenden Würdigung hat der BFH damit beschrieben, dass der Vorteil im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt sein muss. Da eine betriebliche Veranlassung jeder Art von Lohnzahlungen zugrunde liegt, muss sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergeben, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann. Das Erfordernis des eindeutigen Vorrangs anderer als Entlohnungszwecke kommt bei der Verwendung des Begriffs "eigenbetriebliches Interesse" durch die hinzugefügten Worte "ganz überwiegend" zum Ausdruck (vgl. BFH-Urteile in BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687 und BFHE 192, 299; BStBl II 2000, 690). 25

Nach diesen Kriterien stellt die zur privaten Nutzung erfolgte Überlassung der Firmenfahrzeuge an die Arbeitnehmer der Klägerin im Streitfall Arbeitslohn dar. 26

Diese Kfz-Überlassung diene allein dem Ziel, den betroffenen Arbeitnehmern für die Beschäftigung neben den Lohnzahlungen in Geld weitere nicht in Geld bestehende Vorteile zu gewähren. Andere als diese Entlohnungszwecke für die Überlassung der Firmenwagen für private Fahrten sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Zudem hatten auch die Arbeitnehmer ein nicht zu vernachlässigendes eigenes Interesse, den in der privaten Nutzung des Firmenwagens liegenden Vorteil zu erlangen. Insbesondere ersparten sie sich damit die Aufwendungen für den Kauf und den Betrieb eines eigenen privaten Fahrzeugs. 27

Die danach als Arbeitslohn anzusehende Überlassung von Firmenfahrzeugen an die Arbeitnehmer zur privaten Nutzung führt bei diesen zu Einnahmen im Sinne von § 8 Abs. 1 und 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, welche im Wege der dort geregelten pauschalen Besteuerung für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind. Der Wert erhöht sich nach 28

§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für jeden Kalendermonat um 0,03 Prozent des genannten Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn das Fahrzeug für solche Fahrten genutzt werden kann. 29

Unter dem Begriff der Sonderausstattung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sind alle Gegenstände zu verstehen, die nicht in dem Listenpreis des überlassenen Kfz enthalten sind und die im Rahmen der Nutzung eines Kfz für den jeweiligen Benutzer von Bedeutung sind.

Der vereinfachende und typisierende Charakter der Bewertungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gebietet es, dass als Bemessungsgrundlage die Kosten angesetzt werden, die mit der Überlassung des zur Verfügung gestellten Kfz im Zusammenhang stehen. Soweit der Arbeitgeber das Kfz mit Ausstattungen versorgt, die über das übliche, mit dem Listenpreis erfasste Maß hinausgehen, sind auch diese als Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage der 1%-Regelung einzubeziehen. Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob die Ausstattung des Kfz schon bei seiner Anschaffung vorhanden war, oder ob sie erst später angeschafft wurde. Nach dem Zweck der Regelung ist vielmehr allein entscheidend, ob der Gegenstand, der nach der Anschaffung des Kfz zusätzlich erworben wurde, in dem zugrunde gelegten Listenpreis bereits enthalten war oder nicht. Soweit Bestandteile des Kfz lediglich ausgetauscht werden, können die dafür entstandenen Kosten nicht nochmals als Sonderausstattung berücksichtigt werden. Werden allerdings Gegenstände angeschafft, die bisher nicht vorhanden waren und zusätzlich in das Kfz integriert werden (wie z. B. Navigationsgeräte, zusätzliche Sicherheitseinrichtungen, etc.), müssen diese Aufwendungen auch zusätzlich in der Bemessungsgrundlage der 1%-Regelung berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Finanzgerichts Bremen 1 K 116/03, juris).

Nach diesen Kriterien stellt die Flüssiggasanlage eine in die Bemessungsgrundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG einzubeziehende Sonderausstattung dar.

Als zusätzliches Ausstattungsmerkmal der überlassenden Kfz ersetzt sie nicht den vorhandenen Benzinantrieb, sondern ermöglicht zusätzlich, das Kfz auch mit Flüssiggas zu betreiben. Insoweit liegt nicht lediglich ein Ersatz für den schon vorhandenen Antrieb mit Benzin, sondern zusätzlich ein neben dem Benzinantrieb eigenständig nutzbares Wirtschaftsgut vor.

Die Flüssiggasanlage ist entgegen der Auffassung der Klägerin kein Wirtschaftsgut, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zum privaten Gebrauch des Fahrzeugs bewertet werden könnte. Die Verwendung des Gasantriebs während der Fahrt dient allein dem bestimmungsgemäßen Gebrauch des Firmenwagens selbst und erfüllt -anders als z.B. der zweite Pedalsatz eines Fahrschulwagens oder eine eingebaute Werkstatteinrichtung- keinen vom Gebrauch des Kfz ablösbaren eigenständigen Zweck. Die mit dem Gasantrieb verbundenen tatsächlichen Vorteile (laut Prospekten der Klägerin u.a. deutlich niedrigere Treibstoffkosten <"Sie tanken für die Hälfte">; Schonung der Umwelt, größere Reichweite <"Sie kommen weiter als andere. Mit einer Autogasfüllung kommen Sie bis zu 500 Kilometer weit – und schalten dann bei Bedarf auf den Benzintank um.">, weniger Reparaturen) sind vielmehr untrennbar mit der Nutzung des Fahrzeugs verbunden und daher grundsätzlich als unselbständiger Bestandteil in dem umfassend auf den Firmenwagen bezogenen Nutzungsvorteil i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG enthalten.

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Kosten für die Ausstattung der PKW mit Gasanlagen auch nicht ausnahmsweise wegen eines fehlenden Entlohnungscharakters aus der Bemessungsgrundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG herauszunehmen.

Gesetzgeberisches Zweck der Einfügung des § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 war es, die Bewertung des Nutzungsvorteils eines im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG überlassenen Kfz vom Wert des überlassenen Kfz abhängig zu machen und die Nutzungswertermittlung im Kfz-

Bereich zu vereinheitlichen und zu vereinfachen (vgl. BTDrucks. 13/1686, 8). Durch die Anknüpfung an den Listenpreis zuzüglich der Kosten der Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer hat der Gesetzgeber dabei ausschließlich auf die objektive Bereicherung durch das tatsächlich genutzte Fahrzeug abgestellt. Dieser vereinfachende und typisierende Charakter der Bewertungsregelung gestattet es grundsätzlich nicht, die mit dem Gebrauch des Firmenwagens notwendigerweise verbundenen Vorteile aus der Verfügbarkeit einzelner unselbständiger Ausstattungsmerkmale von der Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeugs selbst zu trennen. Insoweit ist es grundsätzlich nicht zulässig, den Listenpreis des tatsächlich genutzten Modells einschließlich der Sonderausstattungen vorab um den auf derartige Ausstattungsmerkmale entfallenden Teil des Listenpreises zu kürzen. Denn besteuert wird im Rahmen der sog. 1%-Regelung --wie auch bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG)-- die private Nutzbarkeit des konkreten Fahrzeugs insgesamt. Das folgt aus der Regelung der Bemessungsgrundlage in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (BFH-Urteil vom 16.2.2005 VI R 37/04, BFHE 209, 221, BStBl II 2005, 563).

Hiernach ist auch im Streitfall das einzelne Ausstattungsmerkmal des zusätzlichen Flüssiggasantriebs nicht mit der Begründung aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen, dieses Merkmal stelle für den einzelnen Arbeitnehmer der Klägerin keinen zusätz-

lichen Lohnvorteil dar, da die Kraftstoffkosten ohnehin allein von der Klägerin getragen würden. Derartige subjektive Gesichtspunkte ändern nichts am objektiven Wert des überlassenen Pkw, an den die 1%-Regelung anknüpft.

Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Ausstattung der überlassenen Kfz, insbesondere auch die Wahl des --häufig unter Kostengesichtspunkten ausgesuchten- Antriebs mit Benzin, Diesel oder Flüssiggas, in der Regel vom Arbeitgeber nach betrieblicher Zweckmäßigkeit bestimmt wird und ein Arbeitnehmer deshalb möglicherweise durch eine von ihm nicht gewollte bzw. nicht beeinflussbare Wahl eines mit Dieselkraftstoff oder wie hier mit Flüssiggas betriebenen und deshalb insgesamt teureren Fahrzeugs einen höheren Nutzungswert zu versteuern hat als bei einem vergleichbaren mit Benzin betriebenen Fahrzeug. Den gleichwohl typisierend und pauschalierend am objektiven Wert des tatsächlich genutzten Fahrzeugs anknüpfenden Nutzungswert hat der Arbeitnehmer aber auf Grund des mit § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG verfolgten Vereinfachungszweck hinzunehmen.

Schließlich wird der Entlohnungscharakter auch nicht durch ein überwiegend betriebliches Interesse widerlegt, weil die Fahrzeuge auch Werbe- und Akquisitionszwecken dienen. Der Senat verkennt nicht, dass der Umbau der Firmenfahrzeuge für den Betrieb mit Flüssiggas auch mit dem Ziel erfolgte, den Absatz an Autogas zu fördern. Jedoch stellt die Überlassung der Kfz -wie dargelegt- Arbeitlohn dar. Der in der Überlassung der Pkw liegende Entlohnungscharakter kann nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass mit dem Fahren mit Flüssiggas eine Werbewirkung verbunden sei und dadurch insbesondere auch die Glaubwürdigkeit der eigenen Werbeaussagen gewährleistet werde. Dieser Umstand tritt gegenüber den für die Entlohnung sprechenden Umständen, das überlassene Fahrzeug kostenlos privat nutzen zu dürfen, in den Hintergrund. Dies gilt im Streitfall erst recht, weil sich die überlassenen Firmenfahrzeuge -mit Ausnahme der relativ unauffälligen Werbeaufkleber- äußerlich nicht von gasbetriebenen Fahrzeugen und Fahrzeugen mit anderer Antriebsart unterscheiden. Die überlassenen Fahrzeuge lassen keine betriebsspezifische Herrichtung erkennen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO (Fortbildung des Rechts).

Auf den Antrag zur 2. war angesichts der Kostenentscheidung nicht mehr einzugehen.

43