

HVBG-INFO 19/2002

vom 10.7.2002

DOK 121.311

Nutzung "beamteneigener" Kraftfahrzeuge durch einen Arbeitnehmer für Privatfahrten als geldwerter Vorteil;
hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 26.7.2001
- VI R 122/98 -

Der BFH hat mit Urteil vom 26.7.2001 - VI R 122/98 - (s. Anlage)
Folgendes entschieden:

Leitsatz

1. Hat der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kfz entsprechend den Richtlinien des BMF vom 9. Juni 1973 (MinBIFin 1973, 306 ff.) über Beschaffung und Haltung "beamteneigener" Kraftfahrzeuge überlassen, bleibt der Arbeitgeber wirtschaftlicher Eigentümer des Kfz.
2. Bei der Wagenpflegepauschale in Höhe von 30 DM monatlich gemäß den vorgenannten Richtlinien handelt es sich um steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG.
3. Wird ein Kfz entsprechend den vorgenannten Richtlinien an einen Arbeitnehmer für Privatfahrten sowie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überlassen, erzielt der Arbeitnehmer daraus Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Der diesbezügliche geldwerte Vorteil ist nicht nach § 3 Nr. 13 EStG oder § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei.

Orientierungssatz

1. Das FA ist nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes gehindert, einen bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 zu ändern und dabei Sachbezüge des Arbeitnehmers aus der Kfz-Überlassung (Leitsatz 3) anzusetzen. Nach § 176 Abs. 2 AO 1977 besteht kein Vertrauensschutz. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Richtlinie über die Beschaffung und Haltung "beamteneigener" Kraftfahrzeuge überhaupt um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift i.S. des § 176 Abs. 2 AO 1977 handelt und nicht lediglich um eine behördeninterne Organisationsnorm. Die genannte Richtlinie enthält keine Aussage über die Besteuerung von möglichen geldwerten Vorteilen aus der Nutzung beamteneigener Kfz.
2. Die Sachverhalte, in denen wirtschaftliches Eigentum gegeben ist, sind dadurch gekennzeichnet, dass die formale äußere Rechtsmacht durch die im Innenverhältnis bestehenden Befugnisse begrenzt ist (vgl. BFH-Urteil vom 04.02.1998 XI R 35/97). Ob der Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (vgl. BFH-Urteile vom 20.09.1995 X R 94/92 und vom 27.11.1996 X R 92/92). Ist der nach Maßgabe des Privatrechts Berechtigte zugunsten eines Dritten derart von der Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausgeschlossen, dass er nicht mehr Verfügungsberechtigter ist, ist der Dritte wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1983 IV R 43/80).

Anlage

BFH-Urteil vom 26.7.2001 - VI R 122/98 -

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist leitender Angestellter einer Berufsgenossenschaft. Sein Arbeitgeber stellte ihm im Jahre 1988 gemäß den Richtlinien über Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 9. Juni 1973 (Ministerialblatt des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen --MinBIFin-- 1973, 306 ff.) ein Kfz zur Verfügung, das der Kläger in den Streitjahren 1990 bis 1993 auch privat nutzen durfte. Die Anschaffungskosten des Fahrzeugs, das dem Kläger zu Eigentum übertragen war, wies der Arbeitgeber als Forderung gegen den Kläger aus. Diese wurde in der in den Richtlinien vorgesehenen Weise abgeschrieben. Alle Betriebsnebenkosten übernahm der Arbeitgeber. Für die Nutzung des Kfz zu dienstlichen Zwecken erhielt der Kläger, der insoweit die Betriebskosten zu verauslagern hatte, eine Kilometervergütung entsprechend der zurückgelegten Fahrtstrecke (Ziff. 7 der Richtlinien). Für die Nutzung des Kfz zu privaten Zwecken sowie für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zahlte der Kläger an seinen Arbeitgeber eine kilometerabhängige Kostenpauschale entsprechend Ziff. 15.2 und 15.3 der Richtlinien. Für die Wagenpflege gewährte der Arbeitgeber dem Kläger eine Pauschale in Höhe von 30 DM monatlich entsprechend Ziff. 16.4 der Ausführungsanordnungen (AusfAO) zur Richtlinie (MinBIFin 1974, 58 ff.).

Im Februar 1993 übernahm der Kläger den "beamteneigenen" PKW von seinem Arbeitgeber gegen Zahlung von 12 174 DM zu ausschließlich eigenem Recht. Die Nutzung des Kfz zu privaten Zwecken sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die Übertragung des Kfz sowie die Wagenpflegepauschale unterwarf der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der für die Veranlagung des Klägers zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Pflegepauschale, die Differenz zwischen dem Übernahme- und dem Schätzpreis des PKW in Höhe von 1 826 DM sowie der Gebrauchsnutzen des PKW für die privaten Fahrten --einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte-- seien für die Streitjahre 1990 bis 1993 als Sachbezug vom Kläger zu versteuern.

Das FA erließ gegen die Kläger am 6. November 1995 nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1990 bis 1992. Für das Streitjahr 1993 erhöhte das FA im Einkommensteuerbescheid 1993 ebenfalls vom 6. November 1993 die vom Kläger erklärten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend den getroffenen Feststellungen. Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 1990, 1991 und 1992 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 legten die Kläger Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren wies das FA darauf hin, dass beabsichtigt sei, die bisher berücksichtigten Aufwendungen des Klägers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln wegen fehlender Nachweise nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. März 1997 wies das FA den Einspruch zurück und setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre höher fest. Es berücksichtigte bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit jeweils nur noch den Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 2 000 DM. Im Termin zur mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) haben die Beteiligten erklärt, sie gingen einvernehmlich davon aus, dass die von der Lohnsteuer-Außenprüfung beim Arbeitgeber des Klägers ermittelten "Ansatzwerte" für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zutreffend seien.

Das FG hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 1569 veröffentlichten Gründen abgewiesen. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus: Die Nutzung des Kfz für Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sei beim Kläger als Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu erfassen. Der geldwerte Vorteil sei nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem üblichen End-(Markt-)Preis am Abgabeort anzusetzen. Seine Höhe sei zu schätzen (§ 162 AO 1977), da keine Unterlagen oder Angaben über die konkreten Kosten des Kfz des Klägers vorlägen. Es biete sich in Anlehnung an Abschn. 31 Abs. 7 Nr. 1 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 1993 an, die Nutzung des Kfz zu privaten Zwecken je km mit 0,52 DM anzusetzen. Der Preisvorteil, den der Arbeitgeber dem Kläger durch die verbilligte Überlassung des Kfz zugewendet habe, sei Arbeitslohn, weil die Zuwendung ihre Ursache im Arbeitsverhältnis habe. Den "Marktpreis" für das vom Kläger übernommene Kfz habe das Gutachten, gegen das der Kläger keine Einwendungen erhoben habe, ermittelt. Zutreffend habe das FA auf den Marktpreis incl. Mehrwertsteuer abgestellt. Die Differenz zu dem vom Kläger gezahlten Übernahmepreis sei der geldwerte Sachbezug. Die sog. Pflegepauschalen seien Einnahmen in Geld (§ 8 Abs. 1 EStG). Bei ihnen handele es sich ebenfalls um Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die genannten Zuwendungen, deren geschätzte Höhe der Kläger nicht bestreite, seien nicht nach § 3 Nr. 13 EStG oder § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei. Die fraglichen Zuwendungen habe der Arbeitgeber auch nicht als Reisekosten gezahlt/vergütet, so dass auch § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 nicht eingreife. Es seien auch keine Umstände ersichtlich, die die Steuerverwaltung nach Treu und Glauben zu einer bestimmten Behandlung des Steuerfalls verpflichten könnten.

Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision, mit der sie einen Verstoß gegen die Denkgesetze sowie die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), der §§ 2 Abs. 1, 3 Nr. 13, 8 Abs. 1 und 2 EStG sowie des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 rügen.

Zur Begründung tragen die Kläger vor, die Nutzung des eigenen PKW falle unter keine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG. Sein Arbeitgeber habe ihm, dem Kläger, das fragliche Kfz bereits im Jahre 1988 mit der Auflage übereignet, das Kfz nach Maßgabe der Richtlinien über die Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge dienstlich einzusetzen. Eigentümer und Halter sei seither allein er, der Kläger, gewesen. Er habe im Februar 1993 mit seinem Arbeitgeber lediglich vereinbart, dass das fragliche Kfz aus den früher vereinbarten Bindungen entlassen werde. Diese Bindungen hätten im Wesentlichen in der Verpflichtung bestanden, das Kfz für Dienstfahrten zur Verfügung zu stellen. Der Wert dieser Bindungen für den Arbeitgeber sei keineswegs niedriger gewesen, als der für die Entlassung aus den Bindungen gezahlte

Betrag von 12 174 DM. Bei der Wagenpflegepauschale von monatlich 30 DM handele es sich ebenfalls nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Die Pflegepauschale habe der Arbeitgeber allein aus betrieblicher Veranlassung gezahlt, um damit sicherzustellen, dass das Kfz bei Dienstfahrten sauber aussehe. Die Pauschale sei bei Anwendung von Abschn. 22 Abs. 2 Satz 2 LStR 1990 steuerfrei. Das vorinstanzliche Urteil verstoße gegen § 3 Nr. 13 EStG und § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977. Die Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Kfz seien Reisekostenvergütungen. Der Arbeitgeber habe die Betriebskosten des Kfz mit Ausnahme der für die Privatfahrten zugewendet. Die Reisekosten seien aus öffentlichen Kassen nach den Richtlinien und den dazu ergangenen Ausführungsanordnungen geleistet worden. Diese Richtlinien hätten nichts anderes geregelt als die zweckmäßige Durchführung von Dienstfahrten und die materielle Abwicklung.

Das angefochtene Urteil beruhe schließlich auf einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung. Der Arbeitgeber sei nach den Richtlinien des BMF über Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge verfahren. Diese Richtlinien seien weiterhin in Kraft. Ein Rückgriff auf die LStR sei ausgeschlossen, da die Richtlinien über die Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge den LStR als Sonderregelung vorgingen. Der Grundsatz von Treu und Glauben verbiete eine nachträgliche Besteuerung. Bei den beim Arbeitgeber des Klägers durch das Betriebsstätten-FA durchgeführten Außenprüfungen sei die Behandlung der beamteneigenen Kfz stets Prüfungsgegenstand gewesen. Die Handhabung durch den Arbeitgeber sei nicht beanstandet worden, auch nicht bei der Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum vom 1. März 1987 bis 30. Juni 1990.

Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben sowie die Bescheide des FA für 1990 und 1991, zuletzt vom 22. Juni 2001, und für 1992 und 1993 jeweils vom 6. November 1995 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. März 1997 dahin gehend zu ändern bzw. aufzuheben, dass die Besteuerung aus der Überlassung des sog. beamteneigenen PKW entfällt.

Das FA beantragt, die Revision mit den Gründen der Vorentscheidung zurückzuweisen. Ergänzend führt es aus, die Nutzung des eigenen Kfz falle zwar unter keine Einkunftsart, auch sei der "Erwerb" des eigenen Kfz denkgesetzlich nicht möglich. Der Arbeitnehmer, der in den Richtlinien bezeichnenderweise auch "Inhaber" genannt werde, unterliege jedoch in Bezug auf das ihm übereignete Kfz derart engen Beschränkungen, dass der Arbeitgeber als wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977) des "beamteneigenen" Kfz anzusehen sei.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Keinen Bestand kann das angefochtene Urteil insoweit haben, als das vorinstanzliche Urteil den geldwerten Vorteil des Klägers aus der im Februar 1993 erfolgten Übernahme des beamteneigenen Kfz zu ausschließlich eigenem Recht mit 1 826 DM angenommen hat. Insoweit fehlen hinreichende tatsächliche Feststellungen. Ein möglicher geldwerter Vorteil des Klägers bemisst sich im Falle einer verbilligten Überlassung des Kfz nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr 1993 geltenden Fassung nach den "üblichen Endpreisen am Abgabeort" vermindert um eine Gegenleistung des Arbeitnehmers. Zu der Höhe des üblichen Endpreises des fraglichen Kfz am Abgabeort enthält das angefochtene Urteil keine hinreichenden Feststellungen. Das FG hat insoweit im Tatbestand des Urteils lediglich ausgeführt, der "Schätzwert des PKW" habe im Februar 1993 14 000 DM incl. Mehrwertsteuer betragen, während der Kläger dafür lediglich 12 174 DM an seinen Arbeitgeber gezahlt habe.

Die Sache ist insoweit nicht spruchreif. Das FG wird auch dem Einwand des Klägers nachzugehen haben, Kfz mit einer vergleichbaren Laufleistung würden überwiegend unter Privaten gehandelt, so dass die Mehrwertsteuer bei der Ermittlung des üblichen Endpreises am Abgabeort keine Rolle spiele.

2. Die Revision ist ebenfalls begründet, als das FA die Wagenpflegepauschale als Arbeitslohn erfasst hat. Bei der Wagenpflegepauschale handele es sich um steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG. Nach Ziff. 16.1. der AusfAO zu Ziff. 7.2.3. der Richtlinien über die Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge wird dem Inhaber anheim gestellt, das Kfz pflegen zu lassen oder selbst zu pflegen. Bei Fremdpflege sind die Kosten im Einzelnen durch Rechnungsbelege nachzuweisen. Für Selbstpflege wird eine Pauschalentschädigung gewährt, welche nach Ziff. 16.4. AusfAO 30 DM monatlich beträgt. Die Pflegepauschale wird nicht zusätzlich zur Kilometervergütung gezahlt, sondern monatlich gegen Quittung aus der Kilometervergütung bzw. aus der Rücklage entnommen (Ziff. 16.1 AusfAO).

Dass keine Einzelabrechnung, sondern eine pauschale Abgeltung der Aufwendungen für die Wagenpflege stattgefunden hat, widerspricht nicht der Annahme eines nichtsteuerbaren Auslagenersatzes (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. August 1995 VI R 30/95, BFHE 178, 350, BStBl II 1995, 906; vom 6. März 1980 VI R 65/77, BFHE 129, 559, BStBl II 1980, 289). Es handelte sich bei der Wagenpflegepauschale in Höhe von 30 DM monatlich zudem um einen kleinen Betrag. Dieser übersteigt erfahrungsgemäß den durchschnittlich monatlich entstehenden Aufwand für die Wagenpflege nicht.

3. Dagegen hat das FG zutreffend entschieden, dass es sich bei der Überlassung des beamteneigenen Kfz an den Kläger für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um Sachlohn handelt. Dementsprechend liegt in der Zahlung der Kilometervergütung für die vom Kläger dienstlich gefahrenen Wegstrecken auch nicht die Zahlung von Barlohn i.S. des § 8 Abs. 1 EStG.

a) Der Einwand des Klägers, er sei Eigentümer des fraglichen Fahrzeugs gewesen und könne deshalb aus dessen Nutzung keinen geldwerten Vorteil gezogen haben, greift nicht durch. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen ist der Arbeitgeber des Klägers bis zum Februar 1993 trotz der im Jahre 1988 erfolgten Übereignung des beamteneigenen Kfz an den Kläger wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977) des fraglichen Kfz gewesen. Nach § 39 Abs. 1 AO 1977 sind Wirtschaftsgüter zwar grundsätzlich dem (zivilrechtlichen) Eigentümer zuzurechnen. Dies gilt jedoch nach § 39 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 dann nicht, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Die Sachverhalte, in denen wirtschaftliches Eigentum gegeben ist, sind dadurch gekennzeichnet, dass die formale äußere Rechtsmacht durch die im Innenverhältnis bestehenden Befugnisse begrenzt ist (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 1998 XI R 35/97, BFHE 185, 121, BStBl II 1998, 542). Ob der Berechtigte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (BFH-Urteile vom 20. September 1995 X R 94/92, BFHE 178, 429, BStBl II 1996, 186; vom 27. November 1996 X R 92/92, BFHE 182, 104, BStBl II 1998, 97). Ist der nach Maßgabe des Privatrechts Berechtigte zugunsten eines Dritten derart von der Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausgeschlossen, dass er nicht mehr Verfügungsberechtigter ist, ist der Dritte wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 1983 IV R 43/80, BFHE 139, 36, BStBl II 1983, 631).

Zwar hatte der Kläger im Streitfall auch den Besitz und die Nutzungsmöglichkeit an dem Fahrzeug inne; aufgrund der sich aus den Richtlinien über die Beschaffung und Haltung beamteneigener Kraftfahrzeuge und den dazu ergangenen Ausführungsanordnungen ergebenden Bindungen konnte der Kläger aber nicht über das Kfz verfügen oder es verwerten. Nach Ziff. 4.1 der Richtlinien übernimmt die Verwaltung das Kfz vom Hersteller und übereignet es dem betreffenden Bediensteten unter Vorbehalt des Widerrufs als "beamteneigenes" Kfz. Bis zur völligen Tilgung des für die Beschaffung aufgewendeten und dem Inhaber zum Soll gestellten Betrages unterliegt das Kfz den Verfügungsbeschränkungen der Ziff. 15. Die oberste Behörde kann zudem die Zuweisung des "beamteneigenen" Kfz aus dienstlichen Gründen widerrufen (Ziff. 4.3 der Richtlinien), so z.B. wenn ein "beamteneigenes" Fahrzeug für den Dienstposten nicht mehr erforderlich ist (Ziff. 10 AusfAO). Zudem erlischt die Zuweisung des Kfz u.a. dann, wenn der Inhaber aus dem Dienstverhältnis ausscheidet oder in den Ruhestand versetzt wird (Ziff. 9. AusfAO). Das Kfz ist dann vom Inhaber an die Behörde zurückzugeben und zurück zu übereignen (Ziff. 4.3 der Richtlinien bzw. Ziff. 10.2 der AusfAO), die es sodann einem anderen Bediensteten übereignen kann. Das Kfz darf, solange es für dienstliche Zwecke verwendet wird, ohne Genehmigung der obersten Behörde nicht veräußert, verpfändet oder einem Dritten überlassen werden (Ziff. 15.1 der Richtlinien). Der Inhaber darf das Kfz zwar auch zu außerdienstlichen Fahrten auf eigene Kosten benutzen (Ziff. 15.2 der Richtlinien), er hat dafür aber seinem Arbeitgeber eine nach der Fahrtstrecke gestaffelte Erstattung der Betriebsstoffkosten sowie eine Wegstreckenentschädigung zu zahlen. Gemäß Ziff. 15.4 der Richtlinien erlöschen erst mit der vollständigen Tilgung des Ankaufssollbetrages die Verfügungs- und Benutzungsbeschränkungen der Ziff. 15.1 und 15.2. Sofern das Kfz aber noch für Dienstzwecke benutzbar ist, hat es der Inhaber bei Vorliegen eines dienstlichen Bedürfnisses weiter hierfür zu verwenden. Zudem erhält der Inhaber des Kfz für den Betrieb, die Instandsetzung und die Pflege des Kfz vom Arbeitgeber eine Kilometervergütung nach Ziff. 7 der Richtlinien. Der Arbeitgeber trägt ferner die Kosten der Versicherung sowie die Kfz-Steuer (Ziff. 9 und Ziff. 10 der Richtlinien).

b) Das fragliche "beamteneigene" Kfz nutzte der Kläger auch nicht als Eigenbesitzer, so dass die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO 1977 nicht vorliegen. Neben der objektiven Herrschaftsmacht über das fragliche Wirtschaftsgut muss als subjektives Tatbestandsmerkmal für den Eigenbesitz der Herrschaftswille vorliegen, das Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer bzw. Berechtigter zu besitzen. Der Herrschaftswille muss dahin gehen, den Berechtigten i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO 1977 von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 39 AO 1977 Tz. 51). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Da der Kläger in dem hier fraglichen Zeitraum das Kfz entsprechend den Vorgaben der Richtlinien und damit entsprechend dem Willen des Arbeitgebers genutzt hat, hatte er keinen Herrschaftswillen, sondern nutzte das Kfz als Fremdbesitzer.

c) Da das wirtschaftliche Eigentum an dem Kfz somit dem Arbeitgeber des Klägers zuzurechnen ist, handelt es sich bei den an den Kläger gezahlten Kilometervergütungen für dienstliche Fahrten um nach § 3 Nr. 50 2. Alternative EStG steuerfreien Auslagenersatz. Der in der Zurverfügungstellung des Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Privatfahrten liegende geldwerte Vorteil ist als Sachbezug zu erfassen.

4. Der aus der Überlassung des PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Privatfahrten herrührende geldwerte Vorteil ist nicht nach § 3 Nr. 13 EStG oder § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei. Der Arbeitgeber hat dem Kläger insoweit keine Reisekostenvergütungen gezahlt, sondern ein Kfz zur Verfügung gestellt und dessen Betriebskosten getragen.

5. Zutreffend hat das FA und ihm folgend das FG als geldwerten Vorteil für die Privatfahrten und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Klägers einen Betrag in Höhe von 0,42 DM bzw. ab 1993 0,52 DM zugrunde gelegt. Aus Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1993 ergeben sich zwar vier Berechnungsmethoden, nach denen der Nutzungsvorteil ermittelt werden kann. Der Kläger hat sich jedoch nicht gegen die vom FA zugrunde gelegte Methode gewandt.

6. Das FA war nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes daran gehindert, die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1992 nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 1977 zu Lasten des Klägers zu ändern und die Einkommensteuer 1993 abweichend von der vom Kläger abgegebenen Steuererklärung festzusetzen. § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 findet keine Anwendung, da zur Besteuerung der Nutzung von "beamteneigenen" Kfz bislang keine Entscheidung des BFH ergangen ist. Auch nach § 176 Abs. 2 AO 1977 besteht kein Vertrauensschutz. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Richtlinie über die Beschaffung und Haltung "beamteneigener" Kraftfahrzeuge überhaupt um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift i.S. des § 176 Abs. 2 AO 1977 handelt und nicht lediglich um eine behördeninterne Organisationsnorm. Die genannte Richtlinie enthält keine Aussage über die Besteuerung von möglichen geldwerten Vorteilen aus der Nutzung beamteneigener Kfz.

7. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:

a) Soweit das FA in der Einspruchsentscheidung vom 4. März 1997 gegenüber den Änderungsbescheiden für die Streitjahre 1990 bis 1992 jeweils vom 6. November 1995 eine Verböserung vorgenommen hat und die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht mehr berücksichtigte, sondern statt dessen jeweils nur den Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 2 000 DM angesetzt hat, wird das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob diese Verböserung nach Maßgabe der Ausführungen im BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000 IX R 62/97 (BFH/NV 2001, 224) zulässig war oder ob insoweit die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 1977 vorliegen.

b) Soweit das FA die fraglichen Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für das Streitjahr 1993 in der Einspruchsentscheidung vom 4. März 1997 nicht mehr anerkannt hat, wäre eine uneingeschränkte Verböserung aufgrund § 367 Abs. 2 AO 1977 möglich, da das FA die Einkommensteuer 1993 im Bescheid vom 6. November 1995 erstmalig festgesetzt hatte und dementsprechend vor der Verböserung kein Änderungsbescheid ergangen ist. Das FG wird Feststellungen dazu zu treffen haben, ob dem Kläger, der insoweit die Feststellungslast trägt, die geltend gemachten Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstanden sind.

c) Hinsichtlich des geldwerten Vorteils aus der Nutzung des Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weist der Senat darauf hin, dass die im vorinstanzlichen Urteil genannten, vom Kläger als Sachbezug zu versteuernden Beträge für das Streitjahr 1990 nur den Zeitraum vom 1. Juli 1990 bis zum 31. Dezember 1990 (100 DM) und für das Streitjahr 1993 nur den Zeitraum vom 1. Januar 1993 bis zum 30. Juni 1993 (166 DM) betreffen dürften. Dagegen hat das FA in den streitbefangenen Bescheiden für 1990 und 1993 im Änderungsbescheid für das Streitjahr 1990 und im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1993 in den streitbefangenen Bescheiden für 1990 und 1993 die vorgenannten Beträge verdoppelt, weil es sich dabei jeweils nur um Halbjahresbeträge handelte.

d) Das FG wird in diesem Zusammenhang auch das Vorbringen des Klägers zu berücksichtigen haben, er habe in dem Zeitraum, der Gegenstand der Außenprüfung bei seinem Arbeitgeber gewesen ist, eine

Wegstrecke von 2 511 km (ca. 50 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) mit dem Kfz zurückgelegt. Sofern die Beteiligten hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem fraglichen Kfz eine tatsächliche Verständigung getroffen haben sollten, könnten nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO 1977 zusätzliche Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Kfz in Höhe der jeweiligen Beträge nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zu berücksichtigen sein.

e) Hinsichtlich des geldwerten Vorteils aus der Nutzung des Kfz für Privatfahrten dürfte der für den Zeitraum von 1. Januar bis 31. Dezember 1991 im Urteil genannte Betrag von 1 240 DM nach Lage der Akten keine Bestätigung erfahren. Aus der entsprechenden Aufstellung, die die Beteiligten gemäß der von ihnen in der mündlichen Verhandlung abgegebenen Erklärungen in Bezug genommen haben, ergibt sich ein Betrag von 698 DM (345 DM + 353 DM). Gleiches gilt für den im Urteil angeführten Betrag für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 1992 in Höhe von 3 456 DM. Nach Aktenlage dürfte statt dessen für das gesamte Jahr 1992 --und nicht nur für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 30. Juni-- ein Betrag in Höhe von 1 432 DM vom FA angesetzt worden sein.

Fundstelle

BFHE 196, 165

BStBl II 2001, 844

BFH/NV 2002, 102-105

HFR 2002, 8-10

DStRE 2002, 65-68

KFR F 3 EStG § 8, 1/02, S 43 (H 2/2002)

NZA-RR 2002, 258-261

BB 2002, 1297-1300