

# Merkblatt

## Einsatzfahrzeuggestellung in der Feuerwehr

(Rechtsstand 05.07.2012)

Dieses Merkblatt soll einen Überblick über die ertragsteuerrechtlichen Rahmenbedingungen **Einsatzfahrzeuggestellung im Dienst der Feuerwehr** geben.

### Problemstellung:

Der Feuerschutzträger stellt bei bestimmten Dienstgruppen (bspw. Bezirksbrand-, Kreisbrand-, Stadtbrandmeistern) sowie bei bestimmten Dienstarten (bspw. Brandmeister vom Dienst) den Feuerwehrangehörigen ein Einsatzfahrzeug zur Verfügung. Im Rahmen der Dienstpflichten kommt es u.A. dazu, dass **das Einsatzfahrzeug nicht nur für rein dienstliche Fahrzwecke eingesetzt wird**. Bspw. muss der Brandmeister vom Dienst das zur Verfügung gestellte **Einsatzfahrzeug aufgrund der dienstlich geforderten durchgängigen Dienst- und Alarmbereitschaft** ständig, **auch während der Freizeit, mitführen**.

### Lösung der Jurisprudenz:

Aufgrund der veröffentlichten Jurisprudenz stellt die Kfz-Gestellung (hier: Einsatzfahrzeug) durch den Arbeitgeber (hier: Feuerschutzträger) bei einer Rufbereitschaft (hier: durchgängige Dienst- und Alarmbereitschaft) **keinen steuerpflichtigen wie sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn** dar.

Das Urteil des **Bundesfinanzhof in München vom 25.05.2000 (Az.: VI R 195/98)** stellt bei der Gesamtwürdigung entscheidend darauf ab, dass der Arbeitgeber mit der Kfz-Gestellung allein das Ziel verfolgte, dass die Arbeitnehmer beim Auftreten von Störungen an der Elektrizitätsversorgung schnellstmöglich mit der Schadenbeseitigung beginnen konnten. Hinzu kam, dass die Auswahl der betreffenden Arbeitnehmer nach objektiven Kriterien je nach Art und Tätigkeit erfolgte, für die die Arbeitnehmer eingestellt waren. Die betriebsfunktionale Zielsetzung wurde deutlich insbesondere auch in der Art der Einsatzfahrzeuge, nämlich Transporter, Kombifahrzeuge, Pkw mit Heckklappen sowie dem in ihnen zur Schadenbeseitigung mitgeführten Material.

Insbesondere durch das aktuellere Urteil des **Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.08.2007 (Az.: 1 K 11553/04)** ergibt sich, dass die Zielsetzung des Feuerschutzträgers (im Urteilsfall der Landkreis als Träger des Rettungsdienstes) die Fahrzeugüberlassung als notwendiges „eigenbetriebliches Interesse“ erzwingt. „Verfolgt ein Landkreis mit der Kfz-Gestellung für einen Technischen Einsatzleiter bei größeren Unfällen allein das Ziel, dass die örtliche Einsatzleitung bei einer Alarmierung schnellstmöglich am Einsatzort eintreffen kann, und macht die äußere Erscheinung des Einsatzfahrzeuges die Verwendung bei privaten Fahrten eher lästig als angenehm, so ist ein geldwerter Vorteil zu verneinen.“ Eine private, eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit muss der Arbeitgeber dienstbedingt dulden und führt nicht zu einem Vorteil (Sachbezug) mit Belohnungswirkung. Die Begleitumstände (Einsatzfahrzeug i.S.d. Straßenverkehrsordnung) des überlassenen Fahrzeugs führen im Weiteren dazu, dass eine private Nutzung nach allgemeiner Anschauung nicht unterstellt werden kann – denn, „wer würde schon mit einem Einsatzfahrzeug der Feuerwehr freiwillig zu einer privaten Überlandfahrt abends mit seiner Freundin oder Ehefrau aufbrechen?“

### Wichtige Kriterien die erfüllt sein müssen:

1. **Es muss sich um eine Einsatzfahrzeug der Feuerwehr handeln (Blaulicht und akustische Warneinrichtung nach § 52 Abs.3 Nr.4, § 55 Abs.3 StVZO).**
2. **Die Fahrzeugüberlassung muss im Rahmen eines geregelten Dienstes vom Wehrführer ...bzw. Feuerschutzträger angeordnet sein.**
3. **Die Übernahme hoheitlicher Aufgaben muss Bestandteil des Dienstes sein (sog. „Brandmeister vom Dienst“; Bezirksbrand-, Kreisbrand-, Stadtbrandmeister).**

### Anlagen

Niedersächsisches FG Urteil vom 24.08.2007 - 1 K 11553/04  
BFH Urteil vom 25.05.2000 - VI R 195/98

## Niedersächsisches FG Urteil vom 24.08.2007 - 1 K 11553/04

**Entscheidungsstichwort: Kfz-Gestellung für private Fahrten - ausnahmsweise kein geldwerter Vorteil**

### Leitsatz

- 1. Grundsätzlich liegt in der Gestellung eines Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für private Fahrten ein geldwerter Vorteil.**
- 2. Diese Regel gilt nicht ausnahmslos. Verfolgt ein Landkreis mit der Kfz-Gestellung für einen Technischen Einsatzleiter bei größeren Unfällen allein das Ziel, dass die örtliche Einsatzleitung bei einer Alarmierung schnellstmöglich am Einsatzort eintreffen kann, und macht die äußere Erscheinung des Einsatzfahrzeuges die Verwendung bei privaten Fahrten eher lästig als angenehm, so ist ein geldwerter Vorteil zu verneinen.**

Normenkette EStG § 8 Abs. 1 Streitjahr(e) 2002

### Tatbestand

Der Kläger ist hauptberuflich als Lehrrettungsassistent beim Deutschen Roten Kreuz nicht selbstständig beschäftigt.

Ferner ist er u.a. ehrenamtlich als Technischer Einsatzleiter im Rahmen der vom Landkreis X eingerichteten "örtlichen Einsatzleitung" tätig. Die Einrichtung der örtlichen Einsatzleitungen als Führungsgruppe beruht auf dem Niedersächsischen Rettungsdienstgesetz. Die örtliche Einsatzleitung kommt zum Einsatz insbesondere bei größeren Unfällen mit zahlreichen Verletzten. Die örtliche Einsatzleitung besteht aus einem leitenden Notarzt und einem technischen Einsatzleiter. Dem technischen Einsatzleiter steht ein Sonderfahrzeug mit Blaulicht, Martinshorn, Sprech- und Mobilfunk zur Verfügung, mit dem er bei einer Alarmierung den leitenden Notarzt abholt und mit ihm gemeinsam zur Einsatzstelle fährt. Der Kläger teilte sich die jeweils eine Woche dauernde Rufbereitschaft für diesen Dienst im Streitjahr mit 8 Kollegen; das heißt, dass er im Jahr 2002 alle 8 Wochen eine Woche durchgehend Rufbereitschaft hatte. Während dieser Bereitschaftswoche musste der Kläger das Sonderfahrzeug auf Anordnung des Landkreises ständig bei sich führen, um Verzögerungen bei der Alarmierung zu vermeiden. Deshalb musste der Kläger, wenn er sich nicht zu Hause aufhielt, das Fahrzeug zu jedem beruflichen oder privaten Ziel mitnehmen. Der Kläger erhielt im Streitjahr für diese ehrenamtliche Tätigkeit eine Aufwandsentschädigung von EUR 1.023,60, die der Beklagte als Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 Einkommensteuergesetz - EStG -) behandelte. Der Kläger benutzte im Streitjahr während seiner Bereitschaftswochen als technischer Einsatzleiter das ihm zur Verfügung gestellte Einsatzfahrzeug auf einer Gesamtstrecke von 1.378 Kilometern auf Fahrten, deren Anlass privater Natur war.

Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob dem Kläger für diese Privatfahrten mit dem Einsatzfahrzeug ein geldwerter Vorteil als steuerliche Einnahme zuzurechnen ist.

Der Beklagte vertrat im Steuerfestsetzungsverfahren die Auffassung, dass jedwede private Nutzung des Einsatzfahrzeugs als geldwerter Vorteil steuerlich zu erfassen sei. Allenfalls die Fahrten zu der Dienststelle könnten dabei außer Betracht bleiben. Da der Kläger hierzu keine Angaben gemacht habe, seien die Privatfahrten in voller Höhe mit einem Pauschsatz von 0,52 DM pro Kilometer steuerlich als Einnahme zu erfassen. Im Einkommensteuerbescheid vom 25.09.2003 erfasste der Beklagte einen geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung des Einsatzwagens in Höhe von EUR 356,40 als Einnahmen bei den Einkünften des Klägers aus nicht selbstständiger Arbeit.

Die Kläger machten im Einspruchsverfahren geltend, die Nutzung des Einsatzwagens auch zu privaten Fahrten sei durch die Dienstordnung des Landkreises zwingend vorgeschrieben. Außerdem lägen alle Vorteile, die sich im Allgemeinen aus einer privaten Nutzung eines Einsatzwagens ergeben würden, im Streitfall nicht vor. Das Einsatzfahrzeug sei angefüllt mit dienstlicher Ausrüstung. Es stehe praktisch kein Kofferraum zur Verfügung. Ständig müsse der Funkverkehr abgehört werden. Das Fahrzeug sei auffällig; man könne sich als Privatperson nicht "normal" bewegen. Es bestünden Parkprobleme, weil das Fahrzeug wegen der Ausrüstung und ihres Wertes nicht überall abgestellt werden könne. Das Fahrzeug stünde nur alle acht Wochen für eine Woche zur Verfügung, sei also nicht wie ein normaler Dienstwagen ständig auch für private Zwecke nutzbar.

Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Im Klageverfahren wiederholen die Kläger ihre Einwendungen gegen die angefochtene Steuerfestsetzung. Der angesichts der Nachteile, die mit der verpflichtenden Nutzung des Einsatzfahrzeugs verbunden seien, eigentlich zu vernachlässigende Vorteil liege allein in den bei den privaten Fahrten mit dem Einsatzfahrzeug erzielten Benzinersparnis von rund 66 EUR.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 08.06.2004, das Schreiben des Landkreises X vom 16.11.2000 (Bl. 14 der Einspruchsakte des Beklagten) und auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze verwiesen.

Der Senat hat den Rechtsstreit gemäß § 6 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO - mit Beschluss vom 04.07.2007 dem Berichtersteller zur Entscheidung übertragen.

Die Kläger beantragen, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2004 und Änderung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 25.09.2003 die Einkommensteuer in der Weise herabzusetzen, dass der bisher bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit berücksichtigte geldwerte Vorteil von 356,40 EUR gänzlich gestrichen wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

#### Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Die angefochtene Steuerfestsetzung und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Die private Nutzung des gestellten Einsatzfahrzeuges während der Bereitschaftswochen führt beim Kläger nicht zu einer Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist die Gestellung eines Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für private Fahrten in aller Regel ein geldwerter Vorteil (vgl. § 8 Abs. 1 Einkommensteuergesetz - EStG -) und damit Arbeitslohn, soweit es sich um Arbeitnehmer handelt (vgl. dazu BFH, Urteil vom 25.05.2000 - VI R 195/98 -BStBl. II 2000, 690) oder steuerpflichtige Einnahme im Sinne von § 2 Abs. 1 EStG bei den Beziehern anderer Einkünfte (BFH, Urteil vom 27.07.1988 - I R 28/87 -BStBl. II 1989, 449), wobei § 8 Abs. 1 EStG auf die dort nicht genannten Einkunftsarten entsprechend angewandt wird (BFH, Urteile vom 13.12.1973 - I R 136/72 - BStBl. II 1974, 210 und vom 16.01.1975 - IV R 180/71 - BStBl. II 1975, 526).

Diese Regel gilt allerdings nicht ausnahmslos. Eine steuerpflichtige Einnahme liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann nicht vor, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls auch nicht im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Leistung ihres Empfängers darstellt, sondern sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Aufwendenden erweist (BFH, Urteile vom 22.03.1985 - VI R 170/82 - BStBl. II 1985, 529; - VI R 82/83 - BStBl. II 1985, 532; - VI R 26/82 - BStBl. II 1985, 641 und vom 04.06.1993 - VI R 95/92 - BStBl. II 1993, 687).

Im Urteil vom 27.07.1988 (I R 28/87 - BStBl. 1989, 449) hat der BFH demgemäß die von einem Filmproduzenten getragenen Kosten für die Beförderung einer Schauspielerin zu verschiedenen Drehorten in der Bundesrepublik nicht als geldwerten Vorteil bei ihren Einkünften aus selbstständiger Arbeit erfasst, weil es in dem überwiegenden betrieblichen Interesse des Filmproduzenten lag, die Künstler jeweils zusammen zu den einzelnen Produktionsorten zu befördern, um so die zur Verfügung stehende Produktionszeit optimal nutzen zu können und die Gewähr zu haben, dass die engagierten Künstler ständig zur Verfügung stehen.

In einer weiteren Entscheidung vom 25.05.2000 (IV R 195/98 - BStBl. II 2000, 690) hat der BFH die Gestellung eines Werkstattwagens im Rahmen von sich wiederholenden einwöchigen Rufbereitschaften an einen Monteur auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ebenfalls nicht als einen als Arbeitslohn zu besteuern den geldwerten Vorteil behandelt. Unter Berücksichtigung der Begleitumstände, wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und der besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck kam der BFH in dem dort entschiedenen Fall zu dem Ergebnis, dass die Fahrzeugüberlassung im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt war.

Ausgehend von diesen Grundsätzen, die für alle in Betracht kommenden Einkunftsarten gleichermaßen gelten, erweist sich der dem Kläger gewährte Vorteil der privaten Nutzung des Einsatzfahrzeuges nicht als Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils. Nach den Feststellungen des Gerichts überließ der Landkreis X dem Kläger das Einsatzfahrzeug während der einwöchigen Rufbereitschaften auch für private Fahrten ausschließlich deshalb, um die bestmögliche Einsatzfähigkeit der örtlichen Einsatzleitung und damit die Erledigung der Aufgaben des Landkreises zu gewährleisten. Mit der Kfz-Gestellung verfolgte der Landkreis allein das Ziel, dass die örtliche Einsatzleitung bei einer Alarmierung schnellstmöglich am Einsatzort eintreffen konnte. Dies ergibt sich zweifelsfrei aus dem Schreiben des Landkreises X an den Beklagten vom 16.11.2000 (Bl. 14 der Einspruchsakte des Beklagten). Es liegt auf der Hand, dass der Kläger den Unfallort schneller erreichen kann, wenn er das Einsatzfahrzeug so, wie vom Landkreis angeordnet, ständig - also auch bei privaten Fahrten - mit sich führt, als wenn er zunächst mit seinem Privatfahrzeug nach Hause oder zu einer Dienststelle fahren müsste, um dort das Einsatzfahrzeug zu übernehmen und erst anschließend zur Unfallstelle zu fahren. Deshalb war die Überlassung des Einsatzfahrzeuges auch für private Fahrten des Klägers für den vom Landkreis X verfolgten Zweck besonders geeignet und dem Kläger vom Landkreis X zwingend vorgeschrieben. Die Auswahl der durch die Kfz-Gestellung während der einwöchigen Rufbereitschaft "begünstigten" technischen Einsatzleiter erfolgte nach den vom Landkreis aufgestellten Dienstplänen, also nach objektiven Kriterien. Die Einteilung der technischen Einsatzleiter zu den Rufbereitschaften erfolgte auch nicht zu dem Zweck, diesen durch die Überlassung der Einsatzfahrzeuge auch für private Fahrten eine Vergünstigung zu gewähren. Dies ergibt sich schon aus dem festen achtwöchigen Turnus der Rufbereitschaften. Die äußere Erscheinung des Einsatzfahrzeuges, seine Ausrüstung und die damit notwendig verbundenen besonderen Vorkehrungen zum Schutz gegen Beschädigung und Diebstahl, machten Verwendung bei privaten Fahrten eher lästig als angenehm. Der einzig messbare Vorteil, den der Kläger bei der Nutzung des Einsatzfahrzeuges bei privaten Fahrten erlangt hat, ist, wie der Kläger zutreffend vorgetragen hat, die Ersparnis der Benzinkosten, die ihm bei diesen Fahrten bei Benutzung des eigenen PKW entstanden wären. Weitere Vorteile, etwa eine längere Nutzungsdauer des eigenen Fahrzeugs oder geringere Reparaturkosten, sind angesichts der geringen Nutzung des Einsatzfahrzeuges zu privaten Zwecken und der lediglich einwöchigen Nutzung in einem achtwöchigen Turnus nicht feststellbar.

Der Vorteil des Klägers aus der privaten Nutzung des Einsatzfahrzeuges ist also gering und kann angesichts der ganz überwiegenden Interessen des Landkreises an der Erledigung seiner öffentlichen Aufgaben und der daraus folgenden Verpflichtung des Klägers, das Einsatzfahrzeug ständig bei sich zu führen, vernachlässigt werden.

Da im Streitfall eine Einnahme im Sinne eines geldwerten Vorteils nicht vorliegt und bereits aus diesem Grund der angefochtene Einkommensteuerbescheid zu ändern ist, kommt es nicht mehr darauf an, dass der Beklagte den von ihm erfassten geldwerten Vorteil unzutreffend bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit erfasst hat.

## **BFH Urteil vom 25.05.2000 - VI R 195/98**

**Entscheidungsstichwort: Kfz-Gestellung durch den Arbeitgeber für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Ausnahmefällen kein Arbeitslohn**

### **Leitsatz**

- 1. Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung, so ist der darin liegende Vorteil in aller Regel als Arbeitslohn zu erfassen.**
- 2. Erweist sich die Kfz-Gestellung jedoch unter objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls ausnahmsweise lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Arbeitgebers, so wird der Vorteil nicht "für" die Beschäftigung gewährt und stellt deshalb keinen Arbeitslohn dar.**
- 3. Die Überlassung eines Werkstattwagens zur Durchführung von Reparaturen an Energieversorgungseinrichtungen im Rahmen einer Wohnungsrufbereitschaft führt auch dann nicht zu Arbeitslohn, wenn das Fahrzeug in dieser Zeit für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung steht.**

Normenkette EStG § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Verfahrensgang FG Baden-Württemberg (EFG 1999, 383; LEXinform-Nr. 0550532)

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die lohnsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Firmenfahrzeugen an Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Dauer einer Wohnungsrufbereitschaft.

Bei der X-Energie AG (Klägerin und Revisionsbeklagte –Klägerin–), der Rechtsnachfolgerin der Z-Energieversorgung AG, fand im September 1995 eine Außenprüfung auf dem Gebiet der Lohnsteuer statt, die sich auf den Zeitraum 1. Oktober 1991 bis 31. Juli 1995 erstreckte. Dabei stellte der Außenprüfer fest, dass Arbeitnehmern der Klägerin während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaften speziell ausgestattete Dienstfahrzeuge auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung standen. Alle diese Einsatzfahrzeuge (Transporter, Kombifahrzeuge oder PKW mit Heckklappe) waren für die Behebung von Schäden und Störungen an Anlagen der Stromversorgung mit Materialien und Werkzeugen ausgerüstet; bei den PKW war in der Regel die hintere Sitzbank entweder ausgebaut oder aber mit Einsatzmaterialien belegt. Während der Dauer der jeweils einwöchigen Wohnungsrufbereitschaften mussten die dazu eingeteilten Arbeitnehmer im Anschluss an den regulären Dienst zu Hause erreichbar sein, um im Störfall sofort eingesetzt werden zu können. Der Außenprüfer vertrat die Rechtsauffassung, dass die Gestellung eines Dienstfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führe. Die Gesamtfahrstrecke, die die Arbeitnehmer während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaften auf den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit den Einsatzfahrzeugen zurückgelegt hatten, bezifferten die Beteiligten mit 140 418 km. Auf den einzelnen Mitarbeiter entfielen während der Dauer der durchschnittlich je sechs jeweils einwöchigen Wohnungsrufbereitschaften pro Jahr durchschnittlich 538 km pro Jahr für Fahrten mit den Einsatzfahrzeugen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die nachzuversteuernden Beträge wurden, soweit möglich, nach § 40 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), der Restbetrag nach § 40 Abs. 1 EStG versteuert.

Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen von der Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage mit den in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 383 veröffentlichten Gründen statt. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Überlassung der Einsatzfahrzeuge an die Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaften sei im ausschließlich eigenbetrieblichen Interesse der Rechtsvorgängerin der Klägerin erfolgt und habe damit nicht zu einer Lohnzuwendung geführt.

Dagegen wendet sich der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) mit der vom FG zugelassenen Revision. Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts. Das FG bejahe zu Unrecht ein ausschließlich eigenbetriebliches Interesse der Klägerin an der Nutzung der Einsatzfahrzeuge durch die Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaften. Die PKW-Nutzung begründe einen als Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG und § 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) zu beurteilenden geldwerten Vorteil. Dies ergebe sich aus den Urteilen des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 20. Dezember 1991 VI R 116/89 (BFHE 166, 292, BStBl II 1992, 308) und vom 27. September 1996 VI R 84/95 (BFHE 181, 181, BStBl II 1997, 147). Die Arbeitnehmer benötigten die von der Klägerin zur Verfügung gestellten Einsatzfahrzeuge nicht für die Fahrten von der Wohnung zur regelmäßigen Arbeitsstätte und zurück. Statt dessen könnten die Arbeitnehmer während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaft die Einsatzfahrzeuge im Betrieb der Klägerin abholen und lediglich die Strecke zwischen dem Betrieb und der jeweiligen Einsatzstelle mit dem Einsatzfahrzeug zurücklegen.

Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung des Gerichtsbescheids des FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, vom 29. September 1998 12 K 272/97 als unbegründet abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe**

1. Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass den Arbeitnehmern durch die Überlassung der Einsatzfahrzeuge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Zeiträume der jeweils eine Woche andauernden Wohnungsrufbereitschaften kein als Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG zu bewertender geldwerter Vorteil erwachsen ist.

2. Ob der in der Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte liegende Vorteil Arbeitslohn ist, richtet sich allein nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats gehören zum Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG u.a. Vorteile, die "für" eine Beschäftigung gewährt werden. Dem in § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG benutzten Tatbestandsmerkmal "für" eine Beschäftigung ist zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter haben muss. 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, Urteil vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689, m.w.N.). Das Ergebnis einer solchen, den Arbeitslohncharakter verneinenden Würdigung hat der Senat 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-Urteil in BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689).

3. Nach diesen Kriterien stellt die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in aller Regel Arbeitslohn dar. Hiervon geht auch der Gesetzgeber aus, wie § 8 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG sowie § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zeigen. Die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist jedoch nicht ausnahmslos als Arbeitslohn zu erfassen. Auch bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten PKW kann ausnahmsweise die Überlassung im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen. Insoweit gilt nichts anderes als bei anderen aus betrieblichen Gründen beim Arbeitnehmer zwangsläufig entstehenden Vorteilen, die sich nicht als Entlohnung, sondern als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Dementsprechend vertritt auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Schreiben vom 28. Mai 1996 IV B 6 -S 2334- 173/96 (BStBl I 1996, 654) unter I. 4. die Rechtsauffassung, dass ab dem 1. Januar 1996 ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht zu erfassen sei, wenn ein Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für Tage erhalte, an denen es erforderlich werden könne, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antrete, z.B. beim Bereitschaftsdienst in Versorgungswerken.

4. Im Streitfall stellt die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keinen Arbeitslohn dar. Bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls erweist sich die fragliche Kfz-Gestellung nicht als Entlohnung "für" die Beschäftigung, sondern als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen (vgl. dazu Goydke, Deutsche Steuer-Zeitung –DStZ– 1995, 738, 742; Korn, Kölner Steuerdialog –KÖSDI– 2/96, S. 10556, 10564).

a) Nach den vom FG getroffenen und den Senat bindenden Feststellungen überließ die Rechtsvorgängerin der Klägerin ihren Arbeitnehmern während der Dauer der jeweils einwöchigen Wohnungsrufbereitschaften die Einsatzfahrzeuge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausschließlich aus betrieblichen Gründen. Mit der Kfz-Gestellung während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaft verfolgte die Rechtsvorgängerin der Klägerin allein das Ziel, dass ihre Arbeitnehmer beim Auftreten von Störungen an der Elektrizitätsversorgung schnellstmöglich mit der Schadensbeseitigung beginnen konnten. Es liegt auf der Hand, dass der Arbeitnehmer von seiner Wohnung aus den Schadensort mit dem Einsatzfahrzeug schneller erreichen kann, als wenn er zunächst mit dem privaten Kfz den Betriebsort der Klägerin aufsuchen müsste, um dort das Einsatzfahrzeug zu übernehmen und erst anschließend zum Schadensort zu gelangen. Deshalb ist die Überlassung der Einsatzfahrzeuge auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für den von der Klägerin verfolgten Zweck besonders geeignet. Aufgrund der bestehenden Versorgungsverträge war die Rechtsvorgängerin der Klägerin im Schadensfall verpflichtet, Störungen der Energieversorgung schnellstmöglich zu beseitigen. Im Übrigen mussten die für die Wohnungsrufbereitschaft eingeteilten Mitarbeiter auch während deren Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über die mit Funk ausgestatteten Einsatzfahrzeuge erreichbar sein. Die Auswahl der durch die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaft "begünstigten" Arbeitnehmer erfolgte aufgrund der bereits im Arbeitsvertrag eingegangenen Verpflichtung zur Übernahme der Wohnungsrufbereitschaft, also nach objektiven Kriterien je nach der Art der Tätigkeit, für die der betreffende Arbeitnehmer (z.B. als Bezirksmonteur) eingestellt worden ist. Die Einteilung der Arbeitnehmer zu den Wohnungsrufbereitschaften geschah nicht zu dem Zweck, den betroffenen Arbeitnehmern durch die Überlassung der Einsatzfahrzeuge auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Vergünstigung zu gewähren. Dies folgt auch aus der Art der Einsatzfahrzeuge (Transporter, Kombifahrzeuge, PKW mit Heckklappe) und dem in ihnen zur Schadensbeseitigung mitgeführten Material. Hinzu kommt, dass die Arbeitnehmer die Einsatzfahrzeuge während der Dauer der jeweiligen Wohnungsrufbereitschaften nur für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die jeweiligen Reparatursätze, nicht aber für Privatfahrten nutzen durften. Die Darlegungen des FA, den Arbeitnehmern habe es während der Dauer der Wohnungsrufbereitschaft freigestanden, mit ihren Privat-PKW's von der Wohnung zur Arbeitsstätte zu fahren, stehen im Widerspruch zu den vom FG getroffenen Feststellungen, wonach eine Verpflichtung der Arbeitnehmer zur Benutzung der Einsatzfahrzeuge für diese Fahrten bestand.

b) Das eigene Interesse des einzelnen Arbeitnehmers kann dagegen vernachlässigt werden.

Art und Höhe des Vorteils sind für den einzelnen Arbeitnehmer der Rechtsvorgängerin der Klägerin vergleichsweise gering. Die Einsatzfahrzeuge sind nach den bei der Lohnsteuer-Außenprüfung getroffenen Feststellungen nur auf einer Strecke von durchschnittlich 538 km im Jahr je Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt worden. Nach Abschn. 31 Abs. 7 der für die streitigen Jahre anzuwendenden Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) wäre der sich daraus ergebende Vorteil mit 0,52 DM/km zu berechnen, was einen durchschnittlichen geldwerten Vorteil je betroffenen Arbeitnehmer von 279,76 DM (538 km x 0,52 DM) pro Jahr ergäbe. Dieser finanzielle Vorteil stellt sich im Verhältnis zu den durch die Kfz-Gestellung von der Klägerin verfolgten gewichtigen betriebsfunktionalen Zielen und der besonderen Geeignetheit des dazu eingesetzten Mittels als notwendige Begleiterscheinung dar.