

FG Düsseldorf

Urteil vom 04.06.2004

AZ. 18 K 879/03 E

Leitsatz

Bei der Besteuerung der privaten Nutzung des einem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kfz ist der Listenpreis für die Sonderausstattung mit einem Navigationsgerät nicht in die Bemessungsgrundlage des geldwerten Vorteils einzubeziehen, da insoweit die für Telekommunikationsgeräte geltende Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG 2000 eingreift.

Tatbestand

Streitig ist, ob zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils, den ein Arbeitnehmer durch die Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs erlangt, auch die Anschaffungskosten für ein in das Fahrzeug eingebautes Navigationsgerät gehören.

Die Kläger sind verheiratete Eheleute, die in den Streitjahren 2000 und 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger ist als Makler nichtselbständig tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit hat der Arbeitgeber ihm ein Firmenfahrzeug, das mit einem Navigationsgerät ausgestattet ist, auch zur privaten Nutzung überlassen. Der abgerundete Bruttolistenpreis (einschließlich Umsatzsteuer) des Fahrzeugs Audi belief sich auf 76.400,- DM zuzüglich des Preises für das Navigationsgerät in Höhe von 6.521,55 DM. Dieses Gerät "Audi Navigation Plus" arbeitet mit GPS (Global Position System) nach der Bedienungsanleitung folgendermaßen: Die aktuelle Fahrzeugposition wird mit Hilfe von Radsensoren und Signalen, die von Satelliten empfangen werden, ermittelt. Die Radsensoren messen die zurückgelegte Wegstrecke und die Fahrtrichtung. Die gemessenen Informationen werden dem Navigationssystem mitgeteilt und mit dem gespeicherten Kartenmaterial verglichen.

Der Beklagte nahm bei der Berechnung des sich aus der Nutzungsüberlassung des Pkw ergebenden geldwerten Vorteils als Bemessungsgrundlage den Bruttolistenpreis des Pkw zzgl. des Kaufpreises für das Navigationssystem an. Er ist der Auffassung, dass die Anschaffungskosten für das Navigationssystem als Sonderausstattung in den Bruttolistenpreis des Pkw einzubeziehen seien.

Die Einsprüche der Kläger gegen die insoweit angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 blieben erfolglos. Zur Begründung ihrer anschließend erhobenen Klage tragen sie vor, die Anschaffungskosten für das Navigationsgerät seien zu unrecht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils einbezogen worden. Es handele sich nämlich um ein Telekommunikationsgerät im Sinne des § 3 Nr. 45 des Einkommensteuergesetzes - EStG -, dessen Überlassung ebenso wie die eines Autotelefons durch den Arbeitgeber steuerfrei sei. Der geldwerte Vorteil aufgrund einer möglichen privaten Nutzung unterliege daher nicht der Besteuerung. Für die Beurteilung als Telekommunikationsgerät sei nicht Voraussetzung, dass das Gerät Nachrichten sowohl senden als auch empfangen könne; der bloße Empfang von Daten, wie er bei dem vom Kläger genutzten Navigationssystem erfolge, sei ausreichend.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 07.05.2002 und vom 06.05.2002 werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22.01.2003 dahingehend geändert, dass der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Kraftfahrzeuges auf der Grundlage des Listenpreises des Fahrzeuges, aber ohne die Anschaffungskosten für die Navigationsanlage, im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ermittelt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte ist der Auffassung, das Navigationsgerät sei als Sonderausstattung zu beurteilen und deshalb zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des geldwerten Vorteils einbezogen worden.

Insbesondere handele es sich nicht um ein Telekommunikationsgerät im Sinne von § 3 Nr. 45 EStG. Hierunter seien lediglich technische Einrichtungen zu verstehen, mit denen sich Personen zeitgleich über eine Distanz schriftlich oder mündlich verständigen könnten. Die Navigationsanlage verwirkliche keinen Informationsfluss in zwei Richtungen, sondern empfangen lediglich GPS-Signale und Verkehrsnachrichten.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die übersandten Akten Bezug genommen.

Begründung

Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Zu Unrecht hat der Beklagte den geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Kraftfahrzeuges durch den Kläger auf der Grundlage des Listenpreises des Pkws einschließlich der Anschaffungskosten für das Navigationsgerät ermittelt. Zwar handelt es sich bei diesem Gerät um eine Sonderausstattung des Fahrzeugs;

ihre Überlassung auch zur privaten Nutzung ist jedoch kein der Einkommensteuer unterliegender geldwerter Vorteil, weil es sich um ein Telekommunikationsgerät im Sinne von § 3 Nr. 45 EStG handelt.

Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind nach § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen; für die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges zu privaten Fahrten gilt hierbei § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Hiernach ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeuges für jeden Kalendermonat mit 1 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Steuerfrei sind demgegenüber seit dem Veranlagungszeitraum 2000 (§ 52 Abs. 5 EStG) die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern - PC - und Telekommunikationsgeräten, § 3 Nr. 45 EStG.

1. Die Navigationsanlage im Fahrzeug des Klägers ist ein Telekommunikationsgerät i.S.v. § 3 Nr. 45 EStG, dessen Überlassung durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer nicht der Einkommensteuer unterliegt.

Eine Begriffsbestimmung, was unter Telekommunikationsgerät im Sinne des Gesetzes zu verstehen ist, enthält das Einkommensteuergesetz nicht. § 3 Nr. 45 EStG ist daher unter Berücksichtigung des in ihm zum Ausdruck kommenden objektivierte Willens des Gesetzgebers auszulegen, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (übereinstimmende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes - BVerfG und des Bundesfinanzhofs - BFH -; z.B. BVerfG, Beschluss vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59 und 11/60, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BVerfG - BVerfGE - 11, 126, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1960, 1563; BFH, Urteil vom 29. März 2001 IV R 49/99, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2001, 437).

Nach dem allgemeinen Wortsinn des Begriffes ist Telekommunikation eine Sammelbezeichnung für alle Formen der Nachrichtenübertragung mit Anlagen der Nachrichtentechnik sowie die organisatorischen Einrichtungen und rechtlichen Regelungen zur Einführung, zum Betrieb und zur Nutzung dieser Anlagen. Der Oberbegriff Telekommunikation wurde 1987 mit der Telekommunikationsordnung (TKO vom 16.07.1987 mit Wirkung zum 01.01.1988) in Deutschland eingeführt und löste die Begriffe Fernmelde- und Nachrichtenwesen ab. Seit Einführung des Telekommunikationsgesetzes vom 25. Juli 1996 - TKG - versteht man unter Telekommunikationsnetzen die Gesamtheit aller Übertragungs- und Vermittlungseinrichtungen (einschließlich der Satellitennetze) sowie die Netzabschlüsse. Zu den Telekommunikationsendgeräten zählen alle direkt oder indirekt an den Netzabschluss eines öffentlichen Telekommunikationsnetzes angeschlossenen Geräte zum Aussenden, Verarbeiten oder Empfangen von Nachrichten (Brockhaus. Die Enzyklopädie in 24 Bänden, 20. Auflage Leipzig 1998, Band 21 "Telekommunikation"). Nach dem Wortlaut des Begriffes Telekommunikationsgerät wird auch eine Navigationsanlage hiervon erfasst. Der Empfang der GPS-Signale durch die Navigationsanlage ist als Telekommunikation in diesem Sinne anzusehen, weil die GPS-Satelliten Zeitsignale und damit Informationen senden, die die Navigationsanlage unter Verwendung weiterer Daten zur Ortsbestimmung verwendet. Eine Beschränkung auf eine bestimmte Art der Nachrichtengewinnung enthält der so verstandene Begriff der Telekommunikation nicht.

Die den allgemeinen Begriff der Telekommunikation prägende Fassung des Telekommunikationsgesetzes vom 25. Juli 1996 - TKG - bestätigt diese Auffassung. Gemäß § 3 Nr. 16 TKG ist "Telekommunikation" der technische Vorgang des Aussendens, Übermittels und Empfangens von Nachrichten jeglicher Art in der Form von Zeichen, Sprache, Bildern oder Tönen mittels Telekommunikationsanlagen. "Telekommunikationsanlagen" wiederum sind technische Einrichtungen oder Systeme, die als Nachrichten identifizierbare elektromagnetische oder optische Signale senden übertragen, vermitteln, empfangen, steuern oder kontrollieren können (§ 3 Nr. 17 TKG). Die Navigationsanlage des Klägers ist demnach auch eine Telekommunikationsanlage im Sinne von § 3 Nr. 17 TKG. Die Navigationsanlage ist eine technische Einrichtung, die elektromagnetische Signale von den GPS-Satelliten empfängt. Diese elektromagnetischen Signale sind als Nachrichten identifizierbar, weil die Navigationsanlage anhand der Zeitsignale den Standort des Fahrzeuges unter Zuhilfenahme der eigenen Daten - Geschwindigkeit, Richtung und Kartenmaterial -, errechnen kann. Nicht erforderlich ist, dass die Telekommunikationsanlage sowohl Daten empfangen als auch senden kann. Die Erfüllung einer dieser Fähigkeiten reicht für die Annahme einer Telekommunikationsanlage aus, was sich aus der Verwendung des Wortes "oder" in § 3 Nr. 17 TKG ergibt.

Nach dem allgemeinen Wortsinn kommt den Begriffen Telekommunikationsgerät und Telekommunikationsanlage die gleiche Bedeutung zu. Die Begriffe werden durch den Bestandteil "Telekommunikation" in dem dargelegten Wortsinn geprägt. Sowohl Telekommunikationsgeräte als auch -anlagen sind Einrichtungen, die der Telekommunikation dienen. So wird z.B. in § 2 Nr. 1 des Gesetzes über Funkanlagen und Telekommunikationsendeinrichtungen vom 31. Januar 2001 - FTEG - ein "Gerät" als eine Einrichtung definiert, bei der es sich entweder um eine Funkanlage oder um eine Telekommunikationsendeinrichtung oder um eine Kombination von beiden handelt.

§ 3 Nr. 45 EStG ist nicht im Wege der teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend auszulegen, dass

unter Telekommunikationsgeräten lediglich solche zu verstehen sind, mit denen das Internet genutzt werden kann. Diese lediglich im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens erkennbare Intention des Gesetzgebers hat im Wortlaut des Gesetzes keinen Niederschlag gefunden und steht im Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes.

§ 3 Nr. 45 EStG wurde mit Wirkung zum 1.1.2000 durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20.12.2000 eingeführt. Wie das Einkommensteuergesetz selber, so enthält weder die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 15.11.2000 (BT-Drucksache 14/4624) noch die Einzelbegründung zu § 3 Nr. 45 (BT-Drucksache 14/4626, 6) eine Definition des Begriffs "Telekommunikationsgerät". Nach Sinn und Zweck des Gesetzes, wie er sich aus dem Gesetzgebungsverfahren zu dem Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20.12.2000 ergibt, dürfte der Gesetzgeber unter "Telekommunikation" jedoch lediglich die Nutzung eines Telefonanschlusses, des Mobiltelefons einschließlich des Autotelefon und von Internet- und sonstigen Online-Verbindungen verstanden haben. Anlass der Neuregelung war die Unsicherheit über die Behandlung der privaten Nutzung des betrieblichen Internetzuganges und die Kritik an einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 24.05.2000 (BStBl I 2000, 613; so genannter "Surf-Erlass", vgl. dazu Wolf in Der Betrieb - DB - 2000, 2143), welches unter der Überschrift "Auslagenersatz, Werbungskosten und geldwerter Vorteil im Zusammenhang mit Telekommunikation des Arbeitnehmers" ausschließlich Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Telefonanschlusses, des Mobiltelefons einschließlich des Autotelefon und von Internet- und sonstigen Online-Verbindungen regelt. Auch nach dem Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzesentwurf sollte lediglich die private Nutzung des Internets gefördert werden; Telekommunikationsgeräte seien nur deshalb in die Steuerbefreiung einbezogen worden, weil nach dem derzeitigen Stand der Technik die Internetnutzung nicht mehr auf Personalcomputer beschränkt, sondern auch über Mobiltelefone möglich sei. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses selbst bezieht demgegenüber in die Steuerbefreiung "Telekommunikationsgeräte" ohne nähere Begründung mit ein (vgl. zum Gesetzgebungsverfahren: Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 15.11.2000, Bundestags - BT - Drucksache 14/4624, S. 2, 12; Bericht des Finanzausschusses vom 16.11.2000, BT-Drucksache 14/4626, S. 6; von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, -K/S/M- § 3 Nr. 45 Rdnr. B 45/3; Fischer in Deutsches Steuerrecht - DStR - 2001, 201; Wolf in DB 2000, 2143).

Eine gegen den Wortlaut vorzunehmende Auslegung kommt aber nur unter der Voraussetzung in Betracht, dass die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH, Urteil vom 3. Februar 2000 III R 30/98 BStBl II 2000, 438). Der Wille des Gesetzgebers kann bei der Auslegung des Gesetzes nur insoweit berücksichtigt werden, als er in dem Gesetz selbst auch einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (BVerfG, Beschluss vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59 und 11/60. BVerfG 11, 126, NJW 1960, 1563). Im Streitfall kann nicht festgestellt werden, dass die Bestimmung des einkommensteuerrechtlichen Begriffs "Telekommunikationsgerät" in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Wortsinn und der telekommunikationsrechtlichen Definition zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt. Zum einen sollten mit Einführung des § 3 Nr. 45 EStG alle Formen der Telekommunikation steuerlich begünstigt werden, um den zum damaligen Zeitpunkt allgemein beklagten Technologierückstand der deutschen Arbeitnehmer zu beseitigen und die Anwerbung von ausländischen Informatikfachleuten zu fördern (vgl. dazu z.B. von Beckerath in K/S/M § 3 Nr. 45 Rdnr. B 45/118 a.E.). Zum anderen beschränkt weder die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses noch der Gesetzeswortlaut den Begriff der Telekommunikation auf die Nutzung des Internets, obwohl dies unschwer möglich gewesen wäre.

2. Da es sich bei der Navigationsanlage um ein Telekommunikationsgerät im Sinne von § 3 Nr. 45 EStG handelt, bleiben die Anschaffungskosten hierfür bei der Bemessungsgrundlage zur Berechnung des geldwerten Vorteils durch die Gestellung des Kraftfahrzeuges für den Kläger von seinem Arbeitgeber außer Betracht. Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, wonach Sonderausstattungen eines Fahrzeuges ohne Ausnahme in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, steht dem nicht entgegen (im Ergebnis ebenso Schmidt/Drenseck, Kommentar zum EStG, 23. Auflage 2004, - EStG - § 8 Tz. 45; Os in DB 2002, 12; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer LSt - LSt-ABC - zu § 3 Nr. 45 EStG "Telekommunikationskosten Rz. 10, a.A. ohne Begründung: Schmidt/Glanegger EStG § 6 Tz. 421; LSt-ABC zu R 31 IX Nr. 1 S. 6 "Kraftfahrzeuggestellung" Rz. 25; Bundesministerium der Finanzen, LStR zu § 8 R 31 Abs. 9 Nr. 1 LStH 2004).

Dies ergibt sich zum einen aus der Stellung der einzelnen Vorschriften im Gesetzeszusammenhang. § 3 EStG geht den §§ 8 und 6 EStG logisch vor. § 3 EStG bestimmt, welche Einnahmen des Steuerpflichtigen steuerfrei sind, während die §§ 8 und 6 EStG regeln, welche Vorteile und Bezüge zu den Einnahmen zählen und wie diese zu bewerten sind. Zum anderen entspricht diese Auswirkung auch dem Sinn und Zweck des § 3 Nr. 45 EStG. Aus der Regelung geht hervor, dass der Steuergesetzgeber der privaten Nutzung von PC und Telekommunikationsgeräten von Arbeitnehmern eine nachrangige Bedeutung zumisst und die Verbindung von betrieblichen/beruflichen und privaten Erwägungen ausdrücklich billigt, sogar fördert. Diese Billigung führt dazu, dass Steuerpflichtige, denen ein betrieblicher PC oder eine betriebliche Telekommunikationsanlage zur Verfügung gestellt wird, die von ihrem Arbeitgeber gewährten Vorteile für die private Lebensführung nicht

versteuern müssen (vgl. BFH, Urteil vom 19. Februar 2004 VI R 135/01, DStR 2004, 812). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Telekommunikationsanlage mobil oder fest in das Fahrzeug eingebaut ist.

Dem Vereinfachungszweck der §§ 8 Abs. 2; 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG widerspricht es nicht, die Anschaffungskosten für ein Navigationsgerät bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die private Kfz-Nutzung des Arbeitnehmers außer Acht zu lassen, weil diese vollumfänglich, und nicht lediglich anteilig, nicht einzubeziehen sind. Zudem sind die Anschaffungskosten jeglicher Sonderausstattung einzeln zu ermitteln und dem Listenpreis des Fahrzeuges hinzurechnen.

Die Berechnung der Einkommensteuerbeträge war der Behörde gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO - zu übertragen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11; 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die Frage, ob § 3 Nr. 45 EStG der Einbeziehung der Anschaffungskosten für ein Navigationsgerät in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des geldwerten Vorteils durch die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges zu privaten Fahrten des Arbeitnehmers gemäß §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2; 8 Abs. 2 EStG entgegensteht, kommt grundsätzliche Bedeutung zu. Die streitige Rechtsfrage lässt sich nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten, wird in der steuerrechtlichen Literatur unterschiedlich beantwortet (s. z.B. Schmidt/Drenseck EStG § 8 Tz. 45 einerseits und LSt-ABC zu R 31 IX Nr. 1 S. 6 LStR "Kraftfahrzeuggestellung" Rdnr. 25 andererseits) und ist auch höchstrichterlich noch nicht entschieden.

Thema:

Bemessungsgrundlage bei Besteuerung des privaten Kfz-Anteils

Normenkette:

- EStG 2000 § 3 Nr. 45
- EStG 2000 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1
- EStG 2000 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2
- EStG 2000 § 8 Abs. 2
- TKG § 3 Nr. 16
- TKG § 3 Nr. 17

Erledigungsvermerk:

vorläufig nicht rechtskräftig