

Dienstwagengarage ist nicht zu versteuern

Verpflichtet der Arbeitgeber seine Beschäftigten dazu, die Dienstwagen in (eigenen oder angemieteten) Garagen abzustellen und erstattet er ihnen dafür die Miete, so müssen die Arbeitnehmer dafür keine Steuern abführen. Es handelt sich dabei nicht um einen geldwerten Vorteil; die gezahlten Beträge sind „steuerfreier Auslagenersatz“.

Quelle: Wolfgang Büser

Garage; Dienstwagen; Nutzungsentgelt; Arbeitslohn; Arbeitnehmer; Arbeitgeber; Unterstellen; Auslagenersatz; Garagenmiete; Einkommensteuer; Lohnsteuer

Gericht: BFH

Datum: 07.06.2002

Aktenzeichen: VI R 145/99

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 17194

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hamburg -18. August 1999 - I 1142/97

Rechtsgrundlagen:

§ 3 Nr. 50 Alt. 2 EStG

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 2 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 4 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG

§ 21 Abs. 3 EStG

Fundstellen:

BFHE 199, 322 - 329

AuR 2002, 479-480

AUR 2002, 479-480

b&b 2003, 5-6

BB 2002, 1954 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 1386-1389

BStBl II 2002, 829-833 (Volltext mit amtl. LS)

DAR 2003, 138-139 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 2257 (Kurzinformation)
DB 2002, 1918-1919 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2002, 1567-1569 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2002, 1167
DStZ 2002, 698-699 (Kurzinformation)
EStB 2002, 390
FR 2002, 1126-1129
HFR 2002, 982-983
INF 2002, 639-640
KFR 2002, 409-410
KÖSDI 2002, 13451
NJW 2002, 3423-3424 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2002, 2995
NWB DokSt 2002, 1049 (Pressemitteilung)
NZA 2002, 1204 (Kurzinformation)
PERSONALmagazin 2002, 35
PP 2002, 34
schnellbrief 2002, 3
stak 2002
StSem 2003
V&S 2002, 5
ZAP EN-Nr. 0/2002

BFH, 07.06.2002 - VI R 145/99

Amtlicher Leitsatz:

1. Überlässt der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber eine eigene Garage, in der ein Dienstwagen untergestellt wird, stellt das vom Arbeitgeber gezahlte Nutzungsentgelt regelmäßig keinen Arbeitslohn dar.
2. Stellt der Arbeitnehmer den Dienstwagen in einer von ihm angemieteten Garage unter, handelt es sich bei der vom Arbeitgeber erstatteten Garagenmiete um steuerfreien Auslagenersatz.
3. Wird in diesen Fällen die private Nutzung des Dienstwagens nach der 1 v. H. -Regelung erfasst, so ist kein geldwerter Vorteil für die Überlassung der Garage an den Arbeitnehmer anzusetzen.

Gründe

1 I.

Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) überließ in den Lohnzahlungszeiträumen 1993, 1994, 1995 sowie Januar bis Juli 1996 ihren im Außendienst tätigen Arbeitnehmern geleaste Kfz zum betrieblichen und auch zum privaten Gebrauch (Dienstwagen). Nach Ziff. 5. 3 der "Kraftfahrzeug-Überlassungs-Vereinbarung" war jeder Außendienst-Mitarbeiter verpflichtet, den Dienstwagen über Nacht in einer Garage oder an einem vergleichbaren sicheren Ort abzustellen. Bei den Garagen handelte es sich um arbeitnehmereigene oder von den Arbeitnehmern angemietete Garagen. In den dort abgestellten Dienstwagen befanden sich Werkzeuge und Waren von erheblichem Wert, die die Außendienst-Mitarbeiter für ihre Tätigkeit benötigten. Daneben bewahrten die Außendienst-Mitarbeiter weitere Materialien und Werkzeuge in den Garagen auf. Die Klägerin erstattete den Arbeitnehmern die gezahlten Garagenmieten nach Vorlage der Mietverträge. Für die Bereitstellung einer eigenen Garage erstattete sie den Arbeitnehmern die Kosten bis zu einer Höhe von 60,00 DM auf der Grundlage einer Kostenkalkulation, in der die dem Flächenanteil der Garage zur Gesamtnutzungsfläche des Hauses entsprechenden Anteile an Zinsen, Reparaturkosten, laufenden Bewirtschaftungskosten und Abschreibungen erfasst waren.

2 Die Klägerin unterwarf den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung der Dienstwagen entsprechend Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 der Lohnsteuer-Richtlinien 1993 (LStR) bzw. für den Lohnzahlungszeitraum von Januar bis Juli 1996 nach § 8 Abs. 2 Satz 2 , § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit monatlich 1 v. H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer (im Folgenden: Listenpreis) der Lohnbesteuerung. Einige Arbeitnehmer erfassten in ihren Einkommensteuererklärungen die Erstattungen der Klägerin für den Garagenaufwand als Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung ermittelte der Prüfer je Außendienst-Mitarbeiter durchschnittliche jährliche Erstattungen der Klägerin für Garagenkosten in Höhe von 735,00 DM für den Lohnzahlungszeitraum 1993, von 752,00 DM für 1994, von 737,00 DM für 1995 und von 438,00 DM für die Monate Januar bis Juli 1996. Insgesamt ergaben sich insoweit Erstattungen der Klägerin für 1993 in Höhe von 26.452,00 DM, für 1994 in Höhe von 27.062,00 DM, für 1995 in Höhe von 28.742,00 DM und für die Monate Januar bis Juli 1996 in Höhe von 17.046,00 DM. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unterwarf u. a. diese Zahlungen mit Nachforderungsbescheid vom 6. Dezember 1996 einer Nachversteuerung.

4 Der dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren gerichteten Klage hat das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 1223 veröffentlichten Gründen insoweit stattgegeben, als die Erstattungen die (mit 75 v. H. geschätzte) berufliche Verwendung der Dienstwagen betrafen; es wies die Klage jedoch ab, soweit die Erstattungen auf die (mit 25 v. H. geschätzte) private Nutzung der Dienstwagen entfielen. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, soweit die Erstattungen auf die berufliche Nutzung der Dienstwagen entfielen, handele es sich nicht um Arbeitslohn, sondern um ein Entgelt aufgrund eines eigenständigen Nutzungsverhältnisses. Es diene der Werterhaltung und der Sicherung der Dienstwagen samt der darin befindlichen wertvollen Waren und Werkzeuge vor Diebstahl und --im Winter-- der sofortigen Betriebsbereitschaft der Dienstwagen. Insoweit verfolge die Klägerin ein betriebliches Interesse.

5 Gegen das Urteil des FG haben die Klägerin und das FA Revision eingelegt. Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung der §§ 3 Nr. 50 , 19 Abs. 1 Nr. 1 , 38 ff. , 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 8 Abs. 2 Satz 2 EStG . Sie vertritt die Auffassung, bei den Erstattungen handele es sich um Auslagenersatz i. S. des § 3 Nr. 50 EStG . Garagenkosten seien Kfz-Kosten, die der Arbeitgeber als Halter der Dienstwagen zu tragen habe. Dementsprechend hätten die Außendienst-Mitarbeiter die Garagenkosten im Streitfall im alleinigen Interesse der Klägerin aufgewendet. In den Fällen, in denen der Außendienst-Mitarbeiter die Garage von einem Dritten gemietet habe, habe die Klägerin entsprechend der nachgewiesenen Garagenmiete eine Einzelabrechnung vorgenommen. Habe die

an die Klägerin überlassene Garage im Eigentum des Außendienst-Mitarbeiters gestanden, sei eine pauschale Abgeltung i. S. des Abschn. 22 Abs. 2 LStR und des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. August 1995 VI R 30/95 (BFHE 178, 350, BStBl II 1995, 906) erfolgt. Auf die Höhe der nach der 1 v. H. -Methode ermittelten geldwerten Vorteile der privaten Nutzung der Dienstwagen habe es keinen Einfluss, wenn diese in Garagen untergestellt würden, deren Kosten der Arbeitgeber trage. Zu den "durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen" i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG gehörten auch die Garagenkosten. Dementsprechend erfasse auch die 1 v. H. -Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bzw. die 1 v. H. -Methode nach Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 LStR 1993 den Privatanteil sämtlicher Kfz-Kosten. Für eine zusätzliche Besteuerung der geleisteten Erstattungen verbleibe somit kein Raum.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

unter Abänderung des angefochtenen Urteils sowie des Nachforderungsbescheids vom 6. Dezember 1996 und der Einspruchsentscheidung vom 23. September 1997, den Gesamtbetrag der Nachforderung für Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und evangelisch/römisch-katholische Kirchensteuer auf insgesamt 8.945,24 DM herabzusetzen.

7 Das FA beantragt,

die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

8 Zur Begründung trägt das FA vor, die Arbeitnehmer der Klägerin hätten lediglich ihre arbeitsvertraglichen Verpflichtungen aus den Kfz-Überlassungsverträgen erfüllt, indem sie die ihnen überlassenen Dienstwagen in den Garagen unterstellten. Die den Arbeitnehmern insoweit entstehenden Aufwendungen für die Garagen seien, soweit sie auf die berufliche Nutzung der Dienstwagen entfielen, als Werbungskosten zu qualifizieren. Deren Ersatz führe grundsätzlich zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Hinweis auf BFH-Urteil vom 29. November 1968 VI R 269/67, BFHE 94, 336, BStBl II 1969, 173, und auf Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer Anm. 10 zum Stichwort Auslagenersatz sowie Abschn. 22 und Abschn. 70 LStR). Soweit die Klägerin ihren Arbeitnehmern die auf die private Nutzung der Dienstwagen entfallenden anteiligen Garagenkosten erstattet habe, sei ebenfalls die Zahlung von Arbeitslohn anzunehmen. Nach der Lebenserfahrung sei für jeden Autofahrer eine Garage aus vielerlei Gründen vorteilhaft, angenehm und daher von erheblichem Interesse. Neben dem Interesse der Arbeitnehmer, im Winter ein nicht vollständig ausgekühltes Fahrzeug nutzen zu können, sei die allgemeine Knappheit von Parkplätzen zu nennen. Selbst wenn man annehmen wollte, die Klägerin habe die Erstattungen für die Garagenkosten im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbracht, wäre § 3 Nr. 50 EStG nicht einschlägig. Die Arbeitnehmer hätten die Ausgaben für die Garagen nämlich nicht für Rechnung der Klägerin als Arbeitgeber getätigt, zudem fehle eine Einzelabrechnung (Hinweis auf Abschn. 22 LStR, und Hartz/Meeßen/Wolf, a. a. O., Stichwort Auslagenersatz Anm. 5). Die Zuordnung der Erstattungen für die Garagenkosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehe auch im Einklang mit § 21 Abs. 3 EStG. Danach trete die Zuordnung der Entgelte zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zurück, wenn die Entgelte im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer anderen Einkunftsart stünden. Bei der Anwendung der 1 v. H. -Methode werde unterstellt, dass der Arbeitnehmer sämtliche Kfz-Nebenkosten selber trage. Erhalte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber neben dem Dienstwagen zusätzlich noch einen Kostenersatz für Nebenkosten, so sei dieser Sachverhalt nicht mehr vom Regelungsumfang des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG erfasst. Dem Arbeitnehmer bleibe es unbenommen, den beruflichen Anteil der auf die Garage entfallenden Aufwendungen nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG durch Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nachzuweisen und als Werbungskosten abzuziehen. Nehme der Arbeitnehmer jedoch die in der Regel sehr günstige Schätzungsmethode nach § 8 Abs. 2 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1 v. H. -Regelung) für sich in Anspruch, seien die erstatteten Nebenkosten in Ermangelung eines nachprüfbaren Maßstabes in vollem Umfang als zusätzliche lohnsteuerpflichtige Einnahmen zu erfassen.

9

Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sowie des § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV). Das angegriffene Urteil stehe mit seiner Interpretation des Begriffs des Arbeitslohns in Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 2. Juli 1981 IV R 54/78 , nicht veröffentlicht --n. v. --, juris) sowie in Widerspruch zur Mehrzahl der finanzgerichtlichen Urteile (so FG Rheinland-Pfalz vom 24. Oktober 1988 5 K 55/88 , EFG 1989, 178; Schleswig-Holsteinisches FG vom 24. September 1992 I 209/90; FG Münster vom 5. Mai 1988 II 811/85, sowie FG Hamburg vom 28. Februar 1999 II 108/99; a. A. Niedersächsisches FG vom 29. Oktober 1998 XI 472/95, EFG 1999, 884, Revision beim BFH anhängig unter VI R 24/00). Auch in der Literatur werde durchweg die Auffassung vertreten, die Übernahme der Garagenkosten durch den Arbeitgeber führe zu zusätzlichen Arbeitslohnzahlungen.

10 Das FA beantragt sinngemäß,

das vorinstanzliche Urteil aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,

die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

12 II.

Die Revision der Klägerin ist begründet; die Revision des FA wird als unbegründet zurückgewiesen. Das vorinstanzliche Urteil war aufzuheben, soweit das FG die Klage abgewiesen hat. Der Nachforderungsbescheid vom 6. Dezember 1996 und die Einspruchsentscheidung vom 23. September 1997 waren aufzuheben, soweit das FA die Erstattungen für die Garagenkosten im Prüfungszeitraum einer Nachversteuerung unterworfen hat (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1.

Bei den Zahlungen für Garagenkosten, die die Klägerin im Prüfungszeitraum an die Arbeitnehmer für die in einer eigenen Garage untergestellten Dienstwagen geleistet hat, handelt es sich um Nutzungsentgelte i. S. des § 21 Abs. 1 EStG .

14 a)

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt. Das ist derjenige, in dessen Namen die Gegenstände vermietet oder verpachtet werden. Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind im einkommensteuerrechtlichen Sinne umfassender als die vergleichbaren bürgerlich-rechtlichen Begriffe. Bei der steuerlichen Zuordnung von Einnahmen zu der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es somit nicht auf die bürgerlich-rechtliche Form und Bezeichnung der von den Beteiligten geschlossenen Verträge, sondern auf ihren wirtschaftlichen Gehalt an. Eine Zahlung, die sich ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Gegenleistung für die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung des überlassenen Gegenstands darstellt (Ausnahme § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG), ist deshalb bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen (vgl. Dreneck in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 21. Aufl. , § 21 Rz. 1).

15 b)

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören dagegen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Ein Vorteil wird dann für eine Beschäftigung gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers

veranlasst ist. Das ist dann der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer dieses Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 25. Mai 2000 VI R 195/98 , BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690; vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300). Dagegen 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, vgl. BFH-Urteile vom 4. Juni 1993 VI R 95/92 , BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689, und in BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690).

16 c)

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen (z. B. Zinsen aus stehen gelassenem und in ein Darlehen umgewandeltem Lohn; später fällig werdende verzinsliche Gratifikation, BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 VIII R 210/83 , BFHE 160, 11, BStBl II 1990, 532) oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird (Schmidt/Drenseck, a. a. O. , § 19 Rz. 29). Auch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart (§ 2 Abs. 1 EStG) zuzurechnen.

17 2.

Nach Maßgabe dieser Grundsätze bestanden zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern eigenständige Nutzungsverhältnisse neben den Dienstverträgen in den Fällen, in denen die Arbeitnehmer eigene Garagen für die Dienstwagen zur Verfügung gestellt haben. Die von der Klägerin gezahlten Beträge, die die Höhe der ortsüblichen Mieten nicht überstiegen, stellen sich ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Gegenleistung für die Überlassung der Nutzung bzw. des Gebrauchs der arbeitnehmereigenen Garagen dar und nicht, auch nicht im weitesten Sinne, als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft. § 21 Abs. 3 EStG , wonach Einkünfte der in § 21 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG bezeichneten Art zu anderen Einkünften gehören, ist somit nicht einschlägig. An der gegenteiligen Rechtsauffassung, die dem nach Art. 1 Nr. 7 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs (BFHEntIG) ergangenen Beschluss vom 18. November 1988 VI R 30/85, n. v. (vgl. insoweit den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 26. April 1989 1 BvR 48/89 , Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1989, 644) zugrunde liegt, hält der Senat nicht fest.

18 3.

Die Klägerin hat nicht dadurch dem Lohnsteuerabzug unterliegenden zusätzlichen Sachlohn geleistet, dass sie in diesen Fällen ihren Arbeitnehmern die Garagen für die Dienstwagen zur Verfügung gestellt (rücküberlassen) hat. Insoweit gilt nichts anderes als in den Fällen, in denen der Arbeitgeber eine eigene oder selbst bei einem Dritten gemietete Garage dem Arbeitnehmer überlässt.

19 a)

In dem Lohnzahlungszeitraum von Januar bis Juli 1996 ist ein in der Überlassung der Garagen liegender geldwerter Vorteil der Arbeitnehmer durch die steuerliche Erfassung der privaten Nutzung der Dienstwagen nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG abgegolten. Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung eines Dienstwagens wird für den Bezieher von Überschusseinkünften entweder nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG aufgrund der darin enthaltenen Verweisung auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kalendermonat mit 1 v. H. des Listenpreises angesetzt. Kann das Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert in Satz 2 für jeden Kalendermonat um 0,03 v. H. des Listenpreises i. S. des §

6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Wert nach den Sätzen 2 und 3 kann statt dessen auch mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG). Zu den gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen zählen auch die Kosten einer Garage (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juli 1981 IV R 54/78 , n. v. , juris).

20 Dementsprechend sind bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung eines Dienstwagens nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG --ebenso wie bei der Ermittlung nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG anhand der tatsächlichen Kraftfahrzeugaufwendungen und der Zuordnung zu den privaten Fahrten mittels Führung eines Fahrtenbuchs-- die Garagenkosten erfasst. Die Gesetzesmaterialien ergeben keinen Hinweis darauf, dass den beiden vom Gesetz vorgegebenen alternativen Regelungen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung eines Dienstwagens in Bezug auf die erfassten und abgegoltenen Kraftfahrzeugaufwendungen ein unterschiedlicher Regelungsgehalt zukommen könnte.

21 b)

Die für die Gesetzeslage ab 1996 entwickelten Grundsätze gelten entsprechend auch für die Verwaltungsanweisungen, die bis einschließlich 1995 die 1 v. H. -Methode geregelt haben (Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 LStR 1993). In den Lohnzahlungszeiträumen 1993 bis 1995 gilt dementsprechend der danach ermittelte geldwerte Vorteil der privaten Nutzung eines Dienstwagens auch die unentgeltliche Überlassung einer Garage an den Arbeitnehmer ab. Nach Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 LStR 1993 sind zwar Kürzungen des privaten Nutzungswerts wegen Übernahme der Treibstoff- oder Garagenkosten durch den Arbeitnehmer nicht zulässig. Daraus folgt jedoch nicht, dass der Arbeitnehmer, der seinen Dienstwagen in der eigenen Garage unterstellt und für die Überlassung der Garage vom Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt erhält, deshalb einen zusätzlichen Barlohn bezieht.

22 4.

In den Fällen, in denen die Arbeitnehmer für die Dienstwagen eine von einem Dritten angemietete Garage zur Verfügung gestellt haben und die Klägerin die Garagenmiete nach Vorlage der Mietverträge erstattet hat, hat sie steuerfreien Auslagenersatz gemäß § 3 Nr. 50 2. Alternative EStG geleistet. Die Arbeitnehmer haben jeweils nach Einzelabrechnung Beträge erhalten, durch die die Klägerin Auslagen der Arbeitnehmer ersetzt hat. Die Arbeitnehmer waren nach dem Inhalt der Kfz-Überlassungsvereinbarung dazu verpflichtet, die Dienstwagen in einer Garage unterzustellen. Diese Verpflichtung war allein durch das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin am Schutz und an der Werterhaltung ihrer Kfz begründet. Dies gilt unabhängig davon, ob die Mietverträge bei Überlassung der Dienstwagen bereits bestanden oder ob sie auf Veranlassung der Klägerin erst im Zusammenhang mit der Dienstwagengestellung abgeschlossen worden sind. Die Arbeitnehmer haben somit die Garagenmiete im alleinigen Interesse der Klägerin aufgewendet.

23 5.

Die Revision des FA ist deshalb unbegründet und war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).