
Datum: 15.03.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 5680/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0315.11K5680.04.00

Tenor:

Der Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 01.01.1998 – 31.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2004 wird abgeändert. Der der Nachforderung zu Grunde gelegte pauschal zu steuernde Arbeitslohn wird um 1533,42 DM (1998) und um jeweils 1536,72 DM (1999 bis 2001) gemindert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Neuberechnung der Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin zu 80 % und dem Beklagten zu 20 % auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die lohnsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Tiefgaragenparkplätzen durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer. 2

- Die Klägerin, die ihren Sitz in hat, war in den Streitjahren (1998 bis 2001) auf dem Gebiet der Wirtschaftsberatung tätig. Sie beschäftigte ca. 20 Arbeitnehmer. 3
- Sie mietete in diesem Zeitraum in der Tiefgarage des Gebäudes-Center, das in unmittelbarer Nähe zu ihrem damaligen Firmensitz lag, 6 Parkplätze an. Für diese Parkplätze wurden ihr Parkkarten zugeteilt, die sie an ihre Mitarbeiter ausgab. Dabei bekamen diejenigen Arbeitnehmer eine Parkkarte, die zuerst ihr Interesse bekundeten. Die Parkplätze wurden nicht einzelnen Parkkarten oder Mitarbeitern zugeordnet. Sie wurden in der Reihenfolge der eingetroffenen Fahrzeuge belegt. Eine Anmietung weiterer Parkplätze für alle Mitarbeiter war nicht möglich. Eine der 6 Parkkarten überließ die Klägerin ab dem 01.12.1999 einer schwerbehinderten Mitarbeiterin, eine weitere Parkkarte übergab sie ab dem 01.02.2000 an einen Mitarbeiter mit Dienstfahrzeug. Eine weitere Parkkarte blieb ungenutzt. Die Vergabe der übrigen Parkkarten erfolgte ohne Ausrichtung an besondere Vergabekriterien. 4
- Die Klägerin behandelte die unentgeltliche Gestellung der Parkplätze nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn. 5
- Anlässlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung wurde der Sachverhalt dem Beklagten bekannt. Die Lohnsteuer-Außenprüfung sah in der Überlassung der Parkplätze lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn. Aufgrund der Mietkosten für einen Parkplatz von 133,40 DM inkl. USt monatlich (Jan.-Mrz. 1998 132,25 DM) ermittelte die Außenprüfung nach Ansatz eines Bewertungsabschlags von 4 % einen geldwerten Vorteil von 128,06 DM (Jan.-Mrz. 1998 126,96 DM). 6
- Die Klägerin stellte einen Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 1,3 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Streitjahre (EStG). 7
- Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ der Beklagte am2003 einen Nachforderungsbescheid über 14.966,28 € (Lohnsteuer 13.295,12 €, Solidaritätszuschlag 731,28 €, Kirchensteuer rk/ev jeweils 469,94 €). 8
- Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb weitgehend ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom2004 minderte der Beklagte den Nachforderungsbetrag um 1.286,22 € auf insgesamt 12.160,05 €. Er hielt an seiner Auffassung fest, dass die Parkplatzgestellung grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn darstelle. Die Minderung resultierte daraus, dass der Beklagte die im Prüfungszeitraum zeitweise einer schwerbehinderten Mitarbeiterin und einem Mitarbeiter mit Dienstwagen zur Verfügung gestellten Parkplätze nicht weiter in die Berechnung des Nachforderungsbetrages einbezog. 9
- Die Klägerin hat am2004 Klage erhoben. 10
- Sie vertritt weiterhin die Auffassung, dass die Gestellung der Parkplätze keinen lohnsteuerpflichtigen Sachverhalt begründe. Es entspreche der überwiegenden Auffassung in der Literatur, dass die Überlassung von Parkraum durch den Arbeitgeber beim Arbeitnehmer nicht zu einem Lohnzufluss führe. Etwas anderes werde nur dann vertreten, wenn der Arbeitgeber Garagen oder Stellplätze anmiete und dem Arbeitnehmer einen individualisierten Einzelplatz zur ausschließlichen Nutzung überlasse. Darin sei ein steuerbarer geldwerter Vorteil zu erblicken. Teilweise werde für die Annahme eines geldwerten Vorteils darüber hinaus gefordert, dass der jeweilige Arbeitnehmer Aufwendungen erspare, er also ansonsten für die Parkmöglichkeit ein Entgelt entrichten müsse. 11

Alle diese Voraussetzungen einer Steuerpflicht lägen im Streitfall nicht vor. Zum einen sei dem einzelnen Arbeitnehmer kein fest zugewiesener betrieblicher Parkplatz zur Verfügung gestellt worden. Der jeweilige Arbeitnehmer habe lediglich eine Parkkarte erhalten, welche zur Einfahrt in die Tiefgarage berechtige. Eine Zuordnung der Parkplätze zu einzelnen Mitarbeitern existiere nicht. Vielmehr würden die Parkplätze in der Reihenfolge der eintreffenden Fahrzeuge belegt. Zum anderen müssten die jeweiligen Arbeitnehmer aufgrund der örtlichen Parkplatzsituation auch keine Parkgebühren entrichten. Um den Arbeitsplatz herum seien im Prüfungszeitraum hinreichend kostenfreie Parkplätze erreichbar gewesen.

Nach Auffassung der Rechtsprechung und des Beklagten führe die Gestellung von Tiefgaragenplätzen bei objektiver Würdigung der Gesamtumstände dann nicht zu Arbeitslohn, wenn sie sich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweise und damit im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin erfolge. Darunter seien solche Zuwendungen zu verstehen, die keine Gegenleistung für eine vom Arbeitnehmer erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung darstellten, sondern überwiegend im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit des Betriebes als Ganzes erbracht würden. Derartige Zuwendungen erfolgten unabhängig von der individuellen Arbeitsleistung zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes, zur Förderung des Betriebsklimas oder aus anderen, nicht die Entlohnung des Arbeitnehmers bezweckenden Gründen. Im Streitfall habe die Gestellung des Parkplatzes nicht den Charakter einer Entlohnung für eine individuell erbrachte Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Die Parkkarten seien nicht an Arbeitnehmer ausgegeben worden, die beispielsweise ein bestimmtes Umsatzziel erreicht oder dem Unternehmen einen anderen Vorteil verschafft hätten. Sie, die Klägerin, habe gerade nicht eine bestimmte Arbeitnehmergruppe mit der Vergabe der Parkkarten entlohnen wollen, sondern habe diese allen Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt. Es könne ihr in diesem Zusammenhang nicht angelastet werden, dass sie von ihrem Vermieter nicht genügend Parkplätze für alle Arbeitnehmer habe anmieten können. Wäre es möglich gewesen, hätte sie allen Arbeitnehmern einen Tiefgaragenparkplatz zur Verfügung gestellt. Denn trotz der beschriebenen unproblematischen Parkplatzsituation im Umkreis des Bereichs ...-Center bleibe die Nutzung eines Tiefgaragenstellplatzes mit einer gewissen Zeitersparnis des Arbeitnehmers verbunden. Dies komme unmittelbar ihr, der Klägerin, zugute. Das pünktliche Erscheinen am Arbeitsplatz und die dadurch bewirkte pünktliche Aufnahme der Tätigkeit liege mithin im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Dem Beklagten sei dahingehend zuzustimmen, dass die Ausgestaltung des Arbeitsplatzes Aufgabe des Arbeitgebers sei. Daher lägen Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Auch die Parkplatzgestaltung sei als solche Leistung anzusehen. Sie sei vergleichbar mit der Ausstattung des Arbeitsplatzes z.B. mit einer Klimaanlage. Gemeinsames Merkmal dieser Vorteile sei, dass der Arbeitnehmer sie bezahlen müsse, würde der Arbeitgeber sie nicht unentgeltlich zur Verfügung stellen. Dies treffe für eine ausreichende Klimatisierung des Arbeitsplatzes ebenso zu wie für die Parkplatzgestaltung. Das Finanzgericht Köln habe in einem Urteil vom 13.11.2003 (2 K 4176/02, EFG 2004, 356) ausgeführt, dass die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn auch nicht damit begründet werden könne, dass die jeweiligen Arbeitnehmer mit der Nutzung des Parkplatzes Aufwendungen ersparten. Es läge in der Natur der Sache, dass die Bediensteten auch bei Annahme eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses der Klägerin reflexartig begünstigt würden. Der Entlohnungscharakter sei daher offenkundig in den Hintergrund getreten.

13

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass sich die Klage – entsprechend der in der Klageschrift genannten Beträge – nur gegen den Nachforderungs- und nicht auch gegen den Haftungsbescheid richte.

14

Die Klägerin beantragt,	15
den Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2001 vom 10.02.2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2004 dahingehend zu ändern, dass die Lohnsteuer um 10.610,84 €, die evangelische Kirchensteuer um 371,38 €, die römisch/katholische Kirchensteuer um 371,38 € und der Solidaritätszuschlag um 583,60 € herabgesetzt wird,	16
hilfsweise Revisionszulassung.	17
Der Beklagte beantragt,	18
die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass in den Nachforderungsbetrag nicht die nach dem Klägervortrag komplett ungenutzte Parkkarte einbezogen wird.	19
Die Parkplatzgestellung stelle nach Auffassung des Beklagten steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Eine Zuwendung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer sei dann Arbeitslohn, wenn sie sich als Gegenleistung für die zur Verfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers darstelle und nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werde. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse sei im Streitfall nicht erkennbar.	20
Bei objektiver Würdigung der Umstände für die Parkplatzgestellung führe diese nur dann nicht zu Arbeitslohn, wenn sie sich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweise. Von solchen Zuwendungen sei aber nur dann auszugehen, wenn alle Arbeitnehmer gleichermaßen und nicht nur einzelne Arbeitnehmer oder ein ausgewählter Kreis (z.B. Führungskräfte) bedacht würden. Anhaltspunkte hierfür seien u.a., dass die Zuteilung der Parkplätze nach Kriterien erfolge, die alle Mitarbeiter in die Auswahl einbeziehe, d.h. die Vergabe der Parkplätze sich nach dem objektiven Bedarf der Mitarbeiter richte. Insbesondere solche Arbeitnehmer, die nicht in den Genuss entsprechender Leistungen des Arbeitgebers kämen, würden diese Leistungen als Entlohnung der begünstigten Kollegen ansehen. Die Parkplatzgestellung an nur sehr wenige Arbeitnehmer stelle daher eine Bevorzugung und damit Entlohnung dar.	21
Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn zwar nicht genügend Parkplätze für alle Arbeitnehmer vorhanden seien, der Zugang zu den Parkplätzen jedoch allen gleichermaßen zustehe, so dass derjenige, der zuerst komme, auch einen Parkplatz finde. Die Klägerin habe aber von vornherein die Zugänglichkeit zum Parkplatz erheblich beschränkt, so dass nur ein Bruchteil der Arbeitnehmer berechtigt gewesen sei, die Parkplätze zu nutzen. Sie habe zwar betriebsinterne Kriterien für die Parkplatzvergabe erstellt, diese beträfen jedoch nur teilweise die Funktionsfähigkeit des Betriebes als Ganzes. So könne die Vergabe von Parkplätzen an 3 Mitarbeiter ohne besondere Kriterien nicht als Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen und damit als nicht lohnsteuerpflichtig qualifiziert werden.	22
Unerheblich sei, dass den Arbeitnehmern kein eigener, fester Parkplatz zugewiesen werde, denn durch die Vergabe von 6 Parkkarten für 6 Parkplätze sei für jeden Arbeitnehmer mit Parkkarte gewährleistet, dass er einen von den 6 für die Firma bestimmten Parkplätzen bekomme. Das Argument der günstigen örtlichen Parksituation sei weder glaubhaft noch nachvollziehbar, da dort noch viele andere Firmen angesiedelt seien. In diesem Zusammenhang sei das Argument der fehlenden Einnahmen/Bereicherung nicht zutreffend, da hier der Vorteil zähle, keinen Parkplatz suchen zu müssen, was die Klägerin selbst als (Zeit-)Vorteil ansehe. Ferner sei das Fahrzeug auch sicherer abgestellt. Allein das pünktliche	23

Erscheinen der Arbeitnehmer am Arbeitsort sei kein Kriterium für die Qualifizierung des Vorteils als Begleiterscheinung mit betriebsfunktionaler Zielsetzung. Der Arbeitnehmer sei nämlich dazu verpflichtet, pünktlich den Arbeitsplatz zu erreichen. Wie er dies bewirke, sei allein seine Sache. Mit dem Vorhandensein eines komfortablen Arbeitsplatzes, einer Klimaanlage oder aufwendiger Computerhardware könne die unentgeltliche Parkplatzgestaltung nicht verglichen werden, denn die Ausstattung des Arbeitsplatzes sei Aufgabe des Arbeitgebers und damit nicht vom Arbeitnehmer zu finanzieren. Tatsache sei jedoch, dass der Arbeitnehmer mit Parkkarte einen Parkplatz nutze, den er bezahlen müsse, würde der Arbeitgeber ihn nicht unentgeltlich zur Verfügung stellen. Dass er sich in diesem Fall den Parkplatz nicht mieten würde, sei unmaßgeblich. Dass die Klägerin bei vorhandener Kapazität allen Arbeitnehmern einen Parkplatz zur Verfügung gestellt hätte, werde nicht bestritten. Doch gerade wegen der geringen Kapazität sei es zwingend gewesen, die Parkplätze nur denen zur Verfügung zu stellen, für die betriebliche Gründe vorlägen. Dies sei auch in dem vom Finanzgericht Köln entschiedenen Fall in EFG 2004, 356 so gewesen. Auch sei unerheblich, dass die begünstigten Arbeitnehmer nicht einem bestimmten Personenkreis (z.B. in Führungsposition) angehörten. Die Arbeitnehmer, die eine Parkkarte erhalten hätten, seien gegenüber den anderen im Vorteil gewesen. Bei Arbeitnehmern in Führungsposition liege lediglich die Annahme einer zusätzlichen Entlohnung näher.

Der Beklagte nehme daher eine Steuerpflicht für die 3 ohne besondere Kriterien vergebenen Parkkarten an. Der an die schwerbehinderte Mitarbeiterin überlassene Parkplatz führe nicht zu Arbeitslohn. Nach Aktenlage könne dieser Parkplatz jedoch erst ab dem 01.12.1999 der Mitarbeiterin überlassen worden sein. Für die vorherige Zeit werde von einer Steuerpflicht ausgegangen. Gleiches gelte für den an den Mitarbeiter mit Dienstwagen vergebenen Parkplatz. Dies könne erst ab dem 01.02.2000 erfolgt sein, so dass auch hier für den übrigen Zeitraum von einer Steuerpflicht ausgegangen werde. 24

In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte erklärt, er gehe nunmehr auch davon aus, dass eine der 6 Parkkarten in den Streitjahren nicht genutzt worden sei und insoweit kein steuerpflichtiger Arbeitslohn anzunehmen sei. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist teilweise begründet. 27

Hinsichtlich der im streitigen Zeitraum unstrittig nicht genutzten Parkkarte liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn und damit kein Nachforderungstatbestand vor. Die Gestellung der übrigen Parkkarten hat der Beklagte dem Grunde und der Höhe nach zu Recht als steuerpflichtigen Arbeitslohn angesehen. 28

Zum steuerpflichtigen Arbeitslohn und damit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 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 Arbeitnehmers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteile vom 25.05.2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690; vom 19.10.2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300 und vom 07.06.2002 VI R 145/99, BFHE 199, 322, BStBl II 2002, 829). Dagegen sind solche Vorteile 29

kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen (BFH-Urteile vom 04.06.1993 VI R 95/92, BFHE 1971, 74, BStBl II 1993, 687; vom 25.05.2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690 und vom 07.06.2002 VI R 145/99, BFHE 199, 322, BStBl II 2002, 829). Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. 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 (BFH-Urteile vom 30.05.2001 VI R 177/99, BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671 und vom 07.07.2004 VI R 29/00, BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367).

Nach diesen Grundsätzen, denen der Senat folgt, liegt im Streitfall ein geldwerter Vorteil vor, der im nicht ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin gewährt wurde und sich damit nicht als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist. Die unentgeltliche Überlassung des vom Arbeitgeber angemieteten Tiefgaragenstellplatz stellt einen in Geldeswert bestehenden Vorteil für die begünstigten Arbeitnehmer dar, da sie bei eigener Anmietung hierfür ein Entgelt hätten entrichten müssen. 30

Dieser Vorteil wurde für die Beschäftigung bei der Klägerin gewährt. Dies folgt aus Art und Bedeutung des Vorteils sowie seiner Höhe. 31

An der Überlassung eines ständig freigehaltenen, überdachten, sicheren und in unmittelbarer Nähe zum Arbeitsplatz gelegenen Einstellplatzes in der Tiefgarage haben die Arbeitnehmer der Klägerin ein erhebliches eigenes Interesse. Die Bedeutung und der Wert solcher Parkplätze in Arbeitsplatznähe hat in der Vergangenheit erheblich zugenommen. So ist es immer schwieriger, in Innenstädten und innenstadtnahen Bereichen freie, öffentliche Parkplätze zu finden. Arbeitnehmer, die keinen fest zugewiesenen Parkplatz auf dem Firmengelände des Arbeitgebers oder in sonstiger Weise zur Verfügung haben, haben nicht selten Schwierigkeiten, einen geeigneten Parkplatz zu finden, insbesondere bei späterem Arbeitsbeginn. Da die Bewältigung des Weges vom Wohnort zur Arbeitsstätte und das Erscheinen am Arbeitsplatz zum arbeitsvertraglich vereinbarten Zeitpunkt alleine Sache des Arbeitnehmers ist, hat dieser Vorteil auch keinen ganz überwiegend eigenbetrieblichen Charakter. Unbedeutend ist, dass den Arbeitnehmern in der Tiefgarage kein eigener, fester Parkplatz zugewiesen wird, da aufgrund der gewählten Verfahrensweise sichergestellt ist, dass sie mit ihrer Parkkarte jederzeit innerhalb der Öffnungszeiten der Garage einen freien Parkplatz finden. 32

Hinzu kommt der nicht unerhebliche Wert des Vorteils im Streitfall von knapp 130 DM im Monat. Andere Arbeitnehmer der Klägerin, die nicht mit dem Pkw anreisen oder keine Parkkarte erhalten haben, müssen angesichts des damit auf das Jahr hochgerechnet entstehenden Vorteils von rund 1.500 DM eine Bevorzugung bzw. ein zusätzliches Entgelt der Arbeitnehmer mit Parkkarte sehen. Der Wert, der in einem eigenen kostenlosen Parkplatz besteht, kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass bereits viele öffentlich-rechtliche Arbeitgeber zur Bewirtschaftung des sich auf ihrem Gelände befindlichen Parkraums 33

übergegangen sind, mit der Folge, dass sie von ihren Arbeitnehmern für die Nutzung der Parkplätze ein Entgelt verlangen.

Dieser Wertung steht auch nicht die von der Klägerin getroffene Auswahl der Parkkarteninhaber entgegen. Zwar hat sie eine zufällige und nicht z.B. an der Arbeitsleistung orientierte Auswahl getroffen. Ferner hat nicht jeder Arbeitnehmer eine Parkberechtigung erhalten. Diese Gesichtspunkte stellen jedoch angesichts des erkennbaren Interesses der Arbeitnehmer an dieser Parkgelegenheit den Entlohnungscharakter nicht in Frage.

34

Eine ganz im Vordergrund stehende betriebliche Zielsetzung der Überlassung der Parkplätze hat die Klägerin zumindest für die 3 ohne besondere Kriterien vergebenen Parkkarten nicht dargelegt. Zwar hat sie argumentiert, dass ein pünktliches und stressfreies Erscheinen des Arbeitnehmers an seinem Arbeitsplatz auch im Interesse des Arbeitgebers liege, jedoch ist diese Tatsache nicht geeignet, ein überwiegendes betriebliches und damit zu vernachlässigendes Interesse des Arbeitnehmers an der Gewährung des Vorteils zu begründen. Denn das pünktliche Erscheinen am Arbeitsplatz ist Sache des Arbeitnehmers und insbesondere nicht Bestandteil der Arbeitszeit. Der erstmals in der mündlichen Verhandlung erfolgte und vom Beklagten bestrittene Vortrag, dass die Arbeitnehmer mit Parkkarten nicht ständig in ihren Büros am Sitz der Klägerin tätig gewesen seien, sondern auch teilweise von dort aus mit ihren Fahrzeugen Dienstreisen unternommen hätten, stellt die Annahme eines geldwerten Vorteils nicht in Frage. Zwar mag die Klägerin ein Interesse daran haben, dass die als Arbeitszeit zu bewertende Fahrtzeit bei Dienstreisen nicht noch durch lange Parkplatzsuche verlängert wird. Jedoch steht der Parkplatz den Arbeitnehmern auch für die nicht zur Arbeitszeit rechnenden Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück zur Verfügung. Dieser Vorteil hat aus den dargelegten Gründen eine so gewichtige private Bedeutung für die Arbeitnehmer, dass ein zur Verneinung von Arbeitslohn gefordertes ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin nicht bejaht werden kann.

35

Im Gegensatz zu den von der Klägerin genannten Beispielen kann im Streitfall keine betriebliche Veranlassung der Parkplatzüberlassung festgestellt werden. Denn die Ausstattung der Büros der Arbeitnehmer mit einer hochwertigen PC-Anlage, einer Klimaanlage o.ä. betreffen die Ausgestaltung des Arbeitsplatzes an sich. Diese ist dem originären Zuständigkeitsbereich des Arbeitgebers zuzuordnen und dessen arbeitsrechtliche Pflicht, wohingegen im Unterschied dazu die Bewältigung des Weges der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte deren arbeitsvertragliche Pflicht ist. Art und Umfang der Ausgestaltung des Arbeitsplatzes ist im Rahmen der arbeitsrechtlichen Vorschriften dem Arbeitgeber überlassen. Wählt er eine über das notwendige Maß hinausgehende Ausstattung, ist darin ein ganz überwiegend betriebliches Interesse noch solange zu sehen, wie der Arbeitnehmer keine privaten Vorteile daraus zieht. Diese Wertung entspricht dem Willen des Gesetzgebers, was beispielsweise die Behandlung der Firmenwagengestellung durch den Arbeitgeber veranschaulicht: Während die Überlassung eines Kfz egal welcher Größe und Preisklasse für Dienstreisen keinen Arbeitslohn für den Arbeitnehmer darstellt, führt die Nutzung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung- und Arbeitsstätte, also außerhalb des arbeitsrechtlich dem Arbeitgeber zuzuordnendem Bereichs, im Rahmen des § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

36

Die Klägerin kann sich auch nicht auf den Erlass des FinMin NW vom 17.12.1980 (S 2351-1-V B 3) berufen. Danach stellt die unentgeltliche Überlassung eines Parkplatzes durch den Arbeitgeber eine steuerliche Annehmlichkeit dar, und zwar auch dann, wenn der Arbeitgeber den Parkplatz von einem Dritten anmietet. Abgesehen davon, dass dieser Erlass als Verwaltungsvorschrift das Gericht nicht bindet (vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse,

37

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Tz. 84 m.w.N.), wendet die Finanzverwaltung diesen ebenfalls nicht mehr an, sondern folgt der neueren Definition des Begriffs des Arbeitslohns in der Rechtsprechung des BFH, bei der der Begriff der Annehmlichkeit keine Rolle mehr spielt (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1993 VI R 45/93, BFHE 173,65, BStBl II 1994, 254). Dieser Rechtsprechung folgt auch der erkennende Senat in seinen vorstehenden Ausführungen.

In Übereinstimmung mit den Beteiligten geht der Senat davon aus, dass aus der Überlassung der Parkkarte an die schwerbehinderte Mitarbeiterin und den Mitarbeiter mit Firmenwagen überlassenen Parkkarte kein steuerpflichtiger Arbeitslohn folgt. Bei der schwerbehinderten Mitarbeiterin ergibt sich ein die Annahme von Arbeitslohn ausschließendes ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin bereits aus der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht gegenüber schwerbehinderten Arbeitnehmern (vgl. insbes. § 81 Abs. 4 SGB IX). Bei dem anderen Mitarbeiter ergibt sich dieses Interesse daraus, dass der firmeneigene Pkw in der Garage besser gegen Diebstahl und Wettereinflüsse geschützt war als bei einem Parkplatz im Freien und sich dies u.a. auch bei der Höhe der Kaskoversicherungsprämien auswirkt. Insoweit hat der Beklagte diese beiden Parkkarten für den Zeitraum, in dem sie den vorgenannten Mitarbeitern zur Verfügung standen, zu Recht nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelt. In der übrigen Zeit gelten die eingangs genannten und zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führenden Ausführungen für die Überlassung der Parkkarten an die übrigen Mitarbeiter. 38

Nicht zu entscheiden brauchte der Senat die Frage, ob auch in Fällen, in denen der Arbeitgeber auf seinem Firmengelände Parkplätze kostenlos zur Verfügung stellt, steuerpflichtiger Arbeitslohn anzunehmen ist. Ebenso kann offen bleiben, ob es dann einen Unterschied macht, ob der Arbeitgeber für die gesamte oder nur einen Teil der Belegschaft Parkplätze vorhält oder ob sich das Firmengelände im Innenstadtbereich oder in einem Gebiet mit ausreichend kostenlos vorhandenem öffentlichen Parkraum befindet (vgl. zu den verschiedenen Problemstellungen auch Kettler, DStZ 2001, 667 m.w.N.). 39

Da der Beklagte damit im streitigen Zeitraum jeweils einen gestellten Parkplatz als geldwerten Vorteil zu viel besteuert hat, mindert sich der aufgrund des entsprechenden Antrags der Klägerin pauschal zu versteuernde Arbeitslohn (§ 40 Abs. 1, 3 EStG) wie folgt: Im Jahr 1998 ist ein Minderungsbetrag von 1533,42 DM (126,96 DM je Monat für einen Parkplatz im Zeitraum Januar bis März, 128,06 DM im Zeitraum April bis Dezember) und 1999 bis einschl. 2001 von jeweils 1536,72 DM (128,06 DM je Monat) anzusetzen. 40

Die Ermittlung der auf dieser Grundlage neu zu berechnenden Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 41

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 1, 3, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 42