

Prof. Dr. iur. utr. Michael Popp
Alte Landstr. 117
40489 Düsseldorf
Tel: 0211 - 408 91 61
Fax: 0211 - 479 07

Der Status Quo zum Thema "Geldwerter Vorteil" unter der Perspektive Prävention und Gesundheitsförderung

Inhalt

I Maßnahmen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge

1 Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn

a) Gesetzliche Grundlagen

b) Rechtsprechung und Schrifttum

c) Wesensmerkmale des Begriffs Arbeitslohn

- Geld oder geldeswerte Güter
- Zufluss
- Bereicherung
- Leistungen für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst
- ganz überwiegendes betriebliches Interesse

d) Leistungen an Dritte als Arbeitslohn

2 Die Rechtsprechung und Schrifttum zur Frage ob Gesundheitsvorsorge steuerpflichtiger Arbeitslohn sein kann

a) Keine Bereicherung durch die Leistung

b) Keine Leistung für eine Beschäftigung in öffentlichem oder privatem Dienst

aa) die Leistung hat keine Bezug auf das individuelle Arbeitsverhältnis

bb) die Leistung liegt im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse

- Art und Höhe des Vorteils
- Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und Auswahl der Begünstigten
- besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck
- sonstige Gesichtspunkte

3 Gestaltung der Voraussetzungen für eine steuerfreie Gestaltung von Gesundheitsvorsorge im Betrieb

a) mangelnde Bereicherung

b) ganz überwiegendes betriebliches Interesse

- Vorbeugung betrieblich relevanter Krankheiten
- Erfolg versprechende Maßnahmen
- preisgünstige Maßnahmen
- Aufdrängung der Maßnahmen

4 Verifizierung des ganz überwiegend betrieblichen Interesses

II Betriebliche Präventionsmaßnahmen nach den Bestimmungen des geplanten Präventionsgesetzes

1 Beteiligung des Arbeitgebers an Maßnahmen der Prävention nach dem Präventionsgesetz

2 Steuerrechtliche Behandlung der Kosten des Arbeitgebers an betrieblichen Präventionsmaßnahmen nach dem Präventionsgesetz

a) Steuerliche Behandlung der Kostenbeteiligung nach § 17 PräVG

- Anwendung der Rechtsprechung auf die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers an den Präventionsleistungen nach § 17 PräVG

b) Kosten bei Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen, die sich aus Maßnahmen nach dem Präventionsgesetz ergeben.

I Maßnahmen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge

1 Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn

a) Gesetzliche Grundlagen

Zur Bestimmung dessen, was Arbeitslohn im Sinne des EStG ist, ist in erster Linie auf § 19 EStG zurückzugreifen. § 19 EStG bestimmt, dass Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit gehören. § 19 EStG erwähnt den Begriff des Arbeitslohns selbst nicht und erläutert auch nicht – etwa durch Aufzählung von Einzelheiten - was unter dem Begriff "andere Bezüge und Vorteile" zu subsumieren ist. Von der Verabreichung von Getränken im Betrieb bis zur Gestellung von Betriebsfußballplätzen kann unter den Begriff "andere Bezüge und Vorteile" alles subsumiert werden, was der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zur Verfügung stellt. Diese "anderen Bezüge und Vorteile" gehören nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nur dann zum Arbeitslohn, wenn sie "für eine Beschäftigung" geleistet werden. Unter welchen Bedingungen dies der Fall ist, erläutert das Gesetz jedoch nicht.

§ 2 Abs. 1 LStDV bestimmt, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, wobei es unerheblich ist, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Wann aber Einnahmen "aus dem Dienstverhältnis" zufließen oder aus anderen Gründen, seien diese auch mit dem Dienstverhältnis verwoben, bestimmt § 2 LStDV nicht.

Es ergibt sich, dass der Begriff des Arbeitslohns ein unbestimmter Rechtsbegriff ist, der im Einzelfall – gegebenenfalls von der Rechtsprechung – auszulegen ist.

b) Rechtsprechung und Schrifttum

Mit seinen Entscheidungen vom 17.7.1981 VI R 205/78 (Aufgabe der Rechtsprechung zu Gelegenheitsgeschenken) und in der Grundsatzentscheidung vom 17.9.1982 VI R 75/79 bejaht der BFH Arbeitslohn dann, wenn eine Einnahme sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft – als Leistung für eine Beschäftigung - erweist.

An dieser Rechtsprechung hat der BFH in der Folgezeit festgehalten, vgl. z.B. Urteil vom 7.12.1984 VI R 164/79; vom 22.3.1985 VI R 170/82; vom 11.3.1988 VI R 106/84; vom 2.2.1990 VI R 115/86 (vgl. die Darstellung bei Offerhaus, BB 1990, S. 2017 und von Bornhaupt, DStZ 1990, S. 496).

Änderungen gegenüber der früheren Rechtsprechung haben sich durch diese Rechtsprechung insbesondere bei der Einordnung von Gelegenheitsgeschenken und durch die Aufgabe der Rechtsprechung zu den so genannten Annehmlichkeiten ergeben.

Auch die grundlegende, relevante Literatur stammt ebenfalls aus dieser Zeit und wesentlich grundsätzlich Neues ist – Adaption der vorherigen Gedanken an neue Entlohnungen, wie z.B. stock options, ausgenommen – nicht erschienen. Der Umstand wird überdeutlich, wenn der z.Zt. führende – jährlich neu aufgelegte – Kommentar zum EStG von Schmidt, der in Bezug auf diese Fragen von Dreseck (vorsitzender Richter des VI (Lohnsteuer) Senats am BFH) bearbeitet wird, in der 23. Auflage für das Jahr 2004 vor Anm. 16 zu § 19 EStG unter Schrifttum zum Arbeitslohn lakonisch mitteilt "siehe Auflage 16 (1997)"

Wesentliches Schrifttum zum Arbeitslohnbegriff findet sich bei

Offerhaus (Richter am VI (Lohnsteuer) Senat des BFH); Gesetzlose Steuerbefreiung im Lohnsteuerrecht; in Stolterfoth, Grundfragen des Lohnsteuerrechts, S. 117

Offerhaus, Was gehört zum Arbeitslohn; BB 1982, S.1061

Offerhaus; Auslagenersatz - Werbungskostenersatz unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung des Arbeitslohnbegriffs BB 1990, 2017

Popp/Albert; Der Begriff des Arbeitslohns unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsveranstaltung; DB 1984, S.632

Thomas (Richter im VI (Lohnsteuer) Senat des BFH); Lohnsteuerfreier Aufwendersatz durch den Arbeitgeber; StJB 1990/91 S.183

Albert/Heitmann; Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse als Abgrenzungskriterium des Arbeitslohns DB 1985 S. 2424

v. Bornhaupt; (Richter am VI (Lohnsteuer) Senat des BFH); Zehn Jahre Rechtsprechung des VI. Senats zu steuerpflichtigen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit DStZ 1990 S. 496

Gersch; Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesses des Arbeitgebers an Zuwendungen – Lohnsteuerrecht im Wandel in Festschrift für Franz Klein

Hartmann; Neuere Tendenzen zur Abgrenzung des Arbeitslohns in der BFH Rechtsprechung; Inf. 1997 S. 705

c) Wesensmerkmale des Begriffs Arbeitslohn

Nach Rechtsprechung und Schrifttum liegt Arbeitslohn immer dann vor, wenn

- einem Arbeitnehmer Geld oder geldeswerte Güter
- zufließen
- die ihn bereichern
- und die für eine Beschäftigung geleistet werden.

- Geld oder geldeswerte Güter

Zu den Einnahmen zählen nur solche Gegenstände (Sachen und Rechte), die einen wirtschaftlichen Wert haben, also Gegenstände, die selbst Geld sind oder Geldeswert besitzen. Zu denen in Geldeswert bestehenden Gütern gehören gemäß § 8 Abs. 2 EStG u.a. Wohnung, Kost, Waren und sonstige Bezüge.

- Zufluss

Die Einnahme aus dem Dienstverhältnis muss dem Arbeitnehmer auch zugeflossen sein, worunter verstanden wird, dass der Arbeitnehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand (oder Geld) erlangt, bzw. den Vorteil, der ihm geboten wird, auch tatsächlich nutzt.

- Bereicherung

Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart nicht selbständiger Arbeit liegen nur vor, wenn das Vermögen des Arbeitnehmers wirtschaftlich erhöht worden ist. Dies folgt aus dem der Einkommensbesteuerung zugrunde liegendem Prinzip, nach dem die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll. Die Einnahme setzt somit eine objektive Bereicherung voraus.

Eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers kann auch dadurch eintreten, dass der Arbeitgeber Aufwendungen trägt, die dem Arbeitnehmer anderenfalls erwachsen wären (sog ersparte Aufwendungen). Hinsichtlich dieser Aufwendungen kommt es aber darauf an, dass der Arbeitnehmer sie anderenfalls mit großer Wahrscheinlichkeit aus eigenen Mitteln in dieser oder ähnlicher Weise getragen hätte.

- Leistungen für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst

Durch das individuelle Dienstverhältnis ist ein Vorteil veranlasst, wenn der Lohn für das Dienstverhältnis eingeräumt worden ist, d.h., wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft erweist, wobei es nicht erforderlich ist, dass die Leistung mit einer ganz konkreten Dienstleistung korrespondiert.

Deshalb liegt Arbeitslohn nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber gewährt wird. Z.B., wenn der Arbeitnehmer Zinsen für ein dem Arbeitnehmer gegebenes Darlehen erhält.

- ganz überwiegendes betriebliches Interesse

Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers zwar innerhalb des Dienstverhältnisses abspielt, aber nicht im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft – als Leistung für die Beschäftigung - angesehen werden kann. Das ist der Fall, wenn zwar nur der Arbeitnehmer Zuwendungsempfänger ist, die den Vorteil bewirkende Aufwendung des Arbeitgebers aber in seinem – des Arbeitgebers – ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse getätigt wird. Die Aufwendung ist in einem solchen Fall – auch im weitesten Sinn – keine Gegenleistung des Arbeitgebers für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers. Die Leistung kann deshalb kein Arbeitslohn sein. Der Arbeitgeber will insoweit die Arbeitnehmer nicht entlohnen. Diese empfinden seine Leistung auch nicht als Arbeitslohn (eingehend BFH Urteil vom 22.3.1985 VI R 170/82 (Betriebsveranstaltungen) auch BFH Urteil vom Urteil 11.3.1988 VI R 106/84 (Sicherheitsprämien) BFH, Urteil vom 27.9.1996 VI R 44/96 (Tennisplätze)).

Die Kennzeichnung "eigenbetriebliches Interesse" ist nicht dahingehend misszuverstehen, dass Arbeitslohn schon dann nicht vorliegt, wenn der Arbeitnehmer mit der Zuwendung auch andere betriebliche Ziele als eine Entlohnung des Arbeitnehmers verfolgt. Nur wenn sich die Leistung im "ganz überwiegend betrieblichen Interesse" des Arbeitgebers bewegt, ist sie nicht "für eine Beschäftigung" bezahlt worden (Thomas, StJB 1990/91 a.a.O.).

Im Urteil vom 5.6.1993 V R 95/92 (Personalrabatte) drückt der BFH seine Überlegungen wie folgt aus: Eine Zuwendung erfolgt nicht bereits deswegen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, weil für sie betriebliche Gründe sprechen, beim Arbeitgeber also Betriebsausgaben vorliegen. Denn eine betriebliche Veranlassung liegt jeder Art von Lohnzahlungen zugrunde. Vielmehr muss sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annah-

me 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 anhand der Umstände nachvollziehbaren eindeutigen Vorrangs anderer als Entlohnungszwecke kam bei der Verwendung des bildhaften Begriffs "eigenbetriebliches Interesse" durch die zugefügten Worte "ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse" zum Ausdruck" (zum überwiegend betrieblichen Interesse vgl. aus neuerer Zeit auch BFH, Urteil vom 25.5.2000 VI R 195/98 (Überlassung eines Werkstattwagens bei Rufbereitschaft), BFH, Urteil vom 26.3.2003 VI R 112/98 (Führerscheinerwerb bei Polizeiausbildung).

d) Leistungen an Dritte als Arbeitslohn

Arbeitslohn in diesem Sinne kann auch dann vorliegen, wenn der Arbeitgeber Geld oder Sachleistungen einem Dritten zukommen lässt und dies bei dem Steuerpflichtigen - dem Arbeitnehmer - zu einer durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahme führt. Das kann der Fall sein, wenn durch die Leistung an dem Dritten der Arbeitnehmer bereits objektiv bereichert ist (vgl. Bundesfinanzhof Urteil vom 4.2.1954 IV 178/53 U nach dem Erholungsbeihilfen, auch wenn diese den Arbeitnehmern über eine Betriebskrankenkasse zugewandt werden, steuerpflichtiger Arbeitslohn sein können).

2 Die Rechtsprechung und Schrifttum zur Frage ob Gesundheitsvorsorge steuerpflichtiger Arbeitslohn sein kann

Abgrenzung

Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge, die durch den Arbeitgeber finanziert werden, unterscheiden sich von den nach R 11 LStR steuerfreien Beihilfen des Arbeitgebers in Krankheitsfällen dadurch, dass die Beihilfen dem Arbeitnehmer von ihm aufgewandte Kosten ersetzen, die nach Eintritt einer Krankheit entstanden sind, um diese zu beseitigen oder zu lindern.

Rechtsprechung

Die Rechtsprechung zu der Frage, ob Aufwendungen des Arbeitgebers für die Gesundheitsvorsorge der Arbeitnehmer steuerpflichtiger Arbeitslohn ist, ist nicht zahlreich, aber zur Beantwortung der Frage hinreichend.

Die Rechtsprechung wird nachgewiesen, besprochen und beurteilt in:

Pflüger in Herrman/Heuer/Raupach; Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz; Anm. 100 ff, 186 zu § 19 EStG

Giloy in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff; Kommentar zum Einkommensteuergesetz Anm. B 300 FF zu § 19 EStG

Wagner in Heuermann/Wagner Das gesamte Lohnsteuerrecht Kap D I ;

Stache in Bordewin/Brandt; Kommentar zum Einkommensteuerrecht, Rdnr. 545ff zu § 19 EStG ,

Barein in Littmann/Bitz/Pust; Das Einkommensteuerrecht; Anm. 232 zu § 19 EStG

Hartz/Meeßen/Wolf ABC Führer Lohnsteuer; Stichwort Arbeitslohn; Vorsorgekuren

Thomas in Küttner; Personalbuch 2003; Stichwort; Arbeitsentgelt, Gesundheitsvorsorge

Drenseck in Schmidt; Einkommensteuergesetz Anm. 16 ff zu § 19 EStG

Eisgruber in Kirchhof; Kompaktcommentar Einkommensteuergesetz Anm. 110ff zu § 19 EStG

Althöfer in Lademann; EStG Kommentar Anm. 123ff zu § 19 EStG

Die Rechtsprechung wird unter verschiedenen Gesichtspunkten auch nachgewiesen bei lexinform; DATEV Datenbank

Es handelt sich um folgende Urteile

BFH, Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 (Kreislaufstrainingskuren)

BFH, Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79 (Vorsorgeuntersuchungen)

BFH, Urteil vom 31.10.1986 VI R 73/83 (Kneipkuren)

BFH, Urteil vom 5.11.1993 VI R 56/93 (Kurkosten)

BFH, Urteil vom 30.5.2001 VI R 177/79 (Massagekosten)

FG Hamburg vom 13.4.1989 II 56/87 (Vorsorgeuntersuchungen)

Finanzgericht Köln vom 24.9.2003, 12-K-428/03 (Wirbelsäulentherapie)

Finanzgericht Köln vom 24.6.2004 2-K-3877/02 (Raucherentwöhnung)

Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge sind von dieser Rechtsprechung teils nicht als Arbeitslohn angesehen worden, teils aber auch als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt worden.

Die Gründe, warum im Einzelfall kein steuerpflichtiger Arbeitslohn angenommen wurde, lagen in Folgendem.

- a) es liegt keine Bereicherung vor
- b) es liegt keine Leistung für eine Beschäftigung in öffentlichem oder privatem Dienst vor
- aa) die Leistung hat keine Bezug auf das individuelle Arbeitsverhältnis
- bb) die Leistung liegt im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse

Sonstige Steuerbefreiungen

Maßnahmen des Arbeitgebers, die er zur Gesundheitsvorsorge durchführt, können im Rahmen der so genannten Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG steuerfrei sein, wenn die dem Arbeitnehmer geleisteten Sachbezüge insgesamt nicht mehr als 50 € im Monat betragen.

a) Keine Bereicherung durch die Leistung

Im Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 entschied der BFH dass Sachzuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer in Form einer Kur nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, wenn die Kur im überwiegenden betrieblichen Interesse zur Wiederherstellung oder Erhaltung der Arbeitsfähigkeit durchgeführt wird. Im Urteil führte der BFH u.A. aus, dass er nicht verkenne, dass die Kurteilnehmer durch die Übernahme der Kurkosten durch die Klägerin möglicherweise in gewissem Maße bereichert seien. Dies falle jedoch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass alle Kurteilnehmer krankenversichert waren und somit einen Anspruch auf Bezahlung von Heilbehandlung und Kurkosten durch ihre Krankenkasse hatten, nicht entscheidend ins Gewicht. Würde also eine Maßnahme, ohne dass sie vom Arbeitgeber zu Verfügung gestellt werden würde so auch von der Krankenkasse zur Verfügung gestellt werden, so läge keine Bereicherung des Arbeitnehmers vor, und damit kein steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Im Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79 (Vorsorgeuntersuchung) führte der BFH ebenfalls aus: Darüber hinaus hätten die Arbeitnehmer die Kosten von Vorsorgeuntersuchungen, an denen sie selbst interessiert gewesen wären, vielfach nicht oder doch nicht voll selbst tragen müssen, weil diese Kosten durch private oder gesetzliche Krankenkassen ganz oder zum Teil erstattet oder von diesen übernommen worden wären. Sie konnten insoweit also kein überwiegend eigenes Interesse an der von der Arbeitgeberin gewünschten unentgeltlichen Durchführung der Untersuchungen haben.

Im Urteil vom 5.11.1993 VI R 56/93 (Kurkosten) führte der BFH aus: Übernimmt der Arbeitgeber Kosten der Heilbehandlung (Kurkosten) seiner Arbeitnehmer, deren Übernahme oder Erstattung die Versicherung abgelehnt hat, so liegt darin grundsätzlich die Zuwendung von Arbeitslohn. Es kann aber ausnahmsweise nur für den Fall kein Arbeitslohn angenommen werden, dass der einzelne Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet durch die Übernahme der Kurkosten deshalb nicht bereichert ist, weil anderenfalls sein Krankenversicherer die Kosten übernommen hätte.

Das FG Hamburg entschied mit Urteil vom 13.4.1989 II 56/87, dass die Übernahme der Kosten für Vorsorgeuntersuchungen leitender Angestellter durch den Arbeitgeber nicht steuerpflichtig sei. Es führt aus: Bei der Übernahme der Kosten für die Vorsorgeuntersuchungen der leitenden Angestellten durch die GmbH fehlt es nämlich bereits an einer objektiv bereichernden Vorteilszuwendung. Zwar kommt es für die Annahme von Vorteilszuwendungen grundsätzlich nicht darauf an, ob der einzelne Arbeitnehmer Aufwendungen erspart, die notwendig waren oder die er mit einiger Wahrscheinlichkeit auch selbst getätigt hätte. Entscheidend ist allein, dass er die Vorteile tatsächlich in Anspruch genommen hat. An einer tatsächlichen Vorteilszuwendung fehlt es aber jedenfalls dann, wenn der einzelne Arbeitnehmer für das Empfangen selbst nichts hätte aufwenden müssen (ebenso: Niedersächsisches FG, Urteil vom 29. 6. 1966 IV L 40 - 44/66, EFG 1967, 37, rechtskräftig; vgl. auch Offerhaus, BB 1982, 1062). Da die Angestellten der GmbH sämtlich - sei es privat, sei es bei einer Ersatzkrankenkasse - krankenversichert waren und in vollem Umfang Krankenversicherungsschutz genossen, hätten die Krankenkassen die Kosten der hier streitgegenständlichen Vorsorgeuntersuchungen in voller Höhe getragen, wenn sie nicht von der GmbH übernommen worden wären. Infolgedessen ist den Arbeitnehmern der GmbH im Ergebnis kein geldwerter Vorteil zugeflossen. Sie sind objektiv nicht bereichert worden. Hieran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es für die Arbeitnehmer andernfalls möglicherweise erforderlich gewesen wäre, die auf ihren Namen ausgestellten Arztrechnungen zunächst selbst zu begleichen und damit ihren Krankenkassen gegenüber in Vorlage zu treten. Entscheidend kann letzten Endes nur sein, dass sie mit voller Kostenerstattung hätten rechnen können. Auch dafür, dass eine solche Kostenerstattung im Ergebnis vielleicht eine Erhöhung der Versicherungsprämien nach sich gezogen hätte, ist angesichts der vergleichsweise geringen Beträge, um die es hier geht, nicht ersichtlich.

Überholt ist das BFH Urteil vom 7.8.1959 VI 119/59 U, das ausführt: Selbst wenn es zutrifft, dass - vom Arbeitnehmer aus gesehen - in der Bezahlung der Kurkosten nur insoweit ein Vorteil liegt, als dadurch Ersparnisse im Haushalt des Arbeitnehmers eingetreten sind, bleibt die Erholungsbeihilfe in voller Höhe lohnsteuerpflichtig. Der Verlust von Ansprüchen gegen die Krankenkasse beruht auf dem Rechtsverhältnis des Arbeitnehmers zu seiner Krankenkasse; er ist im Verhältnis der Arbeitnehmer zu ihrem Arbeitnehmer nicht anrechenbar. Dem Arbeitnehmer

stand es frei, seine Krankenkasse in Anspruch zu nehmen. Nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt unterliegt der Besteuerung, nicht eine steuerlich günstigere, aber vom Arbeitnehmer nicht ausgenutzte Möglichkeit.

b) Keine Leistung für eine Beschäftigung in öffentlichem oder privatem Dienst

aa) die Leistung hat keine Bezug auf das individuelle Arbeitsverhältnis

Im Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 (Kreislauftrainingskuren) führte der BFH aus: Da die Teilnahme an der Kur der Belegschaft im ganzen offen stand, ist eine unmittelbare Beziehung zwischen den Aufwendungen der Arbeitgeberin für die Kuren und der Arbeitsleistung der Kurteilnehmer, die darauf hindeuten könnte, dass es sich bei den Leistungen der Klägerin um verdeckten Arbeitslohn handelt, nicht erkennbar. U. A. deswegen ist es gerechtfertigt, die Aufwendungen der Klägerin für die Kreislauftrainingskuren nicht als geldwerten Vorteil anzusehen und sie von der Besteuerung auszunehmen.

bb) die Leistung liegt im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse

Liegt eine Leistung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse, so wird sie nicht "für" eine Beschäftigung geleistet und ist daher kein Arbeitslohn. Ob eine Leistung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse liegt, ist anhand der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.

Im Urteil vom 30.5.2001 VI R 177/99 (Massage) entschied der BFH: Nach der Rechtsprechung des BFH 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 der einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendete Vorteil Entlohnungscharakter haben muss. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalles nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen (st. Rechtsprechung, Urteile vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, vom 25. Mai 2000 VI R 195/98). Das Ergebnis einer solchen, den Arbeitslohncharakter verneinenden Würdigung hat der Senat damit beschrieben, dass der Vorteil ganz überwiegend im 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. Das Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, kann vernachlässigt werden, falls sich dieser im Verhältnis zu den vom Arbeitgeber verfolgten gewichtigen betriebsfunktionalen Zwecken und der besonderen Geeignetheit des dazu eingesetzten Mittels als notwendige Begleiterscheinung darstellt.

Das "überwiegend betriebliche Interesse" ist daher an den gesamten Begleitumständen des Falles zu prüfen.

Art und Höhe des Vorteils

Im Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 (Kreislauftrainingskuren) entschied der BFH z.B. dass von Bedeutung sei dass die Teilnahme an den Kuranwendungen, -übungen und anderen Veranstaltungen (Vorträgen usw.) für die Arbeitnehmer Pflicht war und die Kurärzte gegenüber den Kurteilnehmern weisungsbefugt waren. Auch die zum Teil einschneidenden Einschränkungen der persönlichen Freiheit - etwa das Verbot, die Ehefrau oder andere Familienangehörige am Kurort oder in dessen Umgebung unterzubringen, das Verbot, mit dem Kraftfahrzeug anzureisen, das Gebot, den Genuss von Alkohol und Nikotin einzuschränken - machen deutlich, dass das betriebliche Interesse im Vordergrund stand.

Im Urteil vom 31.10.1986 VI R 73/83 entschied der BFH: Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für Kuren bei älteren Arbeitnehmern gehören in der Regel zu deren steuerpflichtigem Arbeitslohn. Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers durch die zum Lohn hinzukommenden Sonderzuwendungen. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse. Die Arbeitnehmer hätten ein starkes Eigeninteresse hinsichtlich der Teilnahme an einer Kur. Zwar mag es auch im Interesse der Klägerin gelegen haben, dass die Arbeitnehmer ihr Recht auf Beteiligung an den individuell gestalteten, ihrer Gesunderhaltung dienenden Kuren wahrnahmen, um so den Krankenstand unter den

älteren Arbeitnehmern möglichst gering zu halten. Nur lässt sich daraus nicht folgern, dass dieses Interesse im Verhältnis zu dem der Arbeitnehmer an ihrer eigenen Gesundheit "ganz überwiegend eigenbetrieblich" gewesen ist.

Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und Auswahl der Begünstigten

Ein Gesichtspunkt, der für ein überwiegend betriebliches Interesse spricht, kann – unter anderen – darin gesehen werden, ob die Arbeitnehmer aus eigenem Antrieb an der Maßnahme teilnehmen können oder eher "gezwungener Maßen".

Im Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 (Kreislauftrainingskuren) entschied der BFH dass es von Bedeutung sei, dass die Teilnahme an den Kuranwendungen, -übungen und anderen Veranstaltungen (Vorträgen usw.) für die Arbeitnehmer Pflicht war.

Im Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79 (Vorsorgeuntersuchung) entschied der BFH: Dass die Arbeitgeberin ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse an den Untersuchungen hatte, ergibt sich auch aus dem mittelbaren Zwang, den sie dadurch ausübte, dass sie finanzielle Nachteile in Aussicht stellte, falls ein Arbeitnehmer sich nicht untersuchen lasse. Die Arbeitnehmer konnten sich nicht den Wünschen und Weisungen der Klägerin, die an einem objektiven und vereinheitlichten Bild über den Gesundheitszustand aller Führungskräfte interessiert war, widersetzen, wenn sie keine beruflichen (Beförderungschancen) und finanziellen (Weiterzahlung der Bezüge im Krankheitsfall) Nachteile erleiden wollten.

Im Urteil vom 31.10.1986 VI R 73/83 entschied der BFH: Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für Kuren bei älteren Arbeitnehmern gehören in der Regel zu deren steuerpflichtigem Arbeitslohn. Das ergibt sich u.A. daraus, dass es der Entscheidung des einzelnen Arbeitnehmers oblag, ob er von dem Kurangebot der Klägerin Gebrauch machen wollte oder nicht. Zwar "sollte" er sich in dem genannten Alter einer Kur unterziehen, aber er "mußte" es nicht, um berufliche Nachteile zu vermeiden

besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck

Im Urteil vom 24.1.1975 VI R 242/71 (Kreislauftrainingskuren) entschied der BFH weiter: Von Bedeutung ist auch dass Voraussetzung für die Teilnahme nicht nur die medizinische Notwendigkeit der Kur, sondern dass die Kur auch - im betrieblichen Interesse – Erfolg versprechend war.

Im Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79 (Vorsorgeuntersuchung) entschied der BFH: Das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an den Untersuchungen kommt ferner darin zum Ausdruck, dass der Werksarzt eine Ausfertigung des Untersuchungsberichts erhielt und dass er die Arbeitnehmer ggf. in Bezug auf eine weitere ärztliche Behandlung beraten sollte.

Das Finanzgericht Köln Urteil vom 24.9.2003, 12-K-428/03 entschied: Das Angebot einer Wirbelsäulentrainings-therapie, die geeignet ist Arbeitsausfällen vorzubeugen, ist kein steuerpflichtiger Sachbezug, da diese Maßnahme des Arbeitgebers einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder ihr entgegenwirkt. Vor dem Hintergrund, dass die angebotene Trainingstherapie der Wirbelsäule nach dem Vorbringen des Klägers der spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit seiner Arbeitnehmer vorbeugend bzw. ausgleichend entgegenwirken soll und dies - wie den eingereichten Unterlagen zu entnehmen ist - auch in besonderem Maße kann, steht zur Überzeugung des erkennenden Senats fest, dass der Kläger die Möglichkeit zur Therapieteilnahme aufgrund eines derart überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses eröffnet hat, dass deshalb ein mögliches eigenes Interesse der Arbeitnehmer an der Therapie vernachlässigt werden kann und der Arbeitslohncharakter der Gesundheitsaufwendungen zu verneinen ist.

sonstige Gesichtspunkte

Das Finanzgericht Köln vom 24.6.2004 2 K 3877/02 entschied: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für Raucherentwöhnung in Form von Aufwand für Raucherentwöhnungskurse, Nikotinpflaster/-kaugummi, Akupunktur und Tabletten, so handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer. Das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse der Klägerin folgt auch nicht aus der mit dem Betriebsrat geschlossenen Vereinbarung. Auch wenn diese Vereinbarung der Klägerin unzweifelhaft einen betrieblichen Vorteil in Form von verbesserten betrieblichen Abläufen durch verstärkten Einsatz von Nichtraucher gebracht hat, so lag dieser doch nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin. Denn insoweit spielt auch das persönliche Interesse des einzelnen Arbeitnehmers an der Erhaltung seiner Gesundheit eine maßgebliche Rolle.

Schrifttum

Spezielles Schrifttum zur Gesundheitsvorsorge – mit Ausnahme von Urteilsanmerkungen - durch Arbeitgeber ist nicht ersichtlich

3 Gestaltung der Voraussetzungen für eine steuerfreie Gestaltung von Gesundheitsvorsorge im Betrieb

Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge durch den Arbeitgeber stellen im Prinzip einen geldwerten Vorteil dar, der im weitesten Sinne als Gegenleistung für die dem Arbeitgeber geleistete Arbeit angesehen werden kann.

Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge durch den Arbeitgeber stellen aber dann keine geldwerten Vorteil dar, wenn der Arbeitnehmer durch die Leistung

- a) nicht bereichert wird
- b) oder die Leistung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse liegt

a) mangelnde Bereicherung

Maßnahmen für die Gesundheitsvorsorge, die vom Arbeitgeber durchgeführt werden, stellen aber dann keinen Arbeitslohn dar, wenn die begünstigten Arbeitnehmer derartige Maßnahmen deckungsgleich von ihren jeweiligen Krankenversicherungen erhalten könnten, da sie dann durch die vom Arbeitgeber finanzierten Maßnahmen nicht bereichert sind.

b) ganz überwiegendes betriebliches Interesse

Maßnahmen des Arbeitgebers zur Gesundheitsvorsorge für die Arbeitnehmer erbringen, gehören dann nicht zum Arbeitslohn, wenn sie im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen.

- Vorbeugung betrieblich relevanter Krankheiten

Gesundheitsvorsorge, also alle Maßnahmen, die allgemein vor Krankheiten schützen oder den Gesundheitszustand erhalten, liegen im ganz unmittelbaren Interesse eines jeden Menschen und damit auch im Interesse eines jeden Arbeitnehmers. Dabei kommt es nicht darauf an, ob er subjektiv gesundheitsbewusst lebt, sondern darauf, was verständlicherweise von einem objektiven Beobachter unter seinem Interesse verstanden werden kann.

Krankheitsfälle in der Belegschaft belasten den Betrieb auf mannigfaltige Art und Weise. Zuerst einmal dadurch, dass Lohnfortzahlungen im Krankheitsfall zu zahlen sind, ohne eine konkrete Gegenleistung während der Krankheit zu erlangen, zum anderen aber dadurch, dass die Betriebsabläufe in erheblichem Masse ins Stocken geraten. Unter den heutigen Wirtschaftsbedingungen wird zudem der Personalbestand aus Kostengründen möglichst gering gehalten. Daraus resultiert, dass Vertretungen in Krankheitsfällen praktisch nicht mehr vorhanden sind und durch krankheitsbedingte Ausfälle erhebliche Mehrbelastung auf die gesunden Mitarbeiter zukommt und durch bezahlte Überstunden der gesunden Mitarbeiter ausfallende Arbeitskräfte ersetzt werden müssen. Dies alles hat einen negativen Einfluss auf die Betriebsabläufe und die Gesamtproduktivität der Betriebe.

Ein weiterer nicht zu unterschätzender Umstand ist der, dass unter den heutigen Arbeitsbedingungen Arbeitnehmer, die zwar nicht im medizinischen Sinne als krank angesehen werden können, die aber nicht in dem Sinne gesund sind, dass sie temporär im Vollbesitz ihrer jeweiligen individuellen Leistungsfähigkeit sind, zwar weiter auf ihrem Arbeitsplatz erscheinen, aber für den Betrieb nicht die Produktivität erbringen, die normalerweise von ihnen verlangt wird. Diese Fälle, in denen Krankheit zwar nicht anwesend, Gesundheit im gewissen Sinne aber abwesend ist, verursachen zwar keine Kostenbelastung, wohl aber eine Produktivitätsbelastung, die den Betrieb im erheblichen Masse trifft.

Um ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers an einer Gesundheitsvorsorge annehmen zu können, muss der Arbeitgeber ein besonderes – über das allgemeine Interesse an einer gesunden Belegschaft – betrieblich bedingtes Interesse an vorbeugenden Maßnahmen gegen Krankheitserscheinungen haben. Der Betrieb muss eine gewisse "Nähe" zu Krankheitserscheinungen in der Belegschaft haben, wenn vorbeugende Maßnahmen als im "überwiegenden betrieblichen Interesse" durchgeführt angesehen werden sollen. Dies Interesse kann nur darin liegen, dass bestimmte Krankheitserscheinungen die Betriebsabläufe besonders – über das normal zu erwartende Krankheitsbild der Belegschaft hinaus – belasten. Es muss sich also um die Verhinderung von Krankheiten handeln, die zwar nicht Berufskrankheiten im gesetzlichen Sinne sein müssen, aber doch Krankheiten, die durch die konkreten Betriebsabläufe eines bestimmten Betriebes verstärkt hervorgerufen werden können oder im Betrieb aus

anderen Gründen signifikant hervorgetreten sind (überholt BFH Urteil vom 7.8.1959 VI 119/59 U, das Krankheitsbeihilfen nur dann nicht zum Arbeitslohn rechnen will, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt).

Wenn eine Krankheit unstreitig oder mit Sicherheit nachweisbar eine Folge der Berufsausübung ist können die damit verbundenen finanziellen Folgen im Einkommensteuerrecht so behandelt werden als wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt. Der Überlegung, dass eine Typisierung von Krankheiten in "typische Berufskrankheiten" und "andere Krankheiten" dann nicht in Betracht kommt, wenn eine Krankheit unstreitig eine Folge der Berufsausübung ist, ist die Berechtigung nicht abzuspochen. (Bundesfinanzhof vom 6.6.1957 IV 158/56 U für den Betriebsausgabenabzug bei einem Arzt)

Anders kann es sein, wenn ein Arbeitgeber den Betriebsangehörigen Erholungsbeihilfen gibt. Sie rechnen nur unter besonderen Voraussetzungen nicht zum Arbeitslohn, z. B. wenn sie als Notstandsunterstützung oder zur Abwehr der Folgen einer typischen Berufskrankheit gegeben werden (Bundesfinanzhof vom 14.1.1954 IV-303/53-U). Bei Zuschüssen und Beihilfen zur Beseitigung oder Linderung eingetretener Krankheiten kann es auch an einem "ganz überwiegend betrieblichen Interesse" fehlen, da das große Interesse des Arbeitnehmers offenbar ist und betriebliche Einsparungen und Kostenminderungen mit der Beihilfe ja nicht verbunden sind.

Das Finanzgericht Köln vom 24.6.2004 2-K-3877/02 hat demgemäß entschieden: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für Raucherentwöhnung in Form von Aufwand für Raucherentwöhnungskurse, Nikotinpflaster/-kaugummi, Akupunktur und Tabletten, so handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer, weil dabei auch deren private Erhaltung der Gesundheit ins Gewicht fällt. Auch wenn es unter gesundheitspolitischen Aspekten durchaus wünschenswert erscheint, dass Arbeitgeber Initiativen zur Raucherentwöhnung ergreifen, folgt daraus indessen nicht automatisch, dass die entsprechenden Aufwendungen beim begünstigten Arbeitnehmer nicht als Arbeitslohn anzusehen sind. Denn das Rauchen ist - auch im Fall der Klägerin - keine speziell arbeitsplatzbezogene Erscheinung, sondern vielmehr ein gesamtgesellschaftliches Problem. In der Rechtsprechung ist daher anerkannt, dass von einem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nur dann ausgegangen werden kann, wenn die gesundheitserhaltende bzw. -verbessernde Maßnahme ihre Grundlage in einer andernfalls drohenden berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigung hat. Hiervon kann bei dem Betrieb eines Zeitungsverlages im Zusammenhang mit dem Rauchen nicht ausgegangen werden. Denn das Rauchen beeinträchtigt nicht aufgrund berufsbedingter Besonderheiten die Gesundheit, weil insoweit die Arbeitsbedingungen bei der Klägerin neutral sind.

- Erfolg versprechende Maßnahmen

Von einem ganz überwiegenden betrieblichen Interesse kann auch nur dann die Rede sein, wenn ein ordentlicher Geschäftsleiter die Kosten für die Gesundheitsvorsorge allein zu dem Zwecke aufgewandt hat, um durch diese Maßnahmen die Gesamtkosten seines Betriebes zu senken, bzw. nicht über das Maß hinaus steigen zu lassen, dass er als Arbeitgeber im Rahmen des Arbeitsverhältnisses in Bezug auf den allgemeinen Gesundheitszustand seiner Belegschaft zu tragen hat. Die Maßnahmen müssen zu diesem Zweck daher so geeignet sein, dass das angestrebte Ergebnis wahrscheinlich erreicht wird, die Maßnahmen müssen also Erfolg versprechend sein

Das Finanzgericht Köln vom 24.6.2004 2-K-3877/02 entschied: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für Raucherentwöhnung in Form von Aufwand für Raucherentwöhnungskurse, Nikotinpflaster/-kaugummi, Akupunktur und Tabletten, so handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn seiner Arbeitnehmer, denn bei den von der Klägerin genannten Gründen der Rauchertherapie - verbesserte betriebliche Abläufe, potenziell höhere Leistungskraft der Arbeitnehmer, denkbare Kostenersparnis – handelt es sich um allgemeine Interessen eines jeden Arbeitgebers, die keinen unmittelbaren Bezug zum Nichtrauchen haben.

preisgünstige Maßnahmen

Die Maßnahmen sollten so durchgeführt werden, dass in ihnen keine Luxusanteile zu erkennen sind; sie sollten preiswert aber nicht unbedingt billig ausgestaltet sein.

Aufdrängung der Maßnahmen

Diesem Gesichtspunkt ist unter den Bedingungen der neuzeitlichen Personalführung m.E. kein großes Gewicht mehr beizulegen. Derartige Zwangssituationen sind dem angestrebten Zweck, dem "überwiegend betrieblichen Interesse" eher hinderlich als förderlich – sie wirken in aller Regel kontraproduktiv.

4 Verifizierung des ganz überwiegend betrieblichen Interesses

Der BFH führte im Urteil vom 30.5.2001, VI R 177/99 aus: Das FG wird die Feststellungen z.B. durch die Einholung von Auskünften des medizinischen Dienstes einer Krankenkasse bzw. Berufsgenossenschaft oder durch das Gutachten eines Sachverständigen - nachzuholen haben. Insbesondere bedarf es Feststellungen dazu, wie häufig bei Arbeitnehmern, die ganztags an Bildschirmarbeitsplätzen - wie bei der Klägerin - tätig sind, mit körperlichen, die Arbeitsleistung beeinträchtigenden Beschwerden und Fehlzeiten infolge der Arbeitsbedingungen zu rechnen ist. Erst auf der Grundlage dieser Feststellungen ist eine objektive Würdigung möglich, ob die Klägerin mit den Massagen besonders gewichtige betriebsfunktionale Zielsetzungen verfolgt hat. Ferner bedarf es Feststellungen dazu, ob die auf Veranlassung der Klägerin verabreichten Massagen besonders dazu geeignet waren, möglichen mit der Tätigkeit an Bildschirmarbeitsplätzen verbundenen Beschwerden - vorbeugend - entgegenzuwirken und gegebenenfalls krankheitsbedingte Arbeitsausfälle zu verhindern.

Das Finanzgericht Köln Urteil vom 24.9.2003, 12-K-428/03 entschied: Das Angebot einer Wirbelsäulentrainings-therapie, die geeignet ist Arbeitsausfällen vorzubeugen, ist kein steuerpflichtiger Sachbezug, da diese Maßnahme des Arbeitgebers einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder ihr entgegenwirkt. Aus den von dem Kläger eingereichten Unterlagen geht nachvollziehbar und zweifelsfrei hervor, dass bei ... mit die Arbeitsleistung beeinträchtigenden Rückenbeschwerden und mit Fehlzeiten infolge der Arbeitsbedingungen zu rechnen ist (gutachtliche Stellungnahme des H.S. und Publikation des Wulfram H. Harter) und dass das Training nach dem FPZ-Konzept besonders dazu geeignet ist, den möglichen mit der Tätigkeit als ... verbundenen körperlichen Beschwerden - vorbeugend - entgegenzuwirken und gegebenenfalls krankheitsbedingte Arbeitsausfälle zu verhindern (Beitrag des Dr. A. Denner).

Zur Frage, wie medizinische Gegebenheiten in Steuerangelegenheiten zu klären sind (In welcher Weise haben die Steuergerichte festzustellen, ob eine Krankheit eine typische Berufskrankheit ist) hat der BFH mit Urteil vom 26.3.1965 VI 150/64 U ausgeführt: Die zur Beurteilung dieser medizinischen Frage erforderlichen Feststellungen können die Steuergerichte nicht ohne Anhörung von Sachverständigen und Einholung von Gutachten treffen.

II Betriebliche Präventionsmaßnahmen nach den Bestimmungen des geplanten Präventionsgesetzes

1 Beteiligung des Arbeitgebers an Maßnahmen der Prävention nach dem Präventionsgesetz

Nach dem Gesetzentwurf des Präventionsgesetzes (Bundratsdrucksache 97/05 vom 4.2. 2005) soll die gesundheitliche Prävention zu einer eigenständigen Säule im Gesundheitswesen werden. Dazu wird für die primäre Prävention und Gesundheitsförderung eine neue Struktur geschaffen.

Nach § 7 PräVG sind die Träger von Leistungen zur gesundheitlichen Prävention (soziale Präventionsträger): die gesetzlichen Krankenkassen, die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und die Träger der Alterssicherung der Landwirte, die Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, die Träger der sozialen Pflegeversicherung und die zukünftige Stiftung Prävention und Gesundheitsförderung

Bereits jetzt werden Maßnahmen der Prävention und Gesundheitsförderung von der gesetzlichen Krankenversicherung im Rahmen des § 20 Abs. 1 SGB V im direkten Lebensumfeld der Versicherten erbracht. Diese sollen weiter ausgebaut werden. Es handelt sich um Projekte, die in Lebenswelten (z. B. auch Betrieben) stattfinden: Alle Beteiligten und Gruppen ermitteln in einem gemeinsamen Prozess die zur Gesundheitsförderung in der Lebenswelt notwendigen Veränderungen und setzen diese um. Mit solchen Maßnahmen sollen die Menschen dort erreicht werden, wo sie leben und arbeiten. Sie sind geeignet, um bei vielen Menschen in ihrem konkreten Lebenszusammenhang das Gesundheitsbewusstsein zu stärken und gemeinsam entwickelte Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

§ 17 PräVG schreibt daher vor, dass die sozialen Präventionsträger (die gesetzlichen Krankenkassen, die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und die Träger der Alterssicherung der Landwirte, die Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, die Träger der sozialen Pflegeversicherung) im Zusammenwirken mit den für Prävention und Gesundheitsförderung in den Ländern und Kommunen zuständigen Stellen im Rahmen ihrer Zuständigkeiten und der dafür von ihnen aufzubringenden Mittel gemeinsam und einheitlich Leistungen zur Prävention und Gesundheitsförderung in Lebenswelten zu erbringen haben.

Lebenswelten im Sinne des Gesetzes sind für die Gesundheit bedeutsame, abgrenzbare soziale Systeme insbesondere des Wohnens, Arbeitens, usw.

Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass die gesundheitliche Lage der Menschen nicht nur bezogen auf das individuelle Gesundheitsverhalten, sondern im Zusammenhang mit den Gegebenheiten eines bestimmten Ausschnitts ihrer sozialen und natürlichen Umwelt aufgegriffen werden soll. In einzelnen Lebenszusammenhängen -

wie z. B. am Arbeitsplatz usw. - sollen Prozesse initiiert werden, die dort unter aktiver Mitwirkung aller Beteiligten zu einer Verbesserung der gesundheitlichen Situation führen sollen.

Aufgabe der Leistungen in Lebenswelten ist es, unter Einbeziehung aller Beteiligten Prozesse zur gesundheitsgerechten Gestaltung der sozialen und natürlichen Umwelt zu initiieren und den Menschen die notwendigen Kompetenzen zu vermitteln, die persönliche Gesundheit und Lebensqualität zu verbessern. Dazu müssen insbesondere Maßnahmen getroffen werden, um die gesundheitliche Situation einschließlich der Risiken und Potenziale zu erheben und auf dieser Grundlage um Ansätze zur Verbesserung der gesundheitlichen Situation entwickeln zu können. Antragsberechtigt für die Leistungen ist der Träger der Lebenswelt (Arbeitgeber) In den gesamten Prozess sind die Beteiligten aktiv einzubeziehen, um sie für die notwendigen Schritte gewinnen zu können. Neben den Versicherten wird explizit auf die Verantwortlichen verwiesen. Damit sind die Entscheidungsträger einer Lebenswelt wie z. B. Vorgesetzte in Betrieben gemeint, da deren Befürwortung und Mitarbeit maßgeblich für den Erfolg lebensweltbezogener Projekte ist.

Die Leistungen werden auf Antrag des Trägers der Lebenswelt erbracht, um unter Beteiligung der Versicherten und der Verantwortlichen für die Lebenswelt die gesundheitliche Situation einschließlich ihrer Risiken und Potenziale zu ermitteln und Vorschläge zur Verbesserung der gesundheitlichen Situation sowie zur Stärkung der gesundheitlichen Ressourcen und Fähigkeiten zu entwickeln. Träger von Lebenswelten sind natürliche oder juristische Personen, die Lebenswelten betreiben oder unterhalten. Dies ist für das Arbeiten der Arbeitgeber.

Über Gegenstand, Umfang und Ausführung von Leistungen wird unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach pflichtgemäßem Ermessen von den Trägern der Prävention, den gesetzlichen Krankenkassen, den Trägern der gesetzlichen Rentenversicherung und den Trägern der Alterssicherung der Landwirte, den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung, den Trägern der sozialen Pflegeversicherung und der zukünftige Stiftung Prävention und Gesundheitsförderung im Rahmen der dafür von ihnen aufzubringenden Mittel entschieden.

Derartige Leistungen können erbracht werden, wenn die Beteiligung der Betroffenen sichergestellt ist, und der Träger der Lebenswelt (Arbeitgeber) einen angemessenen Eigenanteil für die Leistung übernimmt, der auch in Form von Sach- oder Personalmitteln erbracht werden kann. Dienen Leistungen in betrieblichen Lebenswelten auch der Verhütung von Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten oder der Verhütung arbeitsbedingter Gesundheitsgefahren, erhöht sich der Eigenanteil entsprechend.

Weiter ist erforderlich, dass beim Träger der Lebenswelt – also beim Arbeitgeber eine Bereitschaft besteht Verbesserungsvorschlägen auch umzusetzen.

Die Leistungsvoraussetzungen für lebensweltbezogene Leistungen zielen darauf ab, dass Leistungen nur dann erbracht werden, wenn die für den Prozess zur gesundheitsgerechten Gestaltung der sozialen und natürlichen Umwelt notwendige Partizipation insbesondere der Verantwortlichen einer Lebenswelt gegeben ist und die Bereitschaft vorliegt, Vorschläge, die sich als Ergebnis des Prozesses ergeben, auch umzusetzen.

Auch eine angemessene Aufteilung der Kosten für die lebensweltbezogenen Leistungen zwischen den sozialen Präventionsträgern und dem Träger der Lebenswelt (z. B. der einem Betriebsinhaber als Verantwortlichem für den Arbeitsplatz) ist vorgesehen. Dieser Eigenanteil kann nicht allgemein beziffert werden, sondern obliegt der Entscheidung der sozialen Präventionsträger nach Maßgabe der Voraussetzungen im Einzelfall. Der Anteil kann nach der Entscheidung der sozialen Präventionsträger auch durch Sach- oder Personalleistungen erbracht werden. Eine zusätzliche finanzielle Beteiligung ist in diesen Fällen nicht erforderlich. Leistungen der Prävention und Gesundheitsförderung in Betrieben. Maßnahmen zur Verhütung von Arbeitsunfällen oder Berufskrankheiten obliegen nach dem Arbeitsschutzrecht zwingend der Verantwortung der Arbeitgeber. Dem entsprechend haben grundsätzlich sie alle Maßnahmen zu finanzieren, die notwendig sind, damit Gefahren für das Auftreten von Berufskrankheiten ermittelt und Maßnahmen zu ihrer Abwehr entwickelt werden können. Jedoch ist eine starre Aufteilung zwischen Maßnahmen, die auf den Arbeitsschutz ausgerichtet sind, und anderen gesundheitsfördernden Maßnahmen in betrieblichen Lebenswelten weder praktikabel noch sinnvoll. Werden die Arbeitgeber vor diesem Hintergrund durch Präventionsleistungen nach Absatz 1 bei ihren arbeitsschutzbezogenen Aufgaben unterstützt, ist der von ihnen zu tragende Eigenanteil angemessen um den Aufwand zu erhöhen, der den Arbeitsschutz betrifft.

Als Leistungen kommen insbesondere die erforderlichen Maßnahmen zur Ermittlung der gesundheitlichen Situation in der Lebenswelt (gesundheitsbezogene Bedarfsermittlung) und die erforderlichen Maßnahmen zur Organisation der Verbesserung der gesundheitlichen Situation (Management der Gesundheitsförderung) in Betracht.

Zur Durchführung der Maßnahmen nach § 17 PrävG schließen die sozialen Präventionsträger mit den für Prävention und Gesundheitsförderung in den Ländern zuständigen Stellen gemeinsame Rahmenvereinbarungen (§ 18 PrävG).

§ 23 regelt die Aufbringung und Verteilung der Mittel für primäre Prävention und Gesundheitsförderung und weist dies in der Hauptsache den Trägern der sozialen Prävention zu.

2 Steuerrechtliche Behandlung der Kosten des Arbeitgebers an betrieblichen Präventionsmaßnahmen nach dem Präventionsgesetz

Nach den Vorschriften des Präventionsgesetzes sind Träger der primären Prävention die verschiedenen Krankenkassen, nicht der Arbeitgeber. Unmittelbare Pflichten werden dem Arbeitgeber durch das Präventionsgesetz nicht auferlegt. Er hat sich allerdings an Präventionsmaßnahmen im Betrieb, die er beantragt, zu beteiligen. Leistungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit den Leistungen des Präventionsgesetzes können zwei Stadien der Prävention betreffen

a) Kostenbeteiligung nach § 17 PrävG

b) Kosten bei Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen die sich aus Maßnahmen nach dem Präventionsgesetz ergeben.

a Steuerliche Behandlung der Kostenbeteiligung nach § 17 PrävG

Die Kosten Beteiligung des Arbeitgebers an Präventionsmaßnahmen hat er an die oder den Präventionsträger nach deren Vorgaben pauschal zu leisten ohne Bezug darauf ob - und wenn ja - welche Arbeitnehmer seines Betriebes durch die Präventionsmaßnahmen bereichert werden.

Zu pauschalen Leistungen an eine Krankenkasse, die ihrerseits Leistungen der Gesundheitsprävention an die Arbeitnehmer des Betriebes erbrachte, hat der BFH mit Urteil vom 13.8.1975 V R 144/72 Stellung bezogen. Dem Urteil lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein Arbeitgeber an eine Betriebskrankenkasse, Zuschüsse in jährlich unterschiedlicher Höhe "für besondere Leistungen der BBK zur Gesunderhaltung des Mitgliederbestandes" gab. Der BFH entschied, dass pauschale Zuwendungen eines Arbeitgebers an eine BBK mit der genannten Zweckbestimmung auch dann nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, wenn die Betriebskrankenkasse im Jahr der Zuwendung an Betriebsangehörige kostenlose Erholungsbeihilfen gewährt aber hierüber ohne Einflussnahme des Arbeitgebers in eigener Zuständigkeit entscheidet. Er führte aus, dass zur Zeit der Gewährung der Zuschüsse noch nicht festgestanden habe, in welcher Weise und für welche Arbeitnehmer sie verwendet werden würden. Insbesondere sei ein im Einzelnen feststellbarer Zusammenhang mit einer für einen einzelnen Arbeitnehmer gewährten steuerpflichtigen Leistung (es ging um Erholungsbeihilfen) nicht feststellbar. Bei dieser Sachlage sei der Zusammenhang zwischen der Gewährung der pauschalen Zuschüsse an die BBK und deren spätere Verwendung zu lose, um sie als steuerpflichtigen Arbeitslohn anzusehen. Zwar sei eine gewisse Zweckbindung in der Bestimmung "für besondere Leistungen zur Gesunderhaltung des Mitgliederbestandes" zu sehen. Das genüge für sich allein aber nicht, die Zuschüsse, die völlig pauschal ermittelt worden seien, als steuerpflichtigen Arbeitslohn bei den Arbeitnehmern des Arbeitgebers anzusehen. Weder stünde die Zahl der begünstigten Arbeitnehmer fest, noch sei zu ermittelt, wer tatsächlich begünstigt worden sei. Hinzu kam, dass die Zuschüsse in das gesamte Kassenvermögen geflossen waren, aus dem dann der gesamte Leistungsumfang der Kasse bestritten worden sei.

Das Urteil des BFH, Urteil vom 13.8.1975 VI R 144/72 wird als zutreffende Rechtsprechung des BFH auch im Urteil des BFH, Urteil vom 15.7.1977 VI R 109/74 zitiert. In diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass Umlagen an eine Zusatzversorgungskasse, die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen auf der Grundlage der beitragspflichtigen Arbeitsentgelte festgesetzt werden und die zur Abdeckung von Verwaltungskosten vom Arbeitgeber allein aufzubringen sind, zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören. Der Umlagesatz war auf 3% der Arbeitsentgelte festgelegt worden.

Im Leitsatz des Urteils wird ausgeführt "werden die Zuführungen nach dem Arbeitslohn der versicherten Arbeitnehmer berechnet, so liegen keine so genannten Pauschalzuweisungen vor (die nicht als Arbeitslohn angesehen werden könnten)".

In dem Urteil führt der BFH aus, dass für diese Art Umlage ein unmittelbarer enger Zusammenhang mit den Arbeitslöhnen der versicherten Arbeitnehmer bestehe. In diesem Punkte bestehe ein wesentlicher Unterschied zu dem Sachverhalt der Entscheidung VI R 144/72. Die dort an eine Betriebskrankenkasse gewährten Zuwendungen, die nach der vorerwähnten Entscheidung nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, seien der Höhe nach nicht an den Arbeitslöhnen ausgerichtet gewesen. Im Streitfall läge eine solche Pauschalzuweisung nicht vor, weil der Anteil des einzelnen Arbeitnehmers sich genau ermitteln ließe.

Das Urteil VI R 109/74 bestätigt daher die Entscheidung VI R 144/72. Die Entscheidung vom 15. Juli 1977 VI R 109/74 ihrerseits wird als ständige Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 27. Mai 1993 VI R 19/92 zustimmend zitiert. Es ist also davon auszugehen, dass - nicht arbeitslohn- oder arbeitnehmerbezogene - pauschale Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Betriebskrankenkasse kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn ist

Davon abzugrenzen ist die Gewährung von Erholungsbeihilfen, deren Gewährung dem Arbeitgeber zuzurechnen sind. sie sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (vgl. Bundesfinanzhof Urteil vom 4.2.1954 IV 178/53 U)

- Anwendung der Rechtsprechung auf die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers an den Präventionsleistungen nach § 17 PräVG

Bei der Kostenbeteiligung des Arbeitgebers den Präventionsleistungen nach § 17 PräVG liegen pauschale Zuwendungen vor bei denen der Zusammenhang zwischen Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers und Leistungen an die sozialen Präventionsträger noch entfernter als bei den aufgeführten Pauschalzuweisungen, bei denen der BFH entschieden hat, dass sie nicht zum Arbeitslohn gehören.

Von besonderer Bedeutung für den fehlenden Zusammenhang zwischen diesen pauschalen Leistungen ist folgendes:

Nach § 7 PräVG sind die Träger von Leistungen zur gesundheitlichen Prävention (soziale Präventionsträger): die gesetzlichen Krankenkassen, die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und die Träger der Alterssicherung der Landwirte, die Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, die Träger der sozialen Pflegeversicherung und die zukünftige Stiftung Prävention und Gesundheitsförderung

§ 17 PräVG schreibt vor, dass die sozialen Präventionsträger in einem aufwendigen Abstimmungsverfahren im Zusammenwirken mit den für Prävention und Gesundheitsförderung in den Ländern und Kommunen zuständigen Stellen im Rahmen ihrer Zuständigkeiten und der dafür von ihnen aufzubringenden Mittel gemeinsam und einheitlich Leistungen zur Prävention und Gesundheitsförderung in Lebenswelten zu erbringen haben.

Die Träger der Prävention entscheiden über Gegenstand, Umfang und Ausführung von Leistungen unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach pflichtgemäßem Ermessen, wenn auch auf Antrag des Trägers der Lebenswelt (Arbeitgeber).

§ 23 regelt die Aufbringung und Verteilung der Mittel für primäre Prävention und Gesundheitsförderung und weist dies in der Hauptsache den Trägern der sozialen Prävention zu.

Dieser bürokratische Ablauf unter Beteiligung aller möglichen Institutionen und die Finanzierung der Maßnahme lässt zwischen Präventionsmaßnahme und konkretem Dienstverhältnis keinen Zusammenhang erkennen, der es zulassen würde die Präventionsmaßnahme dem Dienstverhältnis zuzuordnen.

Diese Vorgänge sind nicht mit den unter I 1 d erwähnten Vorgängen vergleichbar in denen der Arbeitgeber Geld oder Sachleistungen einem Dritten zukommen lässt und dies bei dem Steuerpflichtigen - dem Arbeitnehmer - zu einer durch das Dienstverhältnis veranlassten Einnahme führt.

b) Kosten bei Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen die sich aus Maßnahmen nach dem Präventionsgesetz ergeben.

Hinsichtlich eventueller Kosten, die der Arbeitgeber bei der Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen aus Präventionsmaßnahmen trägt gilt das zu Abschnitt I Gesagte insoweit die Folgemaßnahmen vom Arbeitgeber durchgeführt werden, wobei es für die konkrete steuerliche Behandlung auf die initiierte Maßnahme ankommt.

Düsseldorf, 17-2-2005

Prof. Dr. Michael Popp