

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

**Statement zu den wichtigsten Gesichtspunkten bei
vom Arbeitgeber durchgeführten betrieblichen Gesundheitspräventionsmaßnahmen**

A Statement

B Anhang

Wichtige Rechtsprechung

Es handelt sich um folgende Urteile

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

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 177/99 (Massagekosten)

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

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

A Statement

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.

Vgl. Ausführungen in den Urteilen

vom 24.1.1975 VI R 242/71 (kreislauftrainingskuren)

vom 17.9.1982 VI R 75/79 (Vorsorgeuntersuchung)

vom 5.11.1993 VI R 56/93 (Kurkosten)

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

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 Betriebsab-

läufe eines bestimmten Betriebes verstärkt hervorgerufen werden können oder im Betrieb aus anderen Gründen signifikant hervortreten sind.

vgl. insbesondere
Ausführungen im Urteil des BFH vom Urteil vom 30.5.2001 VI R 177/99

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.

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 gesunderhaltende bzw. -verbessernde Maßnahme ihre Grundlage in einer andernfalls drohenden berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigung hat.

- 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

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.

Es darf sich nicht ergeben, dass der Arbeitnehmer wegen der "angenehmen" Durchführung der Maßnahme ein gesteigertes persönliches Interesse an der Maßnahme hat.

Aufdrängung der Maßnahmen

Wird ein gewisser Zwang auf die Arbeitnehmer ausgeübt, an der Maßnahme teilzunehmen, so spricht das für ein überwiegend betriebliches Interesse.

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.

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 Wirbelsäulentherapie, 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).

B Anhang

Aufwendungen des Arbeitgebers für eine Kreislauftrainingskur der Arbeitnehmer kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil, wenn die Kur überwiegend im betrieblichen Interesse erfolgt

Bundesfinanzhof, VI-R-242/71
Urteil vom 24.01.1975

Leitsatz:

Sachzuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer in Form einer Kur gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Kur im überwiegenden betrieblichen Interesse zur Wiederherstellung oder Erhaltung der Arbeitsfähigkeit durchgeführt wird. Diese Voraussetzungen sind bei Kreislauftrainingskuren erfüllt, wenn die Teilnehmer durch Betriebsärzte ausgewählt werden, wenn die Kur notwendig ist und wenn sie unter betriebsärztlicher Aufsicht in einer streng auf den Kurzweck abgestellten Weise durchgeführt wird. EStG § 19 Abs. 1; LStDV § 2.

Tatbestand:

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) nahm die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) - eine Aktiengesellschaft - im Anschluß an eine Lohnsteueraußenprüfung durch Haftungsbescheid vom 29. November 1965 wegen nichteinbehaltener Lohn- und Kirchenlohnsteuer für die Jahre 1957 bis 1964 als Arbeitgeberin in Anspruch. Im Revisionsverfahren ist allein streitig, ob die Aufwendungen der Klägerin für sogenannte Kreislauftrainingskuren zum steuerpflichtigen Arbeitslohn der Kurteilnehmer gehören.

Die Klägerin führte für ihre männlichen Angestellten in A Kreislauftrainingskuren durch. Voraussetzung für die Teilnahme war eine betriebsärztliche Bescheinigung, nach der eine Kreislauftrainingskur notwendig (zweckdienlich) und erfolgversprechend sein mußte. Eine Kreislauftrainingskur dauerte ca. drei Wochen. Im Anschluß an die Kur wurden drei Tage Schonzeit gewährt. Während der Kur wurde das Arbeitsentgelt fortbezahlt. Eine Woche der Kur wurde auf den Jahresurlaub der Beschäftigten angerechnet. Die Kur, bei der es sich um eine sogenannte Terrainkur handelte, wurde unter Leitung von Betriebsärzten durchgeführt. Die Übungen und Kuranwendungen fanden unter der Aufsicht von Betriebsärzten vornehmlich im natürlichen Gelände statt. In Abendvorträgen wurden den Beschäftigten Wege zu einer gesunden Lebensweise aufgezeigt. Die Kurteilnehmer waren verpflichtet, an den verordneten Übungen und Anwendungen sowie an den Vorträgen teilzunehmen. Die Betriebsärzte waren als Dienstvorgesetzte weisungsbefugt. Das Rauchen und der Genuß konzentrierter Alkoholika sollten während der Kur eingestellt werden. Der Besuch von Lokalen und privaten Veranstaltungen nach 22 Uhr war untersagt. Die Ehegatten und sonstige Angehörige der Kurteilnehmer durften weder in A noch in der Umgebung untergebracht werden. Kraftfahrzeuge durften zur Kur nicht mitgebracht werden.

Seit 1959 führt die Klägerin in ähnlicher Weise für ihre weiblichen Angestellten im Alter von 35 bis 50 Jahren Kreislauftrainingskuren in B, für ihre älteren Arbeiter und Arbeiterinnen mit langjähriger Betriebszugehörigkeit in den Monaten außerhalb der allgemeinen Urlaubszeit Kreislauftrainingskuren in einem betriebseigenen Erholungsheim in C durch. Die Klägerin trug in den Streitjahren sämtliche Aufwendungen für die Kreislauftrainingskuren in A, B und C. Außerdem ersetzte sie den Kurteilnehmern die Fahrtkosten. Die Aufwendungen der Klägerin für die Kreislauftrainingskuren betragen in den Streitjahren zwischen 200 und 500 DM je Arbeitnehmer.

Das FA ist der Ansicht, den Arbeitnehmern der Klägerin sei durch die Teilnahme an den Kreislauftrainingskuren ein geldwerter Vorteil in Höhe der Aufwendungen der Klägerin zugeflossen. Es hat die nachzufordernde Lohnsteuer auf 20 v. H. der Aufwendungen festgesetzt. Das FG hat die Haftungssumme, soweit sie auf die an Arbeiter und Arbeiterinnen gewährten Kreislauftrainingskuren in C entfällt, unter dem Gesichtspunkt der steuerfreien Beihilfen (Abschn. 10 Abs. 2 LStR) um 30 v. H. ermäßigt und die Klage im übrigen abgewiesen. Es hat im wesentlichen ausgeführt: Aufwendungen eines Arbeitgebers für die Gesundheitsfürsorge seiner Arbeitnehmer gehörten zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, soweit es sich nicht um die Abwehr oder Beseitigung von - hier nicht vorliegenden - typischen Berufskrankheiten handele. Die Höhe der Aufwendungen für die Kreislauftrainingskuren stehe im Streitfall der Annahme einer bloßen Annehmlichkeit entgegen. Der geldwerte Vorteil werde durch die kurbedingten Einschränkungen der persönlichen Freiheit und die Anrechnung einer Woche der Kurzeit auf den Jahresurlaub nicht gemindert. Hieran ändere nichts, daß es sich im Streitfall um sehr intensive, unter strenger ärztlicher Kontrolle durchgeführte Kuren handele. Es sei nicht gerechtfertigt, die Aufwendungen für die Kreislauftrainingskuren in A und B unter dem Gesichtspunkt der Notstandsunterstützung steuerfrei zu lassen. Die Voraussetzungen des Abschn. 10 Abs. 2 Nr. 2 LStR in der bis zum 31. Dezember 1964 geltenden Fassung seien im Streitfall nicht erfüllt. Bei den Angestellten der Klägerin habe - anders als bei einem Teil der Arbeiter und Arbeiterinnen - ein Notstand nicht vorgelegen.

Die Klägerin trägt mit der Revision im wesentlichen vor: In den Genuß einer Kreislauftrainingskur kämen nur solche Arbeitnehmer, bei denen die Kur nach betriebsärztlicher Bescheinigung unerläßlich sei. Diese Arbeitnehmer seien krankenversichert und könnten mithin die Übernahme der Kosten für die Kur durch die Sozialversicherungsträger, die Ersatzkasse oder die private Krankenkasse beanspruchen. Die Arbeitnehmer seien durch die Aufwendungen der Klägerin für Kreislauftrainingskuren deshalb wirtschaftlich nicht bessergestellt worden. Die Annahme eines geldwerten Vorteils sei daher nicht gerechtfertigt. Es sei weiter zu beachten, daß die Klägerin aus der ihr obliegenden Fürsorgepflicht für ihre Arbeitnehmer gehalten sei, die durch den Einsatz im Beruf erlittenen gesundheitlichen Schäden zu beheben. Auch aus dieser Erwägung heraus seien die Aufwendungen der Klägerin - ähnlich wie die an die öffentlich Bediensteten geleisteten Beihilfen - steuerfrei zu lassen. Im übrigen gewähre die Klägerin die Kreislauftrainingskuren in erster Linie aus eigenbetrieblichen Interessen. Akute Kreislaufzusammenbrüche und bleibende Herzbeschwerden der Arbeitnehmer verursachten der Klägerin infolge längerer Ausfallzeiten wesentlich höhere Aufwendungen. Durch eine besonders intensive Durchführung der Kreislauftrainingskur und die einschneidenden Einschränkungen der persönlichen Freiheit der Kurteilnehmer sei es möglich, die sonst übliche Kurzeit von vier auf drei Wochen und die übliche vierzehntägige Schonzeit auf drei Tage abzukürzen. Zu Unrecht habe das FG die Kürzung des Jahresurlaubs und die weitgehenden Einschränkungen der persönlichen Freiheit während der Kur bei der Berechnung der Höhe des geldwerten Vorteils nicht berücksichtigt. Im übrigen gehörten Beihilfen privater Arbeitgeber für Vorsorgekuren nach Abschn. 10 Abs. 2 LStR nicht zum

steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn es sich um echte Kuren handele, die - wie im Streitfall - unter ärztlicher Aufsicht und Anleitung durchgeführt werden (Gemeinsamer Ländererlaß vom 28. Juli 1970 S-2321 - 8 - VB 2, BB 1970, 1000). Nach dem Gemeinsamen Ländererlaß vom 18. Mai 1972 S-2333 A - 3/70 (DStZ B 1972, 236) bestünden keine Bedenken gegen eine Steuerbefreiung, wenn die Notwendigkeit einer Kur zur Erhaltung der Arbeitsfähigkeit von Werkärzten bescheinigt werde, die vom Landesgewerbearzt zur Durchführung von Einstellungs- und Überwachungsuntersuchungen ermächtigt seien. Den Betriebsärzten der Klägerin sei diese Ermächtigung generell - und zwar zum großen Teil rückwirkend für die Streitjahre - erteilt worden. Im übrigen ließen die angeführten Ländererlasse erkennen, daß bei der steuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Vorsorgekuren - entsprechend der heutigen sozialpolitischen Auffassung - nicht kleinlich verfahren werden solle.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Aufwendungen für die Kreislauftrainingskuren nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn zu behandeln, hilfsweise, diese Aufwendungen nach Abschn. 10 Abs. 2 LStR steuerfrei zu lassen.

Gründe:

Die Revision ist begründet.

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn im Sinne des § 2 LStDV) gehören alle Wirtschaftsgüter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, dem Arbeitnehmer aus oder im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zufließen und ihn objektiv bereichern (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG). Eine objektive Bereicherung kann auch darin liegen, daß der Arbeitnehmer infolge von Zuwendungen des Arbeitgebers notwendige Ausgaben erspart. Gleichgültig ist, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf die Leistung besteht und unter welcher Bezeichnung und in welcher Form sie gewährt werden. Ob ein geldwerter Vorteil vorliegt, ist grundsätzlich aus der Sicht des Arbeitnehmers zu entscheiden.

Es gibt Fälle, in denen einem Arbeitnehmer Zuwendungen aus oder im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zufließen, die von dem Arbeitnehmer aber aus den verschiedensten Gründen nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn angesehen werden. Das gilt z. B. für Leistungen, die der Arbeitgeber in Erfüllung seiner Fürsorgepflicht im betrieblichen Bereich erbringt und die unter den von der Rechtsprechung entwickelten Begriff der Annehmlichkeit fallen. Dazu gehören insbesondere Sachzuwendungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, die der Belegschaft im ganzen gewährt werden, etwa eine besonders gute Ausstattung der Arbeitsplätze, Bereitstellung von Aufenthalts-, Wasch-, Dusch- und anderen Sozialräumen, die kostenlose Betreuung der Kinder von Arbeitnehmern in Betriebskindergärten sowie die unentgeltliche Abgabe von Milch oder anderen Getränken zum Verbrauch im Betrieb (vgl. Urteile des Senats vom 17. Juli 1959 VI 107/57 U, BFHE 69, 406, BStBl III 1959, 412; vom 10. November 1961 VI 197/60 U, BFHE 74, 130, BStBl III 1962, 50; vom 26. April 1963 VI 291/62 U, BFHE 77, 35, BStBl III 1963, 329; wegen weiterer Beispiele vgl. bei Oeffering-Görbing, Das gesamte Lohnsteuerrecht, § 2 Anm. 5 b und c). Hierzu ist auch die unentgeltliche medizinische Betreuung der Arbeitnehmer im Betrieb durch einen Betriebsarzt sowie die kostenlose Verabreichung von Arzneien im betrieblichen Bereich zu rechnen (vgl. Nissen, FR 1965, 262). Die Abgrenzung der - steuerfreien - bloßen Annehmlichkeit gegenüber dem - im Steuerrecht grundsätzlich weit und umfassend verstandenen - Begriff des Arbeitslohns wird hauptsächlich damit begründet, daß derartige Leistungen des Arbeitgebers an die Belegschaft im ganzen für den einzelnen Arbeitnehmer keinen objektiven in Geld ausdrückbaren Vorteil darstellen (Urteil VI 291/62 U; vgl. auch Oeffering-Görbing, a. a. O., § 2 Bl. 5, 3).

Die Annahme von Arbeitslohn kann außerhalb der erwähnten oder ähnlicher Fälle aber auch dann abzulehnen sein, wenn die Arbeitnehmer durch Sachzuwendungen des Arbeitgebers zwar bereichert werden, der Arbeitgeber jedoch mit seinen Leistungen ganz überwiegend ein eigenbetriebliches Interesse verfolgt. Das kann insbesondere bei Aufwendungen des Arbeitgebers für die Gesundheitsfürsorge der Belegschaft im ganzen, etwa bei Aufwendungen des Arbeitgebers für medizinisch indizierte, unter ärztlicher Leistung und Aufsicht durchgeführte Kuren zutreffen, die dem Zweck dienen, Krankheits- und Fehlzeiten bei den Arbeitnehmern zu vermeiden oder abzukürzen. Kommen solche Aufwendungen für die Gesundheitsfürsorge der Belegschaft im ganzen - ohne Ansehen der Person des einzelnen Arbeitnehmers - zugute und ist nach dem gesamten Verhältnissen sichergestellt, daß diese Sozialleistungen des Arbeitgebers nicht - auch nicht im Einzelfall - in einer unmittelbaren Beziehung zur Arbeitsleistung der Empfänger stehen - mithin kein verdecktes Arbeitsentgelt für die Arbeitsleistung sind -, kann es gerechtfertigt sein, von der Annahme von Arbeitslohn abzusehen. Diese Auffassung entspricht den im Lauf der Jahre geänderten Vorstellungen über den Begriff "Arbeitslohn", die bei der Auslegung der Steuergesetze zu berücksichtigen sind (§ 1 Abs. 2 StAnpG).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegt bei den Aufwendungen der Klägerin für die Kreislauftrainingskuren das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Gesunderhaltung der Belegschaft als Voraussetzung einer möglichst uneingeschränkten Arbeitsfähigkeit der Arbeitnehmer. Der Senat verkennt nicht, daß die Kurteilnehmer durch die Übernahme der Kurkosten durch die Klägerin möglicherweise in gewissem Maße bereichert sind. Dies fällt jedoch unter Berücksichtigung der Tatsache, daß alle Kurteilnehmer krankenversichert waren und somit einen Anspruch auf Bezahlung von Heilbehandlung und Kurkosten durch ihre Krankenkasse hatten, hier nicht entscheidend ins Gewicht. Die Art und Weise der Auswahl der Kurteilnehmer durch die Betriebsärzte, die Planung und Überwachung der Kuranwendungen, Übungen usw. durch die Betriebsärzte und die Art und Weise der Durchführung der Kur - insbesondere die einschneidenden Einschränkungen der persönlichen Freiheit der Kurteilnehmer - lassen deutlich erkennen, daß im Streitfall der Gedanke einer Bereicherung der Arbeitnehmer gegenüber dem eigenen betrieblichen Interessen des Arbeitgebers zurücktritt. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß die Kreislauftrainingskuren nicht auf Antrag oder Anregung der einzelnen Arbeitnehmer, sondern ausschließlich auf betriebliche Initiative verordnet wurden und daß Voraussetzung für die Teilnahme nicht nur die medizinische Notwendigkeit der Kur war, sondern daß die Kur auch - im betrieblichen Interesse - erfolgversprechend sein mußte. Das besondere betriebliche Interesse wird ferner durch den Umstand verdeutlicht, daß sich die Klägerin einen großen Einfluß auf die Durchführung und den Ablauf der Kur vorbehielt und daß aus diesem Grunde die Kreislauftrainingskuren von Betriebsärzten der Klägerin geplant und

überwacht wurden. Von Bedeutung ist weiter, 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. Da im Streitfall die Teilnahme an der Kur der Belegschaft im ganzen offenstand, ist eine unmittelbare Beziehung zwischen den Aufwendungen der Klägerin 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. Nach allem ist es gerechtfertigt, die Aufwendungen der Klägerin für die Kreislauftrainingskuren nicht als geldwerten Vorteil anzusehen und sie von der Besteuerung auszunehmen.

Kostenübernahme des Arbeitgebers für die Vorsorgeuntersuchung eines Arbeitnehmers

Bundesfinanzhof, VI-R-75/79
Urteil vom 17.09.1982

Leitsatz:

Vom Arbeitgeber veranlaßte unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen seiner leitenden Angestellten führen bei diesen dann nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden.

Tatbestand:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, gewährt nach den betriebsinternen Bestimmungen vom 1. April 1971 über die sog. firmengeforderte Gesundheitsfürsorge ihren Führungskräften als Ergänzung der eigenen Gesundheitsvorsorge regelmäßig Vorsorgeuntersuchungen. Dabei werden sog. Grunduntersuchungen im Rahmen eines Gruppenvertrages durchgeführt, den die Klägerin mit der Deutschen Klinik für Diagnostik (DKD) in Wiesbaden abgeschlossen hat. Die Grunduntersuchungen finden turnusgemäß alle drei Jahre, bei Mitarbeitern, die das 45. Lebensjahr vollendet haben, alle zwei Jahre statt. Das Untersuchungsprogramm ist zwischen der Klägerin und der DKD im einzelnen festgelegt.

Die Untersuchungen dauern jeweils etwa 1 1/2 Tage. Die Kosten für die Untersuchung werden von der Klägerin getragen und jeweils direkt mit der DKD abgerechnet. Werden über das Untersuchungsprogramm hinausgehende diagnostische Maßnahmen erforderlich, so steht es im Ermessen des Untersuchten, diese auf eigene Kosten vornehmen zu lassen.

Der untersuchte Arbeitnehmer erhält von der DKD einen Befund- und Arztbericht an seine Privatadresse zugesandt. Er hat einen vollen Satz dieser Ausfertigung dem Werksarzt zur Einsicht zu überlassen. Der Werksarzt soll unter Wahrung der ärztlichen Schweigepflicht - auch gegenüber dem Vorstand, der Personalabteilung, der Klägerin und den Versicherungsunternehmen - den Arbeitnehmer in bezug auf eine weitere ärztliche Behandlung beraten.

Nach Nr. 11 der "Bestimmungen zur firmengeforderten Gesundheitsvorsorge" erwartet die Klägerin, "daß die einbezogenen Mitarbeiter von den Versorgungsmaßnahmen regelmäßig und bereitwillig Gebrauch machen". Sie "sieht darin zukünftig die Voraussetzung jeder möglichen und freiwilligen Weiterzahlung der Bezüge im Krankheitsfall über die gesetzlichen Fristen hinaus".

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Klägerin wurde festgestellt, daß die Klägerin etwa 1.800 Arbeitnehmer beschäftigt, im Kalenderjahr 1971 für 29 Arbeitnehmer etwa 47.000 DM und 1972 für 31 Arbeitnehmer etwa 50.000 DM für Vorsorgeuntersuchungen in der DKD aufgewendet und diese Beträge nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterworfen hat.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) sah die vorerörterten betrieblichen Leistungen als einen geldwerten Vorteil an die einzelnen Arbeitnehmer an und erließ dementsprechend einen "Haftungsbescheid" gegen die Klägerin. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) wies mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1979, 400 veröffentlichten Urteil die Klage im wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Die Aufwendungen der Klägerin für die Vorsorgeuntersuchungen seien ein individuell abgrenzbarer geldwerter Vorteil in Form eines Sachbezugs, der zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehöre. Eine lohnsteuerfreie Annehmlichkeit liege nicht vor. Zwar werde eine solche bei der Betreuung von Arbeitnehmern durch einen Werksarzt angenommen. Die Aufwendungen der Klägerin überschritten aber den Rahmen einer Werksarztbetreuung sowohl nach der Art als auch nach der Höhe. Die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Ausgaben ließen sich trotz des Gruppenvertrages mit der DKD klar abgrenzen. Die Erwägungen des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 24. Januar 1975 VI R 242/71 (BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340), nach dem Aufwendungen eines Arbeitgebers für Kreislauftrainingskuren seiner Arbeitnehmer als steuerfreie Annehmlichkeit anerkannt worden seien, seien auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Im Gegensatz zu jenem Urteilsfall sei hier nicht die Belegschaft insgesamt, sondern nur ein ausgewählter Personenkreis medizinisch betreut worden. Die Untersuchung führe im Streitfall zu einer objektiven Bereicherung der einzelnen Arbeitnehmer; sie habe nicht nur einen ideellen Wert. Zwar sei nicht zu leugnen, daß auch ein betriebliches Interesse an den Untersuchungen gegeben sei; dies sei im Verhältnis zu dem persönlichen Interesse der Arbeitnehmer aber von untergeordneter Bedeutung. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung der §§ 8, 19 des Einkommensteuergesetzes 1971 (EStG), §§ 2, 3 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1971 (LStDV). Im einzelnen führt die Klägerin aus: Die Kenntnis der Arbeitnehmer von ihrem Gesundheitszustand sei ideeller Art; sie lasse sich nicht in Geldeswert beziffern, zumal die Arbeitnehmer keinen Einfluß auf Art, Umfang und Durchführung des Untersuchungsprogramms gehabt hätten. Zusätzliche Untersuchungen hätten sie auf eigene Kosten vornehmen lassen müssen.

Zwar könne eine Bereicherung eines Arbeitnehmers auch darin liegen, daß er notwendige Ausgaben erspare. Dies sei aber hier nicht der Fall. Denn ihre Mitarbeiter könnten durch regelmäßige Arztbesuche und Untersuchungen Kenntnis von ihrem Gesundheitszustand erlangen. Dadurch entstehende Aufwendungen zahle in der Regel die gesetzliche oder private Krankenkasse.

Gehe man gleichwohl von einer Bereicherung ihrer Arbeitnehmer aus, so liege dennoch kein Arbeitslohn vor, weil ihre Aufwendungen kein Entgelt für die Dienstleistungen, sondern Annehmlichkeiten seien. Unter diesen Begriff fielen vor allem Leistungen des Arbeitgebers, die dieser ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse erbringe. Die Vorsorgeuntersuchungen erfolgten in ihrem eigenbetrieblichen Interesse, was sich in dem mit der Untersuchung verfolgten Ziel und in dem (mittelbaren) Zwang zur Teilnahme dokumentiere. Sie wolle durch die Untersuchungen ein objektives, nach einheitlichen Grundsätzen festgestelltes Gesundheitsbild ihrer leitenden Mitarbeiter erhalten. Durch die Vorsorgeuntersuchungen sollten unvermeidliche Krankheitsausfälle frühzeitig erkannt werden, um der Geschäftsleitung rechtzeitig die notwendigen Dispositionen zu ermöglichen. Dabei beschränke sich der Kreis der untersuchten Personen auf die Mitarbeiter, die Leitungs- und Führungsaufgaben wahrnahmen, da deren Ausfall erhebliche betriebliche Störungen auslöse. Denn diese Personen seien nur schwer zu ersetzen. Daß an den Vorsorgeuntersuchungen ein erhebliches betriebliches Eigeninteresse bestehe, zeige auch der von ihr ausgeübte (mittelbare) Zwang zur Teilnahme an den Untersuchungen; denn wer nicht teilnehme, verliere den Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall über den Zeitraum von sechs Wochen hinaus. Ihr erhebliches Interesse

an dem Ergebnis der Untersuchungen werde nicht durch die ärztliche Schweigepflicht beeinträchtigt. Denn nach herrschender Meinung dürfe der Betriebsarzt dem Arbeitgeber ohne Verletzung der ärztlichen Schweigepflicht das Ergebnis einer ärztlichen Untersuchung mitteilen.

Man könne allgemein davon ausgehen, daß Maßnahmen des Unternehmens für die Gesundheitsvorsorge seiner Mitarbeiter grundsätzlich nicht zur Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohnes führten. Zwar verlange der BFH in dem Urteil in BFHE 114, 496 BStBl II 1975, 340, daß die Maßnahmen allen Mitarbeitern angeboten würden. Gerade ihre Führungskräfte seien indessen besonders streßgefährdet und weniger leicht auswechselbar, so daß es im Rahmen ihrer Fürsorgepflicht liege, deren Gesundheitszustand durch intensive Vorsorgeuntersuchungen zu überprüfen, während für andere Betriebsangehörige die Möglichkeit der Untersuchung durch den Betriebsarzt ausreiche.

Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Haftungsbeträge im Lohnsteuerhaftungsbescheid insoweit zu mindern, als ein geldwerter Vorteil durch die Vorsorgeuntersuchungen angenommen worden sei.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe:

Die Revision ist begründet.

1. Es bedarf keiner Entscheidung, ob der angefochtene Bescheid ein "Haftungsbescheid" ist, wie er vom FA bezeichnet wurde, oder ob es sich um einen gegen die Klägerin gerichteten Steuerbescheid (Pauschalierungsbescheid) handelt, wofür sprechen könnte, daß die angesetzten Steuerbeträge nach der Pauschalierungsregelung des § 35b LStDV ermittelt wurden und daß die Klägerin die Steuer "pauschal übernommen" hat. Denn in jedem Fall setzt die Inanspruchnahme der Klägerin - gleichgültig, ob als Haftungsschuldnerin (§ 38 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 46 Abs. 1 Satz 2 LStDV) oder als Übernehmerin der Lohnsteuer im Pauschalierungsverfahren (§ 42a EStG, § 35b LStDV) - voraus, daß den Arbeitnehmern der Klägerin, die an den Vorsorgeuntersuchungen teilgenommen haben, insoweit lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn zugeflossen ist. Dies ist jedoch nicht der Fall.

2. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (= Arbeitslohn, vgl. § 19 Abs. 3 EStG i. d. F. seit 1975) neben Gehältern und Löhnen u. a. auch "andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung ... im privaten Dienst gewährt werden". Die Bezüge oder Vorteile müssen, um als steuerpflichtige Einnahmen erfaßt werden zu können, Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen, und sie müssen dem Arbeitnehmer zugeflossen sein (§ 8 Abs. 1 EStG). Demnach liegt Arbeitslohn vor, wenn dem Arbeitnehmer (1.) Geld oder geldeswerte Güter (2.) für eine Beschäftigung im privaten Dienst (3.) zugeflossen sind (vgl. hierzu im einzelnen Offerhaus, Betriebs- Berater - BB - 1982, 1061 ff.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

3. § 8 Abs. 2 EStG zählt die geldeswerten Güter oder geldwerten Vorteile (Einnahmen, die nicht in Geld bestehen) auf, nämlich "Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge". Es bedarf keiner Entscheidung, ob diese Aufzählung geldeswerter Vorteile abschließend oder nur beispielhaft ist. In jedem Fall bringt § 8 Abs. 2 EStG zum Ausdruck, daß der Arbeitnehmer durch die Zuwendung objektiv bereichert sein muß (so schon BFH-Urteil vom 7. Juli 1961 VI 176/60 S, BFHE 73, 485, BStBl III 1961, 443). Die Zuwendung muß für ihn einen wirtschaftlichen Wert haben (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1966 VI 261/64, BFHE 86, 642, BStBl III 1966, 607). Lediglich ideelle Vorteile sind folglich keine Einnahmen i. S. von § 8 EStG (vgl. Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 19. Aufl., § 8 EStG Anm. 5).

Der Senat läßt es dahingestellt, ob im Streitfall der "Vorteil", unentgeltlich untersucht worden zu sein, für den Arbeitnehmer ein im vorstehenden Sinn geldeswertes Gut ist. Es bedarf keiner abschließenden Entscheidung, ob die Arbeitnehmer im Streitfall bereichert wurden, weil sie eine eventuelle Bereicherung jedenfalls nicht "für eine Beschäftigung ... im privaten Dienst" erlangt haben.

4. Der Senat geht insbesondere mit Rücksicht darauf, daß nach seiner Rechtsprechung der Begriff der Werbungskosten (= Ausgaben) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Veranlassungsprinzip geprägt ist (vgl. zuletzt Urteil vom 23. April 1982 VI R 30/80, BFHE 135, 515, BStBl II 1982, 500), davon aus, daß auch für den Arbeitslohn (= Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit) das Veranlassungsprinzip anzuwenden ist. Arbeitslohn setzt deshalb voraus, daß der geldwerte Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlaßt ist (vgl. Herrmann-Heuer-Raupach, a. a. O., § 19 EStG Anm. 56, 58; Klein-Flockermann-Kühr, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 19 Anm. 27; Offerhaus, a. a. O., S. 1062; ähnlich schon BFH-Urteil vom 24. August 1973 VI R 100/71, BFHE 110, 272, BStBl II 1973, 819; "aus Anlaß oder als Ausfluß", ebenso Lademann-Söffing-Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 19 Anm. 77).

Eine Einnahme des Arbeitnehmers muß zwar nicht, um durch das Dienstverhältnis veranlaßt zu sein, eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sein (vgl. z. B. Weihnachtsgratifikation, Jubiläumswendung). Sie ist jedoch nur dann durch das Dienstverhältnis veranlaßt, wenn sie sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung ("für die Beschäftigung") der individuellen Arbeitskraft (Dienste) erweist (vgl. Dietrich, Der Betrieb - DB - 1976, 309; Herrmann-Heuer-Raupach, a. a. O., § 19 EStG Anm. 56 und 65, E 84; Offerhaus a. a. O., S. 1064).

Die Arbeitnehmer der Klägerin wurden im Streitfall aber nicht für die Zurverfügungstellung ihrer Dienste unentgeltlich untersucht. Denn die Untersuchungen wurden im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin und deshalb nicht als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Dienste der leitenden Arbeitnehmer durchgeführt. Dies wird schon dadurch deutlich, daß die Klägerin den Personenkreis, der untersucht werden sollte, sowie den Untersuchungsturnus und das Untersuchungsprogramm bestimmt hat. Die Arbeitnehmer konnten also die Untersuchungen nicht beantragen oder häufiger oder weniger häufig, als von der Klägerin vorgesehen, durchführen lassen. Wenn die Arbeitnehmer andere als von der Klägerin mit der DKD vereinbarte Untersuchungen wollten, mußten sie die Kosten dafür selbst tragen. Die Klägerin war es auch, die Wert auf ein objektives, nach einheitlichen Grundsätzen festgestelltes Ge-

sundheitsbild ihrer Arbeitnehmer legte. Deshalb hat sie die Untersuchungen gerade bei einer Klinik ihres Vertrauens verlangt und die Kosten für Untersuchungen durch andere Ärzte nicht übernommen. Daß die Klägerin 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. 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. Unabhängig davon, ob der Werksarzt trotz der ärztlichen Schweigepflicht zur Offenbarung evtl. Krankheiten gegenüber der Geschäftsführung berechtigt war oder nicht (strittig: vgl. einerseits Kierski, BB 1976, 842; Eiermann, BB 1980, 214; Kreuzer, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1975, 2232; andererseits Schimke, BB 1979, 1354), dient die Tatsache allein, daß er die Untersuchungsergebnisse kannte und die Arbeitnehmer bei einer nötigen Behandlung zu beraten hatte, dem Interesse der Klägerin. Denn dadurch war für sie in gewissem Umfang sichergestellt, daß die Arbeitnehmer in einem durch die Untersuchungen evtl. festgestellten Krankheitsfall sich einer Behandlung unterziehen und damit plötzliche Ausfälle aus Gesundheitsgründen seltener sein würden.

Für das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an den Untersuchungen spricht weiter, daß sich auch die Arbeitnehmer untersuchen lassen mußten, die ihrerseits kein Interesse an den Untersuchungen hatten, da sie sich möglicherweise durch regelmäßige Arztbesuche oder Untersuchungen über ihren Gesundheitszustand im klaren waren. Sie 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. 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.

Für ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin spricht im Streitfall vor allem auch die Tatsache, daß die Klägerin nur ihre Führungskräfte - vom Prokuristen aufwärts - hat unentgeltlich untersuchen lassen. Denn solche Führungskräfte sind, wie die Klägerin zutreffend vorträgt, schwerer zu ersetzen als andere Arbeitnehmer; ihr plötzlicher Ausfall würde den Betrieb der Klägerin nachhaltiger beeinträchtigen als der Ausfall von weniger herausgehobenen Arbeitnehmern. Hätte die Klägerin auch Arbeitnehmer in weniger herausgehobener Stellung unentgeltlich untersuchen lassen, so hätte dies eher dafür sprechen können, daß sie ihnen, die für sie leichter ersetzbar sind, einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis habe zuwenden wollen. Da sie die Untersuchungen aber auf Führungskräfte beschränkt hat, hat sie ihr eigenes Interesse an den Untersuchungen besonders veranschaulicht. Ob ggf. dann anders zu entscheiden gewesen wäre, wenn die Klägerin innerhalb der Führungskräfte nur einzelnen Arbeitnehmern die unentgeltliche Untersuchung hätte zukommen lassen, bedarf hier keiner Entscheidung. Denn im Streitfall waren alle Führungskräfte vom mittelbaren Zwang zur Untersuchung betroffen; es haben auch alle davon Gebrauch gemacht.

Zwar kann auch eine aufgezwungene Bereicherung Arbeitslohn sein (Herrmann-Heuer-Raupach, a. a. O., § 19 EStG Anm. 49), wenn es dem Arbeitnehmer freisteht, von dem aufgezwungenen Vorteil Gebrauch zu machen oder nicht (z. B. bei Überlassung einer für die Verhältnisse des Arbeitnehmers zu großen Wohnung, die dieser gleichwohl voll nutzt). Wird aber einem Arbeitnehmer ein "Vorteil" aufgedrängt, ohne daß er sich ihn, wenn er keine Nachteile in Kauf nehmen will, entziehen kann, so spricht dies gegen die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn (vgl. Schmidt-Drenseck, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1982, § 19 Anm. 7c S. 1107). Ein auf diese Weise einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber aufgedrängter Vorteil ist regelmäßig ein Indiz für das Vorliegen eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers an der Zuwendung.

5. Da somit wegen des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses der Klägerin an der Durchführung der Vorsorgeuntersuchungen schon von Gesetzes wegen kein Arbeitslohn der untersuchten Arbeitnehmer vorliegt, stellt sich nicht mehr die vom FG abgehandelte Frage, ob der "Vorteil" der Arbeitnehmer möglicherweise als sogenannte Annehmlichkeit steuerfrei sein könnte.

6. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Deshalb ist die Vorentscheidung aufzuheben.

Vom Arbeitgeber getragene Kurkosten bei älteren Arbeitnehmern regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn

Bundesfinanzhof, VI-R-73/83
Urteil vom 31.10.1986

Leitsatz:

Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für Kuren bei älteren Arbeitnehmern gehören in der Regel zu deren steuerpflichtigem Arbeitslohn (Abgrenzung zum Urteil des BFH vom 24. Januar 1975 VI R 242/71, BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340).

Tatbestand:

Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) die Kuraufwendungen, die von ihr für ihre Arbeitnehmer übernommen worden waren, zu Recht von der Lohnbesteuerung ausgenommen hatte.

Nach den von der Klägerin vorgelegten Richtlinien wird die Kur allen ihren Arbeitnehmern gewährt, soweit sie das 50. Lebensjahr vollendet haben und nicht zu den Teilzeitarbeitskräften gehören. Die Kur wird grundsätzlich nur einmal jedem Arbeitnehmer für die Dauer von vier Wochen bewilligt. Sie wird in der Regel als Kneippkur in Bad Wörishofen durchgeführt, jedoch können diejenigen Mitarbeiter, die an chronischen Erkrankungen leiden, gezielt eine Spezialkur wählen. Ob im Einzelfall eine Kneippkur oder eine Spezialkur angezeigt ist, wird jeweils vor Kurantritt durch eine Untersuchung des Betriebsarztes der Klägerin festgestellt. Die Kosten für eine Spezialkur werden dabei nur im Rahmen der Kosten einer Kneippkur übernommen. Die Klägerin zahlt das Gehalt bzw. den Lohn während dieser vierwöchigen Kur wie im Falle eines Urlaubs weiter, so daß dem Mitarbeiter oder der Mitarbeiterin kein Verdienstausschlag entsteht. Die Kurdauer wird nicht auf den Urlaub angerechnet. Die zur Sicherung des Kurerfolges etwa notwendige Nachkur - in der Regel eine Woche - hat der Mitarbeiter sich auf seinen Jahresurlaub anrechnen zu lassen. Die Klägerin übernimmt die Kosten der Hin- und Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln sowie die für Verpflegung, Unterkunft, ärztliche Behandlung und medizinische Anwendungen (Bäder, Massagen usw.). Ferner erhalten die Kurteilnehmer einen einmaligen Zuschuß in Höhe von 50 DM für die Beschaffung von Kurbekleidung. Die Mitnahme von Familienangehörigen - auch Ehegatten - ist nicht gestattet.

Die Klägerin hatte die übernommenen Kurkosten bis einschließlich 1974 als Arbeitslohn behandelt und der Lohnsteuer unterworfen. Danach hat sie die Steuerpflicht mit Rücksicht auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. Januar 1975 VI R 242/71 (BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340) verneint.

Anläßlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte sich der Prüfer jedoch auf den Standpunkt, daß die übernommenen Kosten für die Kneippkuren der Lohnsteuer zu unterwerfen seien. Er vertrat die Ansicht, daß die von der Klägerin zitierte BFH-Entscheidung im Streitfall keine Anwendung finden könne.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) setzte die entsprechenden Beträge an Lohn- und Lohnkirchensteuer durch Lohnsteuerbescheid gegenüber der Klägerin fest.

Mit ihrer gegen den genannten Bescheid nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage hatte die Klägerin Erfolg. Das Finanzgericht (FG) kürzte die in dem genannten Lohnsteuernachforderungsbescheid streitigen Steuerbeträge, soweit sie auf die Kosten für die Kneippkuren entfielen. Es schloß sich dabei im wesentlichen den Gründen der vorgenannten Entscheidung in BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340 an und vertrat die Auffassung, daß diese Ausführungen auch für den vorliegenden Sachverhalt gelten müßten.

Mit seiner Revision rügt das FA, daß das FG durch die vorstehend genannte Entscheidung § 19 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verletzt habe.

Gründe:

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Entgegen der Auffassung des FG ist in den Aufwendungen der Klägerin für die Kneippkuren zugunsten ihrer Arbeitnehmer steuerpflichtiger Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu sehen.

Das FG beruft sich zu Unrecht auf die Entscheidung in BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340. Denn der in jener Entscheidung beurteilte Sachverhalt läßt sich mit dem vorliegenden nicht vergleichen. In jenem Falle hatte die Arbeitgeberin selbst Kreislauftrainingskuren durchgeführt, die durch ihre eigenen Betriebsärzte geleitet wurden. Der Senat hat auf die Art und Weise der Auswahl der Kurteilnehmer, die Planung und Überwachung der Kuranwendungen, Übungen usw. durch die Betriebsärzte und die Art und Weise der Durchführung der Kreislauftrainingskuren - insbesondere die einschneidenden Einschränkungen der persönlichen Freiheit der Kurteilnehmer - hingewiesen und daraus gefolgert, daß unter diesen Umständen der Gedanke einer Bereicherung der Arbeitnehmer gegenüber dem eigenen betrieblichen Interesse des Arbeitgebers zurücktrat. In diesem Zusammenhang war ferner von Bedeutung, daß die Kreislauftrainingskuren nicht auf Antrag oder Anregung der einzelnen Arbeitnehmer, sondern ausschließlich auf betriebliche Initiative verordnet wurden, und daß Voraussetzung für die Teilnahme nicht nur die medizinische Notwendigkeit der Kur war, sondern daß die Kur auch - im betrieblichen Interesse - erfolversprechend sein mußte. Das besondere betriebliche Interesse ergab sich in jenem Falle zudem daraus, daß die Arbeitgeberin sich dort einen großen Einfluß auf die Durchführung und den Ablauf der Kur vorbehalten hatte und daß aus diesem Grunde die Kreislauftrainingskuren von Betriebsärzten der Klägerin geplant und überwacht wurden. Von Bedeutung war weiter, daß die Teilnahme an den Kuranwendungen, Kurübungen und anderen Veranstaltungen (Vorträgen usw.) für die Arbeitnehmer Pflicht war und die Kurärzte gegenüber den Kurteilnehmern weisungsbefugt waren.

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben. Schon allein die Tatsache, daß allen Vollzeitbeschäftigten ungeachtet ihrer Stellung und Bedeutung für den Betrieb undifferenziert nach Vollendung ihres 50. Lebensjahres ein Anspruch gegen die Klägerin auf die Bewilligung zumindest der Kosten für eine Kneippkur - automatisch - zusteht, deutet auf einen den Arbeitnehmern bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen gewährten, geldwerten Vorteil hin.

Im übrigen hat es sich im Falle des Urteils in BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340 um sog. Trainingskuren gehandelt, die im wesentlichen aus medizinisch geprägten Sportübungen bestehen. Die Tätigkeit der dort die Aufsicht führenden Betriebsärzte entsprach daher wohl

mehr der von Trainern oder Sportärzten. Der Einfluß des Betriebsarztes der Klägerin beschränkte sich dagegen in diesem Zusammenhang lediglich auf die Feststellung, ob bei dem betreffenden Arbeitnehmer unter medizinischen Gesichtspunkten eine Kneippkur - mithin eine wertvolle Hilfe zur Gesunderhaltung - oder eine anderweitige Spezialkur angebracht erschien. Bei den für die über 50 Jahre alten Arbeitnehmer von der Klägerin übernommenen Kosten für eine Kneippkur handelt es sich somit um zusätzlichen Arbeitslohn.

Es besteht, worauf das FA mit Recht hinweist, 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. Im Streitfall stand die Bereicherung der Arbeitnehmer eindeutig im Vordergrund. Sie war somit nach dem Vorhergesagten Gegenleistung für die Zurverfügungstellung ("für die Beschäftigung") der individuellen Arbeitskraft (Dienste) - vgl. Schmidt / Dreseck, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl., § 19 Anm. 7a -.

Diese Auffassung wird für den Streitfall gerade auch durch das Urteil des Senats vom 17. September 1982 VI R 75/79 (BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39) bestätigt. Denn hier hat der BFH die Aufwendungen für Vorsorgeuntersuchungen bei leitenden Angestellten nicht dem steuerpflichtigen Arbeitslohn dieser Personen zugerechnet, weil für die betreffenden Maßnahmen - wie sich aus den entsprechenden Weisungen des Arbeitgebers ergab - dessen ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse im Vordergrund stand. Ein solches überwiegend eigenbetriebliches Interesse nimmt der erkennende Senat dann an, wenn der Belegschaft als Gesamtheit ein Vorteil zugewendet wird (z. B. in Fällen von Betriebsveranstaltungen) oder wenn der Vorteil dem Arbeitnehmer aufgedrängt wird, ohne daß diesem eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt. Das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse kam im Urteil des BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39 besonders sinnfällig dadurch zum Ausdruck, daß der Arbeitgeber einen mittelbaren Zwang auf die Teilnahme der Arbeitnehmer an den Vorsorgeuntersuchungen dadurch ausübte, daß er finanzielle Nachteile in Aussicht stellte, falls ein Arbeitnehmer sich nicht untersuchen lasse. Darüber hinaus war dort schon durch die auf Grund der Untersuchungen erworbenen Kenntnisse des Betriebsarztes über den Gesundheitszustand jedes einzelnen leitenden Angestellten sichergestellt, daß die Arbeitnehmer in einem dabei evtl. festgestellten Krankheitsfall sich einer Behandlung unterziehen und damit plötzliche Ausfälle aus Gesundheitsgründen seltener sein würden. Ferner sprach in jenem Falle für das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse der Arbeitgeberin, daß sich auch diejenigen Arbeitnehmer untersuchen lassen mußten, die ihrerseits kein Interesse an den Untersuchungen hatten, da sie sich möglicherweise durch regelmäßige Arztbesuche oder Untersuchungen über ihren Gesundheitszustand im klaren waren. Sie konnten sich nicht den Wünschen und Weisungen der Arbeitgeberin, 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.

Auch derartige Besonderheiten liegen im Streitfall nicht vor. Vielmehr oblag es der Entscheidung des einzelnen Arbeitnehmers, 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, wie im Falle des Urteils in BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39 die leitenden Angestellten hinsichtlich der Teilnahme an der Vorsorgeuntersuchung. Demgegenüber kommt das starke Eigeninteresse des Arbeitnehmers im Streitfalle hinsichtlich der Teilnahme an einer Kur aus den genannten Gründen zum Ausdruck. 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.

Damit stellen die Leistungen der Klägerin in bezug auf die Übernahme der Kosten für die Kneippkuren steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Übernahme von Kurkosten durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn

Bundesfinanzhof, VI-R-56/93

Urteil vom 05.11.1993

Leitsatz:

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.

Tatbestand:

Eine Prokuristin der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) führte im Jahr 1985 eine einwöchige Heilbehandlung (Schlafkur) in einer Privatklinik durch. Der zuständige Versicherungsträger lehnte eine Erstattung der Kosten des Klinikaufenthalts in Höhe von ca. 3.000 DM ab. Die Klägerin übernahm die Kosten und versteuerte sie gemäß § 40 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) pauschal mit 25 v. H. Im Anschluß an eine Lohnsteueraußenprüfung erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) gegenüber der Klägerin einen auf § 42d EStG gestützten Haftungsbescheid, in dem er die übernommenen Kosten als normal zu versteuernden Arbeitslohn der Prokuristin behandelte.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es vertrat die Ansicht, die Kur sei im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin durchgeführt worden.

Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung der §§ 19 und 8 EStG sowie des § 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) und eine Divergenz. Es macht geltend, das FG habe den Begriff der "in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse erbrachten Leistung" verkannt und sei dabei von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen. Dieser nehme ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse nur dann an, wenn der Belegschaft als Gesamtheit ein Vorteil zugewendet werde (Urteil vom 31. Oktober 1986 VI R 73/83, BFHE 148, 61, BStBl II 1987, 142) oder wenn der Vorteil dem Arbeitnehmer aufgedrängt werde.

Gründe:

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Entgegen der Auffassung des FG ist in der Übernahme der Kurkosten zugunsten der Prokuristin steuerpflichtiger Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu sehen. Der angefochtene Haftungsbescheid ist deshalb rechtmäßig.

Der Senat hat in dem Urteil vom 24. Januar 1975 VI R 242/71 (BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340) in Sachzuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer in Form einer Kur dann keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gesehen, wenn die Kur im überwiegenden betrieblichen Interesse zur Wiederherstellung oder Erhaltung der Arbeitsfähigkeit der Arbeitnehmer durchgeführt wird. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse hatte der Senat für die Fallgestaltung bejaht, daß bei Kreislauftrainingskursen die Teilnehmer durch Betriebsärzte ausgewählt werden, daß die Kur notwendig ist und daß sie unter betriebsärztlicher Aufsicht in einer streng auf den Kurzweck abgestellten Weise durchgeführt wird. Er hat der möglicherweise in gewissem Maße anzunehmenden Bereicherung der Arbeitnehmer durch die Gewährung der Kur deshalb kein entscheidendes Gewicht beigemessen, weil alle Kurteilnehmer krankenversichert waren und somit einen Anspruch auf Bezahlung von Heilbehandlung und Kurkosten durch ihre Krankenkasse gehabt hätten (BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340, 342, rechte Spalte, oben).

In Abgrenzung zu dieser Entscheidung hat der Senat in dem Urteil in BFHE 148, 61, BStBl II 1987, 142 bei vom Arbeitgeber getragenen Kosten für Kuren bei älteren Arbeitnehmern in der Regel steuerpflichtigen Arbeitslohn gesehen. Im konkreten Fall habe gegenüber dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Gesundheit seiner Belegschaft das Interesse der Arbeitnehmer an der Bereicherung eindeutig im Vordergrund gestanden. Insbesondere sei den Arbeitnehmern die Kur - anders als die Untersuchung in dem die Vorsorgeuntersuchungen bei leitenden Angestellten betreffenden Urteilsfall vom 17. September 1982 VI R 75/79 (BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39) - nicht aufgedrängt worden; die Arbeitnehmer hätten im Falle der Ablehnung der Kur keine Nachteile erlitten.

Ist danach in der Übernahme von Kurkosten durch den Arbeitgeber grundsätzlich Arbeitslohn zu sehen, so lassen die im Streitfall vom FG festgestellten Umstände nicht den Schluß zu, daß ausnahmsweise eine andere Beurteilung gerechtfertigt ist. Wegen der schwierigen finanziellen Situation der Klägerin hatte diese zwar ein besonderes Interesse an der Arbeitsfähigkeit der Prokuristin. Die eigene Gesundheit und Leistungsfähigkeit sind aber stets auch für den einzelnen Arbeitnehmer von großer Bedeutung. Deshalb könnte 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. Eine derartige Fallgestaltung lag dem Urteil in BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340 zugrunde. Sie liegt im Streitfall nach den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht vor.

Massagekosten

Bundesfinanzhof
Urteil vom 30.5.2001
Aktenzeichen: VI R 177/99

Leitsatz

Beugt eine Maßnahme des Arbeitgebers einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vor oder wirkt ihr entgegen, kann der dem Arbeitnehmer aus der Maßnahme erwachsende Vorteil im Einzelfall nicht als Arbeitslohn zu erfassen sein.

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein mittelständisches Unternehmen in der EDV-Branche. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass seit dem 1. Januar 1995 ein Masseur den Betrieb der Klägerin aufgesucht hat, um Arbeitnehmer auf Kosten der Klägerin zu massieren. Die Dauer der Einzelmassage belief sich auf ca. 15 Minuten. In dem fraglichen Zeitraum (1. Januar bis 30. Juni 1995) hat der Masseur insgesamt 22 Besuche à 4,5 Stunden abgerechnet und 376 medizinische Massagen verabreicht. Die Kosten beliefen sich auf insgesamt 11 878 DM. Jeder Arbeitnehmer konnte selbst darüber entscheiden, ob er sich massieren lassen wollte. Von den 63 Arbeitnehmern der Klägerin ließen sich 46 Mitarbeiter massieren. Einzelne Arbeitnehmer erhielten in den 6 Monaten nur eine, andere dagegen bis zu 18 Massagen. Aufgrund dieses Sachverhalts ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) eine Lohnsteuer-Nachforderung in Höhe von 5 606,40 DM.

II.

Die Revision ist begründet. Der angefochtene Gerichtsbescheid war aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob den Arbeitnehmern der Klägerin durch die Massagen ein als Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG zu beurteilender geldwerter Vorteil erwachsen ist.

Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats gehören zum Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG u.a. Vorteile, die "für" eine Beschäftigung gewährt werden. Dem in § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG benutzten Tatbestandsmerkmal "für" eine Beschäftigung ist zu entnehmen, dass 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 des Bundesfinanzhofs - BFH -, Urteile vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689, m.w.N.; vom 25. Mai 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690). 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689; in BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690).

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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690, unter 4. b, a.E.).

Im Streitfall hat das FG nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Massagen nach dem Vorbringen der Klägerin einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit der Arbeitnehmer vorbeugen bzw. ausgleichend entgegenwirken sollten. Danach könnte - im Rahmen der anzustellenden objektiven Würdigung aller Einzelumstände - der Arbeitslohncharakter der Massagen zu verneinen sein. Im Übrigen reichen die vom FG getroffenen Feststellungen nicht dazu aus, um die Schlussfolgerung zu rechtfertigen, die Klägerin habe nicht aufgrund eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses ihren Mitarbeitern die Möglichkeit eröffnet, sich massieren zu lassen. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin mit der Verabreichung der Massagen besonders gewichtige betriebsfunktionale Zielsetzungen verfolgt hat und die Massagen für die Erreichung dieser Zielsetzungen besonders geeignet waren.

Die Sache ist nicht spruchreif, sie war zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Das FG wird die fehlenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang - 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 FG wird schließlich auch dem Vorbringen der Klägerin nachzugehen haben, die unterschiedliche Häufigkeit, mit der die Mitarbeiter die Massagen in Anspruch genommen hätten, sei ausschließlich auf die jeweilige Dringlichkeit der Behandlung zurückzuführen gewesen.

Lohnsteuerrechtliche Behandlung von Aufwendungen des Arbeitgebers für eine den Mitarbeitern angebotene Wirbelsäulentrainingstherapie

Finanzgericht Köln, 12-K-428/03

Urteil vom 24.09.2003

Rechtskräftig

Orientierungssatz:

- 1) Einem Arbeitnehmer zugewandte Vorteile sind kein Arbeitslohn, wenn diese Vorteile sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalles nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen.
- 2) Das Angebot einer Wirbelsäulentrainingstherapie, die geeignet ist Arbeitsausfällen vorzubeugen, ist daher kein steuerpflichtiger Sachbezug.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die lohnsteuerrechtliche Behandlung der vom Kläger getragenen Aufwendungen für eine seinen Mitarbeitern auf freiwilliger Basis angebotene Trainingstherapie der Wirbelsäule.

Der Kläger betreibt das Er beschäftigte im Streitjahr ... Arbeitnehmer, vorwiegend Aufgrund einer von ihm gem. § 42 e EStG begehrten Anrufungsauskunft, ob die von ihm für zwei seiner ... übernommenen Therapiekosten i. H. von je DM ... als sog. Sachbezug lohnsteuerpflichtig sei mit der Folge, dass die für April 2000 angemeldete Lohnsteuer um DM ... und der Solidaritätszuschlag um DM ... zu erhöhen sei, erließ der Beklagte am ... einen auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Bescheid über Lohnsteuer für den Monat April 2000 unter Ansatz dieser beiden Beträge. Während des nach erfolglosem Einspruchsverfahren anhängigen Klageverfahrens hob der Beklagte den Änderungsbescheid vom ... auf. Dieses in der Hauptsache erledigte Verfahren war beim erkennenden Senat unter dem AZ 12 K 6738/00 geführt worden.

Auf Antrag des Klägers erließ der Beklagte am ... einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag für den Zeitraum April bis Juni 2000 für Lohnsteuer i.H. von EUR ... und Solidaritätszuschlag i.H. von EUR Der Bescheid enthält den Zusatz, daß die Haftungsbeträge in Euro festgesetzt worden seien und die dafür vor dem 01.01.2002 maßgebenden DM-Beträge sich aus den Schreiben des Steuerberaters des Klägers vom ... und ... ergeben. Hiernach betragen die vom Kläger übernommenen Kosten jeweils pro Arbeitnehmer für April insgesamt DM ..., für Mai insgesamt DM ... und für Juni insgesamt DM

Der gegen den Haftungsbescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos. In seiner Einspruchsentscheidung vom ... vertrat der Beklagte die Ansicht, dass es sich bei den Leistungen des Klägers für die ... um einen geldwerten Vorteil in Form eines Sachbezuges handele, der zum lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn gehöre. Er berief sich auf die zur Kostenübernahme durch den Arbeitgeber für vorbeugende Massage ergangene BFH-Rechtsprechung, wonach eine derartige Maßnahme durchaus auch aus eigenbetrieblichen Gründen des Arbeitgebers erfolge, aber nicht in einem Umfang, der den Entlohnungscharakter der zugewendeten Leistung negiere. Die in Rede stehende ..., an der die Arbeitnehmer des Klägers freiwillig teilnehmen könnten, sei der Massage im gesundheitlichen Stellenwert gleichsetzbar. Auch dabei handele es sich um eine vorbeugende Maßnahme zur Vermeidung der Verschlechterung eines gesundheitlichen Zustandes.

Mit der vorliegenden Klage begehrt der Kläger, die von ihm getragenen Trainingstherapiekosten als lohnsteuerfrei zu behandeln, da das Training in rein betrieblichem Interesse zur Wiederherstellung oder Erhaltung der Arbeitsfähigkeit seiner Arbeitnehmer angeboten werde. Die Tätigkeit seiner Arbeitnehmer als ... bedinge in hohem Maße die besondere Beanspruchung der Wirbelsäule. Deshalb habe er sich dazu entschlossen, seinen Arbeitnehmer die Teilnahme an einer betrieblichen Gesundheitsvorsorge nach dem sog. FPZ-Konzept innerhalb des ... GmbH zu ermöglichen. Das Forschungs- und Präventionszentrum zur Analyse und Optimierung der Funktion von Wirbelsäule und Bewegungsapparat (FPZ) L. habe ein eigenes Konzept zur Vorbeugung und Beseitigung somatischer Rückenprobleme entwickelt. Bei der Teilnahme an dieser Gesundheitsvorsorgemaßnahme handele es sich nicht um eine Therapie, sondern lediglich um eine Prävention zur Verhütung von Krankheiten. Das FPZ-Konzept diene im Rahmen von betrieblichen Gesundheitsförderungsmaßnahmen primär dem Ziel, vorbeugend tätig zu werden, so dass gesundheitsbedingte Arbeitsunfähigkeiten vermieden werden könnten oder deren Gefahr reduziert werde. Insofern sei das FPZ-Konzept als Präventivmaßnahme in keiner Weise mit medizinischer Massage zu vergleichen. Wenn in der von der FPZ GmbH in L. herausgegebenen Informationsschrift unter dem Stichpunkt "Effizienz" auch das allgemeine Wohlbefinden der Teilnehmer angesprochen werde, handele es sich hierbei nur um einen Nebeneffekt. Ein beschwerdefrei arbeitender Mitarbeiter sei sicherlich besser motiviert als jemand, der durch ständige Rückenschmerzen in seiner Arbeitseffektivität eingeschränkt werde. Wegen Art und Umfang des FPZ-Konzepts im einzelnen wird auf die vom Kläger im Verfahren 12 K 6738/00 eingereichte Informationsschrift Bezug genommen (Bl. 33 bis 38 in der FG-Akte 12 K 6738/00).

Des weiteren beruft sich der Kläger zur Stützung seiner Ansicht auf folgende von ihm im Verfahren 12 K 6738/00 - nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 30.05.2001 VI R 177/99 (BStBl II 2001, 671) - nachgereichten Unterlagen:

Gutachterliche Stellungnahme zu der Behandlung nach dem FPZ Konzept des H. S., Facharzt für Orthopädie, (Bl. 67 bis 71 und 106 in der FG-Akte 12 K 6738/00).

Hierin ist im einzelnen ausgeführt, welchen ... bei Verrichtung ihrer Tätigkeit ausgesetzt sind. Als Resümee wird festgestellt, dass die prophylaktische Kräftigung der wirbelsäulenhaltenden Muskulatur, der sogenannten autochthonen Muskulatur, zwingend erforderlich ist, um im Beruf als ... Arbeits-, Berufs-, oder sogar Erwerbsunfähigkeit zu verhindern. Es wird "ausdrücklich" darauf hingewiesen, dass einfache sportliche Betätigung oder Fitnesstraining i.d.R. nicht diese autochthone Rückenmuskulatur konsultieren und somit auch kein spezifischer Aufbau stattfinden kann und dass das FPZ-Konzept als einziges europaweit anerkanntes Rückenkonzept im Stande ist, die autochthone Muskulatur dreidimensional und somit funktionsgerecht aufzubauen.

Publikation in der Zeitschrift "Ergo Med" 2/2001 von Wulfram H. Harter "über Verfahrensentwicklung zu prädiktiven Erfolgsfaktoren der Analysegestützten Medizinischen Trainingstherapie aus wirtschaftlicher Sicht" (Bl. 75 bis 79 in der FG-Akte 12 K 6738/00).

Hieraus ergibt sich, dass im Durchschnitt jährlich 17 Kalendertage pro Erwerbstätigen durch Arbeitsunfähigkeit verloren gehen, davon 96,6 Millionen Ausfalltage (= 18,7%) auf rückenbedingte Schmerzen entfallen. Die durch Arbeitsunfähigkeit insgesamt entstehenden Kosten sind wie folgt dokumentiert:

Produktionsausfallkosten der Betriebe DM 89,5 Milliarden

volkswirtschaftlicher Wertschöpfungsausfall in 1997 DM 150 Milliarden (geschätzt)

Lohn- und Gehaltsfortzahlungen in 1996 DM 60 Milliarden

Aufwendungen für Behandlung und Rehabilitation ca. DM 90 Milliarden

Beitrag in der Zeitschrift "Manuelle Medizin" 1 - 99 von Dr. A. Denner über "die Trainierbarkeit der Rumpf-, Nacken-, und Halsmuskulatur von dekonditionierten Rückenschmerzpatienten" (Bl. 80 bis 85 in der FG-Akte 12 K 6738/00).

Hierin ist u.a. dargelegt, dass die Arbeitsunfähigkeitstage wegen Rückenbeschwerden durch das Training nach dem FPZ-Konzept um 76,5 % reduziert werden können.

Der Kläger ist der Ansicht, dass durch die Vorlage der Informationsschrift über das FPZ-Konzept sowie der nachgereichten drei Unterlagen, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, der Nachweis für die im BFH-Urteil vom 30.05.2001 (a.a.O.) aufgeführten Kriterien erbracht worden sei, nach denen die Übernahme von Kosten durch den Arbeitgeber zum Erhalt bzw. zu der Wiederherstellung der Arbeitsfähigkeit der Arbeitnehmer keinen geldwerten Vorteil darstelle. Es sei ersichtlich, dass der persönliche Vorteil seiner Arbeitnehmer - die verbesserte gesundheitliche Verfassung - hinter den betrieblichen Vorteilen deutlich zurückstehe.

Der Kläger beantragt,

unter Änderung der Einspruchsentscheidung vom ... die Haftungssumme im Haftungsbescheid vom ... um die auf den April entfallende Lohnsteuer i. H. von DM ... nebst Solidaritätszuschlag i.H. von DM ... (insgesamt DM ... = EUR ...) niedriger festzusetzen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest.

Gründe:

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, die Haftungssumme im Haftungsbescheid vom ... in dem vom Kläger beantragten Umfang niedrig festzusetzen, da den beiden Arbeitnehmern, die an der Trainingstherapie nach dem FPZ - Konzept teilgenommen haben, insoweit kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn zugeflossen ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.05.2001 a.a.O.) gehören zum Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG u.a. auch alle Vorteile, die Entlohnungscharakter haben. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Hierbei kann das Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen 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 (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2000 VI R 195/98, BStBl II 2000, 690). Unter Zugrundelegung vorstehender vom erkennenden Senat als zutreffend erachteten Rechtsgrundsätze hat der BFH in seinem Urteil vom 30.05.2001 (a.a.O.) ausgeführt, dass für den Fall, dass eine Maßnahme eines Arbeitgebers einer spezifisch berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit des Arbeitnehmers vorbeugt oder ihr entgegenwirkt, der dem Arbeitnehmer aus der Maßnahme erwachsende Vorteil im Einzelfall nicht als Arbeitslohn zu erfassen sein kann und hierfür die entscheidungserheblichen Kriterien dargelegt.

Im vorliegenden Streitfall erweist sich bei Prüfung dieser Kriterien die streitbefangene Kostenübernahme durch den Kläger für die Trainingstherapie der Wirbelsäule nicht als Entlohnung "für" die Beschäftigung als ..., sondern als notwendige Begleiterscheinung besonders gewichtiger betriebsfunktionaler Zielsetzung. 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 (Gutachterliche 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).

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 streitbefangenen Aufwendungen zu verneinen ist.

An diesem Ergebnis ändert auch nichts, dass im Streitjahr nur zwei Arbeitnehmer des Klägers von seinem Angebot Gebrauch gemacht haben, da er - unstrittig - allen seinen Mitarbeitern das Angebot zur Teilnahme an der Trainingstherapie gemacht hat und die vorstehend getroffenen den Arbeitslohncharakter ausschließenden Feststellungen nicht von der Resonanz der auf freiwilliger Basis angebotenen Leistung abhängig sind.

Der Klage war deshalb mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO stattzugeben.

Kostenübernahme für Raucherentwöhnung steuerpflichtiger **Arbeitslohn**

Finanzgericht Köln , 2-K-3877/02

Urteil vom 24.06.2004

Rechtskräftig

Orientierungssatz:

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.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die von der Klägerin für ihre Arbeitnehmer übernommenen Kosten der Raucherentwöhnung als **Arbeitslohn** der Lohnbesteuerung zu unterwerfen sind.

Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Herstellung und der Vertrieb von NN. Für den Zeitraum vom 01.09.1997 bis zum 28.02.2001 fand bei ihr eine Lohnsteueraußenprüfung statt, welche zu folgenden - sachlich unstrittigen - Feststellungen führte:

In Absprache mit der Belegschaft wurde im Rahmen einer Betriebsvereinbarung ab dem 14.08.2000 wegen Beschwerden von Nichtrauchern sowie im Hinblick auf eine beabsichtigte Änderung der Arbeitsstättenverordnung hinsichtlich des Schutzes der Nichtraucher ein Rauchverbot in den Betriebsräumen der Klägerin ausgesprochen. Das Rauchen war nur noch in dafür eingerichteten Raucherräumen und außerhalb der Gebäude gestattet. Die Rauchpausen wurden nicht auf die Arbeitszeit angerechnet. Im Gegenzug übernahm die Klägerin für eine angemessene Zeit die Kosten für Maßnahmen, die dem Ziel der Raucherentwöhnung dienten; hierbei handelte es sich um Raucherentwöhnungskurse, Nikotinpflaster/-kaugummi, Akupunktur sowie Tabletten. In den Jahren 2000 und 2001 nahmen insgesamt 12 Arbeitnehmer der Klägerin dieses Angebot in Anspruch.

Nach Auffassung des Lohnsteuer-Prüfers handelte es sich bei dem Kostenersatz um steuerpflichtigen **Arbeitslohn**, weil die Aufwendungen, wären sie nicht durch den Arbeitgeber übernommen worden, von den Arbeitnehmern mangels Erstattung durch die Krankenkassen selbst hätten getragen werden müssen. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse sei insoweit nicht gegeben.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Tz. 5 des Prüfungsberichts vom 09.10.2001 verwiesen.

Dementsprechend erließ der Beklagte am 24.10.2001 einen Haftungsbescheid. Den dagegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 27.06.2002 als unbegründet zurück.

Mit der hiergegen erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass die Übernahme der Aufwendungen für die Raucherentwöhnung im ausschließlich betrieblichen Eigeninteresse gelegen hätten. Denn der notwendige Schutz der Nichtraucher sei anders nicht zu organisieren gewesen. Außerdem würde der Betriebsablauf durch die Raucherpausen empfindlich gestört. Das eigenbetriebliche Interesse liege gerade darin, die durch das Rauchen bedingten Störungen im Betriebsablauf zu mindern und dadurch letztendlich Kosten zu sparen. Es sei unbestritten, dass die Raucherentwöhnung für die betroffenen Arbeitnehmer auch positive Auswirkungen außerhalb des Arbeitsplatzes habe. Dies habe sie - die Klägerin - jedoch billigend in Kauf nehmen müssen, weil sie ihren rauchenden Mitarbeitern nicht habe vorgeben können, sich nur dienstlich das Rauchen abzugewöhnen.

Ferner ergebe sich das ganz überwiegende eigenbetriebliche Interesse der Klägerin auch daraus, dass mit dem Betriebsrat seinerzeit eine Gesamtvereinbarung getroffen worden sei, die in dieser Form nicht möglich gewesen wäre, wenn nicht die Kosten der Raucherentwöhnung übernommen worden wären.

Schließlich habe sie - die Klägerin - die einzig gebotene Sanktion ausgesprochen, indem die Rauchpausen nicht auf die Arbeitszeit angerechnet würden. Daher sei es widersprüchlich seitens des Beklagten, wenn dieser darauf abstelle, dass eine Teilnahme an dem Programm für alle Arbeitnehmer obligatorisch sein müssen. In der Übernahme der Kosten für die Raucherentwöhnung liege auch kein wirtschaftlicher Wert. Nur ca. 2% der Arbeitnehmer hätten an der Maßnahme teilgenommen, alle anderen hätten dieser Angelegenheit offenbar keinen wirtschaftlichen Wert beigemessen. Die Notwendigkeit Zwang ausüben zu müssen, damit Arbeitnehmer marktgängige wirtschaftliche Vorteile annähmen, sei ein Widerspruch in sich.

Im Übrigen sei allgemein bekannt, dass bei Rauchern wegen Arbeitsausfalls und der Verursachung weiterer indirekter Kosten ein erheblicher betrieblicher Aufwand - ca. 1.300 EUR p.a. - entstände. Daher sei die Investition von ca. 200 EUR je Arbeitnehmer für die Raucherentwöhnung deutlich günstiger.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2002 und Abänderung des Haftungsbescheides vom 24.10.2001 die Kosten der Raucherentwöhnung nicht als steuerpflichtigen **Arbeitslohn** zu behandeln und die Haftungsbeträge für das Jahr 2000 um 848,57 DM und für das Jahr 2001 um 214,07 DM zu mindern.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Nach seiner Ansicht führt die Übernahme der Kosten für die Raucherentwöhnung zu steuerpflichtigem **Arbeitslohn**, da einerseits ein privates Interesse der an den Maßnahmen zur Raucherentwöhnung teilnehmenden Arbeitnehmern bestehe, welches von nicht untergeordneter Bedeutung sei, und andererseits eine Erstattung derartiger Aufwendungen durch eine Krankenkasse nicht erfolge und damit ein marktgängiger Vorteil zu bejahen sei.

Unstreitig sei, dass die getroffene Maßnahme dazu führen könne, den Betriebsablauf zu verbessern, weil die Möglichkeit bestehe, dass zumindest einige Arbeitnehmer sich das Rauchen abgewöhnt oder reduziert hätten. Jedoch bedinge dies nicht, dass die Klägerin deshalb auch die Kosten der Raucherentwöhnung habe übernehmen müssen.

Im Streitfall habe die Klägerin ihren Arbeitnehmern lediglich ein Angebot unterbreitet, an den Raucherentwöhnungsmaßnahmen teilzunehmen. Der Vorteil sei damit nicht der gesamten Belegschaft bzw. allen Rauchern zuteil geworden, weil die Maßnahme freiwillig gewe-

sen sei. Auch mit der ausgesprochenen Sanktion habe die Klägerin nicht alle Raucher dazu bringen können, an den angebotenen Maßnahmen teilzunehmen. Dies spreche grundsätzlich gegen ein eigenbetriebliches Interesse. Denn so sei der Erfolg der Maßnahme fragwürdig, weil die Störungen im Betriebsablauf immer noch nicht abschließend hätten behoben werden können. Dies dokumentiere sich schon darin, dass von insgesamt 566 Arbeitnehmern nur 12 Personen (ca. 2%) an der Maßnahme teilgenommen hätten. Es bestehe eine Wechselwirkung zwischen dem Interesse des Arbeitnehmers und dem des Arbeitgebers. Das Interesse der Arbeitnehmer trete jedoch nur dann in den Hintergrund, wenn ein aufgezwungener Vorteil vorliege. Dies sei vorliegend nicht der Fall gewesen.

Der wirtschaftliche Wert liege darin, dass die Arbeitnehmer mangels anderweitiger Erstattungsmöglichkeit der Raucherentwöhnungskosten eigene Aufwendungen erspart hätten. Dieser aus dem Arbeitsverhältnis resultierende Vorteil sei den Arbeitnehmern auch zugeflossen.

Zu beachten sei auch, dass sich die Maßnahme auf den Bereich der Gesundheit bezogen habe. Daher könne davon ausgegangen werden, dass die Arbeitnehmer ein erhebliches eigenes Interesse daran gehabt hätten; der günstigere Betriebsablauf sei zweitrangig gewesen. Dass nur wenige Arbeitnehmer an den Maßnahmen teilgenommen hätten, zeige allenfalls, dass die Arbeitnehmer kein Interesse an den Maßnahmen gehabt oder sich von ihnen keinen Erfolg versprochen hätten.

Gründe:

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Haftungsbescheid ist nicht rechtswidrig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte hat die von der Klägerin zu Gunsten ihrer Arbeitnehmer übernommenen Kosten der Raucherentwöhnung zu Recht als steuerpflichtigen **Arbeitslohn** behandelt.

Der Arbeitgeber haftet für die auf **Arbeitslohn** nach § 19 Abs.1 Nr.1 EStG entfallende Steuer gemäß § 42d EStG, wenn er insoweit keine Steuer einbehalten (§ 38 Abs.3 Satz 1 EStG) und abgeführt (§ 41a Abs.1 Nr.2 EStG) hat.

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit auch Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt werden. **Arbeitslohn** sind nach § 2 Abs. 1 LStDV aller Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

Demgemäß ist **Arbeitslohn** jeder geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer des 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 (Schmidt/Drenseck, EStG, 23. Aufl. 2004, § 19 Rn. 24 m.w.N.). Entscheidend ist, ob eine Zuwendung Ertrag der Arbeitsleistung ist, was danach zu beurteilen ist, wozu die Zahlung erfolgte (BFH-Urteil vom 26.05.1998 VI R 9/96, BFHE 186, 247, BStBl II 1998, 581).

Dagegen sind solche Vorteile nicht als **Arbeitslohn** anzusehen, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung der betrieblichen Zielsetzungen erweisen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Dies ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freier oder nur gebundener Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweiligen verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einher gehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann (BFH-Urteil vom 30.5.2001 VI R 177/99, BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671 m.w.N.). 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 4.6.1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687, 689, m.w.N.; vom 25.5.2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBl II 2000, 690). Derartige Zuwendungen werden vom Arbeitgeber nicht mit dem Ziel der Entlohnung gewährt und vom Arbeitnehmer nicht als Frucht seiner Dienstleistung aufgefasst (BFH-Urteil vom 11.03.1988 VI R 106/84, BStBl II 1988, 726). In Grenzfällen ist eine wertende Gesamtbeurteilung aller den Vorgang prägenden Umstände vorzunehmen (BFH-Urteil vom 26.06.2003 VI R 112/98, BFHE 203, 53, BStBl II 2003, 886).

Danach konnte der Senat nicht feststellen, dass die Aufwendungen der Klägerin im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbracht worden sind. Bei Abwägung der einzelnen Gesichtspunkte spielt nach Überzeugung des Senats auch der private Aspekt der Erhaltung bzw. der Förderung der Gesundheit der betroffenen Arbeitnehmer eine maßgebliche Rolle.

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 (BFH-Urteile vom 30.05.2001 VI R 177/99, BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671 mit Anm. Pust, HFR 2001, 1060; vom 05.11.1993 VI R 56/93, BFH/NV 1994, 313; vom 17.07.1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19 für die Frage des Werbungskostenabzugs; vom 31.10.1986 VI R 73/83, BFHE 148, 61, BStBl II 1987, 142). 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.

Der Senat sieht sich in seiner Überzeugung dadurch bestätigt, dass seit jeher eine steuerrechtliche Berücksichtigung von **Krankheitskosten** im einkünfterlevanten Bereich nur dann möglich ist, wenn es sich um Erkrankungen handelt, die einen engen und unmittelbaren Bezug zur Einkunftsquelle haben (BFH-Urteile vom 26.03.1965 VI 150/64 U, BFHE 82, 308, BStBl III 1965, 358; vom 06.06.1957 IV 158/56 U, BFHE 65, 136, BStBl III 1957, 286). Eine Berufskrankheit in diesem Sinne liegt aber nur dann vor, wenn alle Berufsangehörigen gleichermaßen von dem Risiko einer Erkrankung betroffen sind. So wurde z.B. ein Herzinfarkt eines Rechtsanwalts und Notars nicht

zu den typischen Berufserkrankungen gezählt (BFH-Urteile vom 04.10.1968 IV R 59/68, BStBl II 1969, 179; vom 17.04.1980 IV R 207/75, BStBl II 1980, 639 für Strahlenschäden bei den Kindern eines Röntgenarztes). Einen vergleichbaren Zusammenhang sieht der Senat zwischen dem Rauchen im Betrieb der Klägerin und der Übernahme der Entwöhnungskosten. Denn insoweit besteht lediglich eine allgemeine Wechselbeziehung zwischen dem Rauchen und der damit verbundenen Gesundheitsgefährdung.

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 Nichtrauchern 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. Der Senat sieht diese beiden Interessen als zumindest gleichwertig an. Im Übrigen handelt es sich bei den von der Klägerin genannten Gründen - verbesserte betriebliche Abläufe, potenziell höhere Leistungskraft der Arbeitnehmer, denkbare Kostenersparnis - um allgemeine Interessen eines jeden Arbeitgebers, die keinen unmittelbaren Bezug zum Nichtrauchen haben.

Soweit die Klägerin darauf abstellt, dass sie aus Gründen des Nichtraucherschutzes und wegen der im Raume stehenden Änderung der Arbeitsstättenverordnung die streitigen Kosten übernommen habe, vermag der Senat dem nur eingeschränkt zu folgen. Denn bereits durch die Einrichtung von Raucherräumen ist sie diesem Anliegen nachgekommen. Dabei übersieht der Senat nicht, dass die Klägerin aus gesundheitspolitischer Sicht sinnvoll gehandelt hat. Indessen folgt daraus nicht zwingend der überwiegend eigenbetriebliche Charakter der Aufwendungen mit der Folge, dass auf Seiten der Arbeitnehmer kein **Arbeitslohn** vorläge. Denn insoweit fehlt es an einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage für eine entsprechende Steuerbefreiung. Es ist indessen anerkannt, dass lohnsteuerfreie Zuwendungen nur dann zulässig sind, wenn eine entsprechende Rechtsgrundlage für eine Steuerbefreiung existiert (Schmidt/Drenseck, EStG, 23. Aufl. 2004, § 19 Rn. 16 m.w.N.).

Der **Arbeitslohncharakter** der Aufwendungen folgt auch daraus, dass auf Seiten der betroffenen Arbeitnehmer eine Steigerung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Ersparnis von Aufwendungen eingetreten ist. Die Klägerin hat den in Betracht kommenden Arbeitnehmern dadurch eine Vergünstigung gewährt, dass sie an den angebotenen Maßnahmen teilnehmen konnten. Unerheblich ist hierbei, ob die Arbeitnehmer die Ausgaben auch getätigt hätten, wenn sie die Vorteile nicht kostenlos hätten bekommen können (BFH, Urteil vom 09.03.1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711). Denn allein entscheidend ist der Umstand, dass der Arbeitnehmer den Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen hat (vgl. z.B. BFH-Urteil 2.2.1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513, BStBl II 1990, 472, betreffend die verbilligte Überlassung von PKW durch den Arbeitgeber). Nur ausnahmsweise liegt dann kein **Arbeitslohn** vor, wenn der Arbeitnehmer sich einem unerwünschten Vorteil deshalb nicht entziehen kann, weil er ihm aufgedrängt wird (BFH-Urteil vom 17.09.1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39). Davon kann vorliegend indessen keine Rede sein. Denn diejenigen Arbeitnehmer, die nicht an den Maßnahmen teilgenommen haben, hatten keine arbeitsrechtlichen Konsequenzen zu fürchten; jedenfalls sind solche Konsequenzen nicht ersichtlich oder vorgetragen worden. Da die Teilnahme im freien Ermessen der Arbeitnehmer lag, kann nicht davon ausgegangen werden, dass ihnen etwas aufgedrängt worden ist.

Eine für die Arbeitnehmer nachteilige arbeitsrechtliche Folge aus der Nichtteilnahme am Raucherentwöhnungsprogramm kann auch nicht darin gesehen werden, dass die Raucherpausen nicht auf die Arbeitszeit angerechnet wurden. Denn diese Rechtsfolge stand in keinem Zusammenhang mit der Teilnahme an den von der Klägerin angebotenen Maßnahmen. Sie war vielmehr Ausdruck der Tatsache, dass die Klägerin die Raucherpausen als privat veranlasst ansah und insofern kein Anlass zur Bezahlung für nicht geleistete Arbeit bestand. Demgegenüber arbeiteten Nichtraucher in dieser Zeit, so dass ihnen ein entsprechender arbeitsrechtlicher Entlohnungsanspruch zustand.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.