Urteil vom 21. November 2018, VI R 10/17

Zuwendung einer "Sensibilisierungswoche" als Arbeitslohn

ECLI:DE:BFH:2018:U.211118.VIR10.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Januar 2017, Az: 9 K 3682/15 L

Leitsätze

Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands der Arbeitnehmer und zur betrieblichen Gesundheitsförderung können zu steuerbarem Arbeitslohn führen, wenn sich die Vorteile bei objektiver Würdigung aller Umstände als Entlohnung und nicht lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26. Januar 2017 9 K 3682/15 L wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) entwickelte in Zusammenarbeit mit der ... AG (AG) ein Konzept, das dazu dienen sollte, die Beschäftigungsfähigkeit, Leistungsfähigkeit und Motivation der aufgrund der demographischen Entwicklung zunehmend alternden Belegschaft zu erhalten.

2 Im Rahmen dieses Konzepts bot die Klägerin ihren Arbeitnehmern ein einwöchiges Einführungsseminar zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil an. Diese sog. Sensibilisierungswoche umfasste u.a. Veranstaltungen, Kurse und Workshops betreffend Ernährung und Bewegung, Körperwahrnehmung und Eigendiagnostik, (Herz-Kreislauf-)Training und Belastung, Achtsamkeit, Eigenverantwortung und Nachhaltigkeit sowie ein Koordinationstraining für den Alltag. Nach dem von der AG erstellten Material war die Sensibilisierungswoche ein unverzichtbarer strategischer Grundpfeiler der Personal-, Persönlichkeits- und Organisationsentwicklung. Es gehe darum, Führungsstil, Mitbestimmung, Umgang und Kommunikation im Hinblick auf gesundheitliche Auswirkungen zu überprüfen.

3 Das Angebot richtete sich an sämtliche Mitarbeiter der Klägerin. Eine Pflicht zur Teilnahme an der Sensibilisierungswoche bestand nicht. Hatte ein Arbeitnehmer die Teilnahme zugesagt, war er aber verpflichtet, an der Sensibilisierungswoche teilzunehmen. Bei Verletzung dieser Verpflichtung drohten Sanktionen. Die Teilnehmer hatten einen dies regelnden Vertrag zu unterzeichnen.

4 Die Kosten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche bezifferte die Klägerin auf ca. 1.300 € pro Mitarbeiter (Übernachtungskosten für sechs Übernachtungen 204 €, Verpflegungskosten 330 € und Seminarkosten 766 €). Diese Kosten übernahm die Klägerin. Die Fahrtkosten hatten die teilnehmenden Arbeitnehmer selbst zu tragen. Sie hatten für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche zudem Zeitguthaben oder Urlaubstage aufzuwenden.

5 Im Streitzeitraum (2008 bis 2010) nahmen ca. 16,5 % der Arbeitnehmer der Klägerin an einer solchen Sensibilisierungswoche teil. Zwei gesetzliche Krankenkassen beteiligten sich mit Zuschüssen gemäß § 20a des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) an den Kosten der Sensibilisierungswochen. Die Klägerin wurde für ihren Einsatz zugunsten ihrer Mitarbeiter mehrfach ausgezeichnet.

6 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Klägerin habe ihren Arbeitnehmern durch die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche Sachbezüge zugewandt, die lediglich in dem gemäß § 3 Nr. 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beschriebenen Umfang steuerfrei zu belassen seien. Das FA nahm die Klägerin u.a. deshalb durch Nachforderungsbescheid in Anspruch und forderte von ihr Lohnsteuer einschließlich Nebenabgaben in Höhe von ... € nach.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 732 veröffentlichten Gründen ab.

8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

9 Sie beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Nachforderungsbescheid vom 3. April 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. November 2015 dahin zu ändern, dass die Steuernachforderungen um ... € herabgesetzt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei der Zuwendung der Sensibilisierungswoche um Arbeitslohn handelte.

12 1. a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBl II 2014, 904, Rz 15, und vom 19. November 2015 VI R 74/14, BFHE 252, 129, BStBl II 2016, 303, Rz 10).

13 b) Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind dagegen nicht als Arbeitslohn anzusehen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn 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 ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 14. November 2013 VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278, Rz 10, und vom 10. März 2016 VI R 58/14, BFHE 253, 243, BStBl II 2016, 621, Rz 17).

14 Ob sich eine unentgeltlich oder verbilligt überlassene Sachzuwendung als geldwerter Vorteil oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung des Arbeitgebers erweist, hängt folglich von den Umständen

des Einzelfalls ab. Ergibt die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, dass die Zuwendung ausschließlich oder ganz überwiegend der Entlohnung des Arbeitnehmers dient, ist der geldwerte Vorteil in voller Höhe Arbeitslohn. Ergibt die Würdigung demgegenüber, dass sich die Zuwendung nahezu ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweist, liegt insgesamt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Dies gilt auch, wenn die Zuwendung für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist (Senatsurteil vom 11. März 2010 VI R 7/08, BFHE 228, 505, BStBl II 2010, 763, Rz 14).

15 c) Eine Sachzuwendung kann nach der Rechtsprechung des Senats auch gemischt veranlasst sein, so dass eine Aufteilung in Arbeitslohn und eine Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse in Betracht kommt (grundlegend Senatsurteil vom 18. August 2005 VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30, sowie Senatsurteil vom 30. April 2009 VI R 55/07, BFHE 225, 58, BStBl II 2009, 726). Lässt sich der Charakter einer Sachzuwendung dagegen nur einheitlich beurteilen, ist die Zuwendung im Rahmen einer Gesamtwürdigung einheitlich dem einen oder dem anderen Bereich zuzuordnen (s. etwa Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. April 2006 VI R 60/02, BFHE 212, 574, BStBl II 2006, 691; vom 5. April 2006 IX R 109/00, BFHE 213, 337, BStBl II 2006, 541, und vom 22. Juni 2006 VI R 21/05, BFHE 214, 252, BStBl II 2006, 915).

16 d) Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, ob Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung (s. dazu § 3 Nr. 34 EStG) zu Arbeitslohn führen. Nach der Rechtsprechung des Senats ist z.B. in der Übernahme von Kurkosten durch den Arbeitgeber grundsätzlich Arbeitslohn zu sehen (Urteile vom 5. November 1993 VI R 56/93, BFH/NV 1994, 313; vom 31. Oktober 1986 VI R 73/83, BFHE 148, 61, BStBl II 1987, 142, und in BFHE 228, 505, BStBl II 2010, 763; s. aber Urteil vom 24. Januar 1975 VI R 242/71, BFHE 114, 496, BStBl II 1975, 340). Dagegen können vom Arbeitgeber veranlasste unentgeltliche Vorsorgeuntersuchungen ebenso im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegen (Senatsurteil vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39) wie Maßnahmen zur Vermeidung berufsbedingter Krankheiten (Senatsurteil vom 30. Mai 2001 VI R 177/99, BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671; s. dazu Pust, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2001, 1060).

17 2. Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, die Klägerin habe ihren Arbeitnehmern durch die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche steuerbaren Arbeitslohn zugewandt, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

18 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) handelte es sich bei der Sensibilisierungswoche um eine gesundheitspräventive Maßnahme der Klägerin für ihre Arbeitnehmer, die keinen Bezug zu berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigungen aufwies. Nach dem Inhalt des vom FG festgestellten Wochenplans bildete die Gesundheitsvorsorge einen Hauptgegenstand der Sensibilisierungswoche. Dem entspricht es, dass zwei gesetzliche Krankenkassen im Zusammenhang mit der Sensibilisierungswoche Leistungen zur Gesundheitsförderung und Prävention nach §§ 20, 20a SGB V erbrachten. Die Sensibilisierungswoche vermittelte nach dem Wochenplan insbesondere Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil. Neben allgemeinen Gesundheitsfragen wurden im Rahmen der Sensibilisierungswoche auch Themen wie Burn-Out, Stressbewältigung und die Erkennung eigener Defizite behandelt.

19 Die Klägerin gewährte ihren Arbeitnehmern durch die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche hiernach Vorteile, die mit der Gesundheitsförderung in den Bereich der Lebensführung fielen. Die Arbeitnehmer waren durch diese Zuwendungen privat bereichert.

20 b) Die Zuwendung der Vorteile war auch durch das Dienstverhältnis veranlasst.

21 aa) Ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob der entsprechende Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer grundsätzlich der Tatsacheninstanz vorbehaltenen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind (Senatsurteil vom 1. September 2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, Rz 22, m.w.N.).

22 bb) Die tatrichterliche Würdigung des FG, dass sich die Zuwendung der Sensibilisierungswoche im weitesten Sinne als Gegenleistung der Klägerin an die teilnehmenden Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen ihrer individuellen Arbeitskraft darstellte, hält revisionsrechtlicher Nachprüfung stand.

23 Die Zuwendung stand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis und stellte für die teilnehmenden Arbeitnehmer eine Frucht ihrer Arbeitsleistung dar. Anhaltspunkte dafür, dass die Zuwendung auf einer neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden Sonderrechtsbeziehung zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern beruhte, hat das FG nicht festgestellt. Das FG hat auch ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin an der Zuwendung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint. Die Würdigung des FG, aus den Begleitumständen der Zuwendung ergebe sich nicht, dass der von der Klägerin mit der Sensibilisierungswoche zweifellos auch verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund stand und ein damit einhergehendes eigenes Interesse der Arbeitnehmer, den Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden konnte, ist zumindest möglich und damit revisionsrechtlich bindend.

24 Die Arbeitnehmer der Klägerin waren nach den Feststellungen der Vorinstanz arbeitsrechtlich nicht verpflichtet, an der Sensibilisierungswoche teilzunehmen. Die Teilnahme war vielmehr freiwillig. Die Arbeitnehmer, die sich für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche entschieden hatten, verpflichteten sich erst aufgrund einer gesonderten mit der Klägerin getroffenen Vereinbarung, während der Sensibilisierungswoche anwesend zu sein. Das FG konnte auch nicht feststellen, dass es der Schwerpunkt des Programms der Sensibilisierungswoche gewesen sei, ein verändertes Führungsverhalten und ein anderes Miteinander-Umgehen in den Betrieben der Klägerin anzustoßen, wie von der Klägerin behauptet. Das Programm der Sensibilisierungswoche und die daraus vom FG in vertretbarer Weise abgeleitete Würdigung der Veranstaltung als gesundheitspräventive Maßnahme auf freiwilliger Basis steht der Annahme entgegen, die Woche als betriebliche Fortbildungsveranstaltung anzusehen.

25 Gegen ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin spricht --wie das FG zu Recht betont hat-- außerdem, dass die Teilnahme der Arbeitnehmer an der Sensibilisierungswoche nicht als Arbeitszeit zählte oder die Klägerin die Sensibilisierungswoche nicht zumindest auf die Arbeitszeit anrechnete. Vielmehr mussten die Arbeitnehmer für die Teilnahme an der Sensibilisierungswoche Urlaub nehmen oder ihr Zeitguthaben aufwenden. Fahrtkosten mussten die teilnehmenden Arbeitnehmer ebenfalls selbst tragen.

26 Da die Arbeitnehmer sich mit ihrer Teilnahme an der Sensibilisierungswoche nach den Feststellungen des FG nicht verpflichteten, an etwaigen Folgeveranstaltungen teilzunehmen, konnte es die Vorinstanz für die Beurteilung der Arbeitslohnqualität der Sensibilisierungswoche auch als unerheblich ansehen, ob die Woche nur der Einstieg in ein ganzheitliches Personalentwicklungsprogramm und ein Gesamtkonzept gewesen sei, wie die Klägerin vorgetragen hat.

27 Eine gesunde, leistungsbereite und leistungsfähige Arbeitnehmerschaft liegt im Übrigen stets im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Daraus folgt aber nicht, dass das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Gesunderhaltung seiner Arbeitnehmer es von vornherein ausschließt, eine Zuwendung an die Arbeitnehmer zur Gesundheitsförderung als Arbeitslohn zu qualifizieren.

28 c) Das FG hat es auch zu Recht abgelehnt, die Aufwendungen der Klägerin für die Sensibilisierungswoche in Anknüpfung an das Senatsurteil in BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30 als gemischt veranlasst anzusehen. Denn eine Aufteilung von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer in Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse scheidet aus, wenn die jeweiligen Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich und daher von einer einheitlich zu beurteilenden Zuwendung auszugehen ist (zur Aufteilung von Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). So verhält es sich im Streitfall. Die Sensibilisierungswoche kann nur einheitlich beurteilt werden. Sie kann nicht in betriebsfunktionale Bestandteile und Elemente mit Vorteilscharakter aufgeteilt werden.

29 3. Die Bewertung des geldwerten Vorteils (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) anhand der von der Klägerin für die Sensibilisierungswoche getragenen Aufwendungen ist zwischen den Beteiligten unstreitig und von Rechts wegen im Streitfall nicht zu beanstanden (s.a. Senatsurteile in BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30, und vom 6. Juni 2018 VI R 32/16, BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764).

30 4. Soweit die Klägerin geltend macht, FA und FG hätten zu Unrecht angenommen, dass die mit der Sensibilisierungswoche zugewandten Vorteile nach § 3 Nr. 34 EStG in Höhe von 500 € je Arbeitnehmer steuerfrei seien, ist die Klägerin durch das angefochtene Urteil nicht beschwert. Eine Verböserung kommt im finanzgerichtlichen Verfahren und im Revisionsverfahren nicht in Betracht (§§ 96 Abs. 1 Satz 2, 121 Satz 1 FGO).

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de