
Datum: 30.09.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2727/08 L
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:0930.15K2727.08L.00

Tenor:

Unter Änderung der Lohnsteueranmeldung Juli 2007 vom 1. August 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2008 wird die Lohnsteuer auf 638.533,25 EUR herabgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

G r ü n d e :

- Die Beteiligten streiten darüber, ob die von der Klägerin angebotenen
Vorsorgeuntersuchungen als Arbeitslohn ihrer Arbeitnehmer einzuordnen sind. 2
- Die Klägerin bietet ihren leitenden Mitarbeitern (rund 180 Personen) seit 1993 in einem Zwei-
Jahres-Turnus die kostenlose Teilnahme an ärztlichen Vorsorgeuntersuchungen 3
("Gesundheits-Check" bzw. "Manageruntersuchung") an. Die Untersuchungen, die ein von
der Klägerin ausgewählter niedergelassener Facharzt durchführt, dienen der Früherkennung
insbesondere von Herz-, Kreislauf- und Stoffwechselerkrankungen sowie der Krebsvorsorge.
Vorab erhalten die Adressaten eine Einladung zu einer Vortragsveranstaltung über Inhalte
und Ziele der Untersuchung, da - so die Einladungstexte - dem Vorstand die Gesundheit der
"Leitenden" am Herzen liege.
- Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung für die Jahre 1999 bis 2004 behandelte der 4
Prüfer die Aufwendungen der Klägerin zugunsten der einzelnen Mitarbeiter als deren
geldwerten Vorteil (Arbeitslohn), da den Arbeitnehmern die Teilnahme an den
Untersuchungen freigestellt und somit ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse der
Klägerin nicht feststellbar sei. Daraufhin modifizierte die Klägerin die Regelungen mit Beginn
des Streitjahres 2007 dahin, dass sie die einzelnen berechtigten Mitarbeiter zur Teilnahme an

den Untersuchungen "aufforderte" bzw. sie schriftlich erinnerte und deren Teilnahme in den Personalunterlagen erfasste. Der Beklagte bejahte im Rahmen einer Lohnsteuerauskunft weiterhin die Lohnsteuerpflicht der Aufwendungen, weil die Klägerin auf ihre Arbeitnehmer entgegen dem Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1983, 39 keinen deutlichen Zwang ausübe.

Mit (berichtigter) Lohnsteueranmeldung für Juli 2007 behandelte die Klägerin die Kostenübernahme für einen Arbeitnehmer, der an der Vorsorgeuntersuchung teilgenommen hatte, als Arbeitslohn (742 EUR Lohnsteuer), legte hiergegen indes Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin geltend, es fehle bereits an einer Bereicherung des Arbeitnehmers, weil ihm die Aufwendungen für eine privat durchgeführte Vorsorgeuntersuchung von seiner Krankenversicherung erstattet worden wären. Ferner überwiege ihr - der Klägerin - eigenbetriebliches Interesse unabhängig davon, dass sie eine Nichtteilnahme an den Untersuchungen nicht sanktioniere - was im Übrigen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch nicht erforderlich sei. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2008 als unbegründet zurück; es fehle an einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin, weil weder den Mitarbeitern bei Nichtteilnahme an den Untersuchungen berufliche oder finanzielle Nachteile drohten noch die Untersuchungsinhalte berufsspezifisch seien. 5

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie weist erneut darauf hin, dass es an einer Bereicherung der teilnehmenden Mitarbeiter fehle, weil diese aufgrund ihrer Einkommenshöhe entweder freiwillig gesetzlich oder privat krankenversichert seien und ihnen daher die Aufwendungen bei rein privater Teilnahme an Vorsorgeuntersuchungen erstattet worden wären. Das darüber hinaus vorliegende überwiegend eigenbetriebliche Interesse an den Maßnahmen stütze sich auf die Beschränkung der Teilnahmeberechtigung auf die - bei Krankheitsausfall besonders schwer zu ersetzenden - Führungskräfte, die Beauftragung eines Arztes des Vertrauens der Klägerin sowie die Verpflichtung des Arztes zur Weitergabe bestimmter Informationen über die Gesamtheit der Befunde der Belegschaft an die Klägerin, die Festlegung der Häufigkeit und des Programms der Untersuchungen, die fehlende Bereicherung der Arbeitnehmer (die auch im Rahmen des eigenbetrieblichen Interesses als Gesichtspunkt einfließen müsse) sowie die Ausübung jedenfalls mittelbaren Zwangs durch Aufforderungsschreiben, Erinnerungen, Vortragsveranstaltungen etc., die inhaltlich auf die spezielle Situation des einzelnen Mitarbeiters zugeschnitten gewesen seien (regelmäßige Teilnahme; Nichtteilnahme in den beiden letzten Jahren; bisher noch ohne Teilnahme; neu eingestellter Mitarbeiter etc.) und zu einer Teilnehmerquote von mehr als einem Drittel der berechtigten Mitarbeiter geführt habe. Die Ausübung eines Zwangs durch Kürzung des Arbeitslohns bei Nichtteilnahme o. ä. sei ihrer Ansicht nach arbeitsrechtlich gar nicht zulässig. Wegen der weiteren Einzelheiten des Klagevorbringens wird auf die Schriftsätze vom 1. September 2008 und 22. Februar 2009 Bezug genommen. 6

Die Klägerin beantragt, 7

die Lohnsteueranmeldung für Juli 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 8 2008 dahin zu ändern, dass die Lohnsteuer auf 638.533,25 EUR herabgesetzt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 9

Der Beklagte beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

12

Der Beklagte wiederholt im Wesentlichen die Gründe der Einspruchsentscheidung und ergänzt, eine Bereicherung der Mitarbeiter liege schon darin, dass eine Übernahme der Aufwendungen durch die Krankenversicherung nicht ohne Weiteres unterstellt werden könne. Auf den Schriftsatz des Beklagten vom 1. Dezember 2008 wird Bezug genommen.

Die Klage ist begründet.

13

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-); der Beklagte hat den Wert der Vorsorgeuntersuchungen zu Unrecht als Arbeitslohn erfasst.

14

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit auch "andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt werden"; hierbei muss es sich um Güter handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Durch eine derartige Zuwendung muss, wie § 8 Abs. 2 EStG zum Ausdruck bringt, der Arbeitnehmer objektiv bereichert sein; die Zuwendung muss für ihn einen wirtschaftlichen Wert haben, während lediglich ideelle Vorteile als Einnahmen i. S. von § 8 EStG ausscheiden (BFH-Urteil vom 10. Juni 1966 VI 261/64, BFHE 86, 642, BStBl III 1966, 607). Übernimmt ein Arbeitgeber die Kosten für die Vorsorgeuntersuchungen seiner leitenden Angestellten, so liegt hierin jedenfalls dann kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, wenn die Angestellten krankenversichert sind und selbst nichts für die Untersuchungen hätten aufwenden müssen; es fehlt dann an einer objektiv bereichernden Vorteilszuwendung (Urteil des Finanzgerichts –FG- Hamburg vom 13. April 1989 II 56/87, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG- 1989, 575; dahingestellt im BFH-Urteil vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39). Das Vorliegen dieser Voraussetzung kann hier nicht festgestellt werden. Der Beklagte, dem hinsichtlich des steuerbegründenden Tatbestandes der objektiven Bereicherung des Arbeitnehmers die Feststellungslast obliegt, hat hierzu keine Feststellungen getroffen. Derartiger Ermittlungen des Beklagten hätte es hier indes im Hinblick darauf bedurft, dass die Klägerin substantiiert vorgetragen hat, dass die jeweilige Krankenkasse bzw. Krankenversicherung der an den Vorsorgeuntersuchungen teilnehmenden Führungskräfte derartige ärztliche Maßnahmen, wenn die Arbeitnehmer den Arzt privat aufgesucht hätten, erstattet hätten.

15

Die Fragen, ob die Führungskräfte für die von der Klägerin erlangten Leistungen (ärztliche Untersuchungen nebst Vortragsveranstaltungen) tatsächlich gar nichts hätten aufwenden oder aber zumindest bestimmte Eigenbeteiligungen hätten leisten müssen und wie hoch diese ggf. selbst zu übernehmenden Beträge gewesen wären, kann vorliegend indes dahinstehen. Denn die Besteuerung des Werts der Vorsorgeuntersuchungen als Arbeitslohn scheidet bereits daran, dass die ärztlichen Maßnahmen nicht als Gegenleistung für die Arbeitsleistung, sondern im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin erfolgt sind.

16

Dem in § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "für" eine Beschäftigung ist zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewandter Vorteil Entlohnungscharakter haben muss. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. 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 geringe 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

17

betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann. Das Erfordernis des eindeutigen Vorrangs anderer als Entlohnungszwecke kommt bei der Verwendung des Begriffs "eigenbetriebliches Interesse" durch die hinzugefügten Worte "ganz überwiegend" zum Ausdruck (BFH-Urteil vom 25. Mai 2000 VI R 195/98, BFHE 192, 299, BStBI II 2000, 690).

Bei objektiver Würdigung aller Umstände des vorliegenden Einzelfalls wurden die Untersuchungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin und damit nicht als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Dienste der leitenden Arbeitnehmer durchgeführt.

18

Das eigene betriebliche Interesse der Klägerin an den Maßnahmen kommt bereits dadurch zum Ausdruck, dass sie ausschließlich ihre Führungskräfte hat unentgeltlich untersuchen lassen. Denn solche leitenden Arbeitnehmer sind schwerer zu ersetzen als andere Mitarbeiter; ihr Ausfall würde den Betrieb der Klägerin nachhaltiger beeinträchtigen als der Ausfall von Arbeitnehmern in weniger herausgehobenen Positionen. Hätte die Klägerin dagegen die Arbeitnehmer für ihre Arbeitsleistungen belohnen wollen, hätte es nahe gelegen, andere Differenzierungskriterien zu wählen (etwa den konkreten Arbeitserfolg, die Dauer der Betriebszugehörigkeit o. ä.) oder jedenfalls innerhalb der Gruppe der Führungskräfte den Wert der Zuwendung (etwa nach Inhalt und Wert der ärztlichen Untersuchungen) entsprechend der jeweiligen Qualifikation des Arbeitnehmers auf den Einzelfall zuzuschneiden (vgl. hierzu der dem BFH-Urteil vom 31. Oktober 1986 VI R 73/83, BFHE 148, 61, BStBI II 1987, 142, zugrunde liegenden Sachverhalt: Angebot einer Kneippkur für alle Arbeitnehmer ab einer bestimmten Altersgrenze).

19

Für ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin spricht weiter, dass sie nicht nur im o. a. Sinne den Personenkreis, der untersucht werden sollte, bestimmt hat, sondern auch den Inhalt und den Turnus der Untersuchungen; Gleiches gilt hinsichtlich der Beauftragung eines Arztes ihres – der Klägerin - Vertrauens. Zudem legte die Klägerin Wert auf ein objektiv festgestelltes Gesundheitsbild ihrer leitenden Belegschaft und hat sich zu diesem Zweck zwar nicht die – der ärztlichen Schweigepflicht unterliegenden – Ergebnisse der einzelnen Untersuchungen, jedoch anonymisierte Auswertungen über die Gesamtheit der Befunde melden lassen. Dadurch war zugleich in gewissem Umfang sichergestellt, dass einerseits die Klägerin auf einen überdurchschnittlichen Krankheitsstand schon frühzeitig reagieren konnte und andererseits die Arbeitnehmer in einem evtl. festgestellten Krankheitsfall sich einer Behandlung unterziehen würden; auf diese Weise würden plötzliche Ausfälle der Führungskräfte seltener bzw. wären angesichts vorausschauender Planungen besser überbrückbar. Gegen ein überwiegendes eigenes Interesse der leitenden Mitarbeiter spricht schließlich auch der Umstand, dass sie die Kosten der Vorsorgeuntersuchungen nach Aktenlage jedenfalls vielfach nicht oder zumindest nicht voll hätten selbst tragen müssen, weil diese Kosten durch Krankenversicherungen oder Krankenkassen übernommen worden wären (zu vorstehenden Grundsätzen vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBI II 1983, 39; s. auch BFH-Urteil vom 24. Januar 1975 VI R 242/71, BFHE 114, 496, BStBI II 1975, 340, 31). Hinzukommt der weitere Gesichtspunkt, dass die Untersuchungen zwar nicht der Vorbeugung oder Behandlung von Berufskrankheiten i. e. Sinne dienten (in derartigen Fällen ohnehin kein Arbeitslohn; vgl. etwa BFH-Beschluss vom 4. Juli 2007 VI B 78/06, BFH/NV 2007, 1874), indes die hiervon erfasste Thematik der Herz- und Kreislauferkrankungen als stressbedingte Folge der Tätigkeit leitender Arbeitnehmer – hier im "...-gewerbe – nicht selten ist.

20

21

Dass die Klägerin ihre Führungskräfte nicht dergestalt zur Teilnahme an den Vorsorgeuntersuchungen gezwungen hat, dass sie für den Fall der Nichtteilnahme mit beruflichen (Beförderungschancen) oder finanziellen Nachteilen (Weiterzahlung der Bezüge im Krankheitsfall; Gehaltskürzungen o. ä.) gedroht hat, steht der Annahme ihres ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses nach den Gesamtumständen des vorliegenden Falls nicht entgegen. Das gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Ausübung eines Zwangs kein notwendiges – insbesondere kein sich aus den Gründen des o. a. BFH-Urteils vom 17. September 1982 ergebendes – Kriterium für die Annahme eines vorrangigen Interesses des Arbeitgebers darstellt, und ebenso unabhängig von der Frage, ob eine derartige berufliche und / oder finanzielle Sanktionierung überhaupt arbeitsrechtlich zulässig ist. Hier hat die Klägerin die Teilnahme oder Nichtteilnahme an dem Untersuchungsprogramm ebenfalls weder der Eigeninitiative der leitenden Arbeitnehmer überlassen noch sonst in deren Belieben gestellt, sondern durch individuell auf die jeweiligen Arbeitnehmer bezogene Schreiben (je nach vergangenem Verhalten betr. der betrieblichen Gesundheitsvorsorge) zur Teilnahme aufgefordert, in Vorträgen von Ärzten die Notwendigkeit der Vorsorge verdeutlichen lassen und die Teilnahme (Nichtteilnahme ließ sich angesichts des feststehenden Untersuchungsturnus daraus ohne Weiteres ablesen) in den Personalakten vermerkt.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

22