
Datum: 24.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3877/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0624.2K3877.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

- 1
- 2 Streitig ist, ob die von der Klägerin für ihre Arbeitnehmer übernommenen Kosten der Raucherentwöhnung als Arbeitslohn der Lohnbesteuerung zu unterwerfen sind.
- 3 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 unstreitigen - Feststellungen führte:
- 4 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.
- 5 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. 6

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. 7

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. 8

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. 9

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 habe 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. 10

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. - entstünde. Daher sei die Investition von ca. 200 EUR je Arbeitnehmer für die Raucherentwöhnung deutlich günstiger. 11

Die Klägerin beantragt, 12

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. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Nach seiner Ansicht führt die Übernahme der Kosten für die Raucherentwöhnung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, da einerseits ein privates Interesse der an den Maßnahmen zur 16

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. 17

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 gewesen 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. 18

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. 19

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. 20

Entscheidungsgründe 21

Die zulässige Klage ist unbegründet. 22

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. 23

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. 24

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. 25

Demgemäß ist Arbeitslohn jeder geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis 26
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 bei objektiver Würdigung 27
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 28
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, 29
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 einkünfterrelevanten 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. 30

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. 31

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.). 32

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 33

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.

34

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

35