

Teilnahme an Teambuildingmaßnahmen als steuerpflichtiger Arbeitslohn unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, Hamburg

1. Ausgangssituation.....	1
2. Ursachen, Ziele und Formen der Teambuildingmaßnahmen.....	2
2.1. Ursachen für Teambuildingmaßnahmen.....	2
2.2. Ziele der Teambuildingmaßnahmen.....	2
2.3. Formen von Teambuildingmaßnahmen.....	3
3. Die lohnsteuerliche Problematik.....	4
4. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Auslandsreisen und Reisen mit allgemein interessierenden Tätigkeiten.....	4
4.1. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zu Auslandsreisen (Bent Vestergaard).....	4
4.2. Die Rechtsprechung des BFH.....	5
4.2.1 Beispiele der BFH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Werbungskosten.....	5
4.2.1.1. Aufwendungen für psychologische Seminare als Werbungskosten.....	6
4.2.1.2 Aufwendungen für Psychodrama/Supervision-Lehrgang als Werbungskosten.....	6
4.2.1.3 Keine private Mitveranlassung bei Teilnahme an einer Pflichtveranstaltung.....	6
4.2.1.4. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union.....	7
4.2.1.5. Organisation und Durchführung einer Auslandsreise.....	7
4.2.2. Beispiele der BFH-Rechtsprechung zur Lohnbesteuerung.....	7
4.2.2.1. Auslandsdienstreise mit touristischen Reiseanteilen.....	7
4.2.2.2. Aufwendungen des Arbeitgebers für die Massage von Arbeitnehmern, die an Bildschirmarbeitsplätzen tätig sind.....	8
5. Regelungen zu Teambuildingmaßnahmen des Arbeitgebers im Einkommensteuergesetz und in den Lohnsteuerrichtlinien.....	9
6. Lohnsteuerliche Beurteilung von Teambuildingmaßnahmen.....	9
6.1. Vorbemerkung.....	9
6.2. Maßgebliche Beurteilungskriterien nach der BFH-Rechtsprechung.....	10
6.3. Die Beurteilung anhand konkreter Teambuildingmaßnahmen der Unternehmen.....	10
6.3.1. Grundsätzliche Anmerkungen.....	10
6.3.2. Ein- oder mehrtägige Teambuildingmaßnahmen innerhalb oder außerhalb Deutschlands.....	11
6.3.2.1. Sachverhalt.....	11
6.3.2.2. Beurteilung.....	12
6.3.3. Teambuildingmaßnahmen auf einem Segelschiff.....	12
6.3.3.1. Sachverhalt.....	13
6.3.3.2. Beurteilung.....	13
6.3.4. Tagesausfahrten einer betrieblichen Organisationseinheit.....	14
6.3.4.1. Sachverhalt.....	14
6.3.4.2. Beurteilung.....	14
7. Ergebnis.....	15

1. Ausgangssituation

In Zeiten leerer Haushaltskassen versuchen Bund und Länder ihre Haushalte durch neue Einnahmequellen aufzufüllen um die Aufnahme neuer Schulden zu vermeiden. Das gilt insbesondere für die gegenwärtige Finanzsituation von Bund und Ländern, in der die bisher regelmäßig fließenden Einnahmen aus der Körperschaft- und Gewerbesteuer wegbrechen.

Festzustellen ist seit einiger Zeit, dass die Finanzverwaltung insbesondere bei Lohnsteuer-Außenprüfungen, neue Prüffelder aufschlägt und dabei bisher unkritische Sachverhalte als lohnsteuerrelevante und in der Regel steuerpflichtige Vorgänge einstuft. Das gilt insbesondere für alle

Formen von Reisen und Aktivitäten, die Unternehmen für Ihre Mitarbeiter organisieren oder bei denen die Mitarbeiter dienstliche Tätigkeiten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit ausüben. Ein besonderes Augenmerk wird von der Finanzverwaltung dabei regelmäßig auf Reisen in andere Länder sowie bei Reisen und Veranstaltungen geworfen, denen ein dienstlicher Anlaß zu Grunde liegt, in denen zugleich in mehr oder weniger großem Umfang auch allgemein interessierende Tätigkeiten und Aktivitäten durchgeführt werden. Ein aktuelles Beispiel dafür sind Teambildungsmaßnahmen der Arbeitgeber, mit denen für eine bestimmte Gruppe von Mitarbeitern während einer meist mehrtätigen Reise - in der Regel außerhalb Deutschlands- der Teamgedanke gestärkt und verbessert werden soll.

Getreu der Auffassung eines ehemaligen Staatssekretärs des BMF: „alles was vom Arbeitgeber kommt muss zugleich beim Arbeitnehmer versteuert werden“, fordern die Finanzämter immer häufiger bei solchen Reisen und Veranstaltungen Lohnsteuern nach, weil nach deren Auffassung in diesen Fällen regelmäßig ein „geldwerter Vorteil“ vorliegt, der vom Arbeitgeber gewährt wird und der somit nach Meinung der Finanzverwaltung lohnsteuerpflichtig ist.

Der nachfolgende Beitrag soll dazu beitragen, die verschiedenen Sachverhalte bei Auslandsreisen und Reisen mit allgemein interessierenden Themen¹, insbesondere bei Teambildungsreisen, zu analysieren und deren lohnsteuerlichen Auswirkungen aufzuzeigen. Zugleich soll deutlich gemacht werden, dass eben nicht alles was vom Arbeitgeber kommt auch beim Arbeitnehmer lohnsteuerpflichtig ist.

2. Ursachen, Ziele und Formen der Teambildungsmaßnahmen

2.1. Ursachen für Teambildungsmaßnahmen

Die heutige Arbeitswelt in der privaten Wirtschaft ist gekennzeichnet durch einen schnellen Wandel der Unternehmensziele, der Aufgaben im Unternehmen und den einzelnen Betriebsteilen (Abteilungen, Gruppen, Teams). Insbesondere unterliegt die personelle Zusammensetzung dieser Unternehmenseinheiten einem besonders raschen Wechsel.

Dieser rasche Wandel erfordert eine Anpassung der Mitarbeiter und deren Führungspersonen an die veränderten Bedingungen. Während in den vergangenen Jahrzehnten Betriebszugehörigkeiten der Mitarbeiter von 30 Jahren und mehr keine Seltenheiten waren und die personelle Zusammensetzung der Unternehmenseinheiten unverändert blieb, ist nunmehr festzustellen, dass der personelle Wechsel in den Unternehmen eine rasante Entwicklung genommen hat. Das gilt sowohl für den Führungswechsel in den Unternehmen als auch für die in den Einheiten tätigen Mitarbeiter. Hinzu kommt, dass die Mitarbeiter im Rahmen der ihnen übertragenen Arbeiten mehr und mehr Eigenverantwortung zu übernehmen haben und zugleich durch die zunehmenden Interdependenzen bei der Aufgabenbewältigung verstärkt Kontakte zu anderen Einheiten und deren Mitarbeiter wahrnehmen müssen. Gerade wegen der komplexen Aufgaben setzen die Unternehmen Projektgruppen und Teams mit Mitarbeitern verschiedener Einheiten ein, um diese komplexen Probleme besser zu bewältigen.

2.2. Ziele der Teambildungsmaßnahmen

Die Unternehmen haben diese Entwicklung und die sich daraus ergebenden personellen und kommunikativen Probleme für die Mitarbeiter erkannt. Seit mehreren Jahren versuchen die Unternehmen diese Entwicklung durch gezielte Teamtrainings in den Griff zu bekommen. Damit soll insbesondere erreicht werden, dass

¹ Siehe hierzu Albert: Wann ist die Teilnahme an Tagungen und Fortbildungsveranstaltungen steuerpflichtiger Arbeitslohn? FR 2001 S. 516

- das Verständnis des unternehmerischen Netzwerks und die eigene Abhängigkeit verbessert wird,
- die Mitarbeiter besser als bisher miteinander kommunizieren,
- das Vertrauen zu den Kollegen im Team oder der Gruppe und zu den Vorgesetzten verbessert wird,
- neue Wege gefunden werden, die betrieblichen Probleme zu lösen,
- bestehende Konflikte gelöst werden,
- die betrieblichen Zielsetzungen eingehalten und die Pläne effektiver umgesetzt werden,
- der Büroalltag effizienter abgewickelt wird und
- die Mitarbeiter dennoch weiterhin Spaß und Freude an der betrieblichen Tätigkeit haben.

Diese Ziele, das ist bekannt, können am besten und wirkungsvollsten durch Teambildungsmaßnahmen erreicht werden. Ein solches professionelles Training ist überall dort wirkungsvoll, wo Zusammenarbeit, Motivation und Kommunikation im Unternehmen nachhaltig trainiert und verbessert werden sollen. Dabei werden Handlungskompetenzen und bestehende Verhaltensweisen überdacht. Typische Situationen, in denen sich solche Teambildungsmaßnahmen bewährt haben, sind

- Firmenfusionen und -kooperationen,
- interne Umstrukturierungen,
- rasches Unternehmenswachstum,
- Führungswechsel und
- verstärkte Identifikationen der Mitarbeiter mit den Unternehmenszielen.

In diesen Teambildungsmaßnahmen wird vor allem das Teamverhalten, die Teamfähigkeit, die Mitarbeiterentwicklung die Motivation und die Führungsfähigkeit bewertet und geschult. Das Unternehmen erwartet von der Durchführung solcher Maßnahmen eine nachhaltige Verbesserung der Mitarbeiterleistungen und einen effektiveren Kommunikationsablauf im Unternehmen. Zugleich sollen damit konkrete aktuelle betriebliche Problem offen angesprochen, diskutiert und gelöst werden.

2.3. Formen von Teambildungsmaßnahmen

Die Formen solcher Maßnahmen sind in der Praxis sehr vielfältig und abhängig von der jeweiligen Situation im Unternehmen. In der Praxis anzutreffen sind ein- oder mehrtägige Trainings meist außerhalb des Betriebes, teils innerhalb Deutschlands, teilweise auch außerhalb Deutschlands. Die Mitarbeiter gehen quasi in Klausur, ohne störende Tagesarbeit. Sie können sich auf die erforderlichen und gewünschten Maßnahmen des Unternehmens während der Veranstaltung gezielt einstellen und an der Lösung aktiv mitwirken. Das jeweils angestrebte Ziel kann je nach Problemlage im Unternehmen durch Einzelmaßnahmen während einer sonst fachlich orientierten Tagung, häufig aber auch durch mehrtägige Maßnahmen erreicht werden. Art, Umfang und Dauer werden regelmäßig davon abhängen, welche konkreten Probleme und Ziele im Unternehmen mit diesen Maßnahmen angestrebt werden. Nicht selten bedient sich das Unternehmen dabei qualifizierter Psychologen, Mitarbeitern der Personalentwicklung oder Veranstalter für Teambildungsmaßnahmen.

In der Praxis werden zunehmend auch Teambildungsmaßnahmen auf Schiffen während einer Seereise, in der Regel auf kleineren Segelschiffen, durchgeführt. Solche Formen der Teambildungsmaßnahmen haben den besonderen Vorteil für das Unternehmen, dass die Mitarbeiter ungestört arbeiten können und zugleich unter teilweise extremen Bedingungen ihren Teamgeist, ihre Kooperationsfähigkeit, ihr Führungsverhalten und ihre Kommunikationsfähigkeiten unter Beweis stellen müssen. Dabei wird keine Rücksicht darauf genommen, ob sich der Mitarbeiter auf See unwohl fühlt oder nicht. Der Segeltörn bringt es letztlich an den Tag, was in dem Mitarbeiter an Potential steckt und was nicht.

Typisch für Teambildungsmaßnahmen ist, dass der Mitarbeiter von seinem Arbeitgeber zur Teilnahme verpflichtet wird. Es liegt nicht im freien Ermessen des Mitarbeiters, an diesen Maßnahmen teilzunehmen. Die Teilnahme wird daher regelmäßig als Arbeitszeit gewertet. Im Gegensatz zu Betriebsveranstaltungen, bei denen die Teilnahme freiwillig und eine Vermittlung berufsbezogener Kenntnisse ohne Bedeutung ist, will das Unternehmen bei Teambildungsmaßnahmen einen wirtschaftlichen Nutzen erzielen, der sich durch das bessere Kennenlernen, stärkere Vertrauen und

Übernahme von Verantwortung durch die Mitarbeiter ausdrückt. Teambuildingmaßnahmen dienen nicht zur Belohnung der Mitarbeiter für erbrachte Leistungen, sondern sie werden im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse an einer besseren Leistungserbringung der Mitarbeiter durchgeführt. Kein Unternehmen hat Anlass an Mitarbeiter etwas zu „verschenken“. Der Leistung des Arbeitgebers an der kostenlosen Teilnahme einer Teambuildingmaßnahme steht die künftige qualitativ und quantitativ bessere Leistung des Mitarbeiters gegenüber.

3. Die lohnsteuerliche Problematik

Anlaß für die Auffassung der Finanzverwaltung zu solchen Teambuildingreisen, dass diese Veranstaltungen zur Lohnsteuerpflicht bei den Teilnehmern führen, ist regelmäßig der Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH).

Spätestens seit der Entscheidung des BFH vom 9.8.1996 (VI R 88/93)² zur Tagung des gesamten Außendienstes eines Unternehmens auf Kreta hat die Finanzverwaltung bei ihren Prüfungen enge Grenze für die Frage abgesteckt, wann die Teilnahme eines Mitarbeiters an einer von seinem Arbeitgeber angeordneten Tagung oder Fortbildungsveranstaltung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt³. In den Lohnsteuerrichtlinien finden sich an mehreren Stellen Hinweise auf diese Entscheidung⁴. Die Finanzverwaltung geht bei Prüfungen neuerdings davon aus, dass Freizeitaktivitäten im Rahmen einer sonst dienstlich veranlassten Reise zur Steuerpflicht der gesamten Veranstaltung führen. Mit anderen Worten: Die Freizeitaktivitäten „vergiften“ die eigentliche Dienstreise und wandeln diese insgesamt in eine Urlaubsreise mit der Konsequenz der Lohnsteuerpflicht um.

Die Problematik der Entscheidung des VI. Senat des BFH vom 9.8.1996 besteht darin, dass in der Begründung zwar klargestellt wurde, dass das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG und die darauf beruhende Rechtsprechung des BFH bei vom Arbeitgeber veranstalteten Reisen für Mitarbeiter nicht gilt, weil diese Regelung für die Ausgaben und nicht für die Einnahmen maßgebend ist. Andererseits hat der VI. Senat dann im Ergebnis doch die sich aus dem Aufteilungs- und Abzugsverbot ergebende Konsequenz gezogen und wegen der nicht von ganz unwesentlicher privaten Mitgestaltung die gesamte Reise als Urlaubsreise bewertet und als insgesamt lohnsteuerpflichtig bewertet.

So kann es nicht verwundern, wenn neuerlich bei Lohnsteuer-Außenprüfungen Fortbildungsveranstaltungen des Arbeitgebers, die auch Freizeitaktivitäten für die Mitarbeiter beinhalten (z.B. Tischtennis, Schwimmen), mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 9.8.1996 in Gänze als Urlaubsreisen angesehen und als Arbeitslohn versteuert werden sollen. Eine solche Beurteilung widerspricht eindeutig dem EStG und ist auch mit der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht in Einklang zu bringen.

4. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Auslandsreisen und Reisen mit allgemein interessierenden Tätigkeiten

4.1. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zu Auslandsreisen (Bent Vestergaard)⁵

Seit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 28.10.1999⁶ müssen die Finanzgerichte in Deutschland und die Finanzverwaltung bei der steuerlichen Behandlung von

² BStBl II 1997 S. 97

³ FN 1

⁴ Siehe Hinweise zu R 74

⁵ Albert: Tagungen im Ausland, Finanz-Rundschau 2000, S. 316

Auslandsreisen umdenken. Im Urteilsfall hatte ein dänischer Wirtschaftsprüfer vom 3. bis 10. Oktober 1988 an einer steuerrechtlichen Fortbildungsveranstaltung auf Kreta teilgenommen, wobei alle Teilnehmer Dänen waren. Die Reise wurde von einer dänischen Wirtschaftsprüfungssozietät in Zusammenarbeit mit einem Reisebüro organisiert. Von den sieben Aufenthaltstagen waren drei ganze und zwei halbe Tage der eigentlichen Fachveranstaltung gewidmet. Die gesamten Aufwendungen für die Reise wurden vom Arbeitgeber des Wirtschaftsprüfers übernommen. Die Ehefrau des Wirtschaftsprüfers nahm ebenfalls an der Reise teil. Die Aufwendungen dafür trug sie selbst.

Die zuständige oberste Steuerbehörde in Dänemark vertrat die Auffassung, daß die Aufwendungen für die Teilnahme des Wirtschaftsprüfers an der Tagung als zusätzliche Vergütung anzusehen seien. Sie begründete ihre Meinung mit einer Richtlinie des Skatteministeriet, nach der vermutet wird, daß eine Fortbildungsveranstaltung an einem ausländischen Urlaubsort in so erheblichem Umfang Urlaubszwecken dient, daß die Teilnahmekosten nicht als abzugsfähige berufliche Aufwendungen gelten. Deshalb seien die Aufwendungen nach dänischem Recht nicht abzugsfähig. Hätte dagegen die Fortbildung an einem üblichen Urlaubsort in Dänemark stattgefunden, hätte die Vermutung der Urlaubsgründe für die Fortbildung nicht gegolten. Gegen den Bescheid der obersten Steuerbehörde legt der Wirtschaftsprüfer Klage beim Vestre Landsret ein, das mit Urteil entschied, die streitigen Kosten seien zu Unrecht als zusätzliche Vergütung des Wirtschaftsprüfers bewertet worden. Gegen dieses Urteil legte das Skatteministeriet Rechtsmittel beim Hojesteret ein. Das Gericht setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Sache zur Entscheidung vor.

Der EuGH entschied, daß Artikel 59 EG-Vertrag der Regelung eines Mitgliedsstaats entgegensteht, wonach für die Bestimmung des zu versteuernden Einkommens vermutet wird, daß Fortbildungsveranstaltungen an üblichen Urlaubsorten in anderen Mitgliedsstaaten in so erheblichem Umfang Urlaubszwecken dienen, daß die Ausgaben für die Teilnahme an diesen Veranstaltungen nicht als berufliche Aufwendungen abzugsfähig sind, während für Fortbildungsveranstaltungen an üblichen Urlaubsorten in dem betreffenden Mitgliedsstaat eine solche Vermutung nicht gilt.

Die Konsequenz aus dieser Entscheidung ist, dass es den Finanzgerichten aber auch der Finanzverwaltung nicht mehr möglich ist, bei Auslandsreisen Vermutungen über den Anlaß der Reise und strengere Nachweispflichten aufzustellen, die bei Inlandsreisen nicht zum Tragen kommen. Die Lebenserfahrung - von der die Finanzgerichte gern ausgehen - berechtigt künftig nicht mehr dazu, bei einer Reise ins Ausland andere Motive und Gründe zu vermuten, als bei einer gleich gelagerten Reise im Inland. Künftig wird die Tatsache der Tagung im Ausland für die steuerliche Beurteilung ohne Belang sein, selbst wenn alle Tagungsteilnehmer nur Deutsche sind. Mit Blick auf den bestehenden gemeinsamen Markt wird der Begriff des Auslands künftig sorgfältiger verwendet werden müssen.

4.2. Die Rechtsprechung des BFH

Bei der Analyse der Rechtsprechung des BFH zu Auslandsreisen und Reisen mit zugleich mehr oder weniger großem Umfang von Freizeitaktivitäten fällt auf, dass überwiegend Entscheidungen getroffen wurden, die das Problem der steuerlichen Berücksichtigung von entsprechenden Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Freiberuflern oder Gewerbetreibenden betrafen. Grundlage hierfür ist nach wie vor der Beschluß des Großen Senats vom 27.11.1978⁷.

Die Problematik der Lohnversteuerung für die Teilnahme an einer vom Arbeitgeber angeordneten Dienstreise ist dagegen bisher nur in Einzelfällen entschieden worden. Zur lohnsteuerlichen Behandlung von Teambildungsmaßnahmen liegt bisher keine Rechtsprechung des BFH vor.

4.2.1 Beispiele der BFH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Werbungskosten

⁶ FR 1999 S. 1386

⁷ GrS 8/77, BStBl 1979 II S. 213

4.2.1.1. Aufwendungen für psychologische Seminare als Werbungskosten

In seiner Entscheidung vom 6.3.1995⁸ kam der VI. Senat zum Ergebnis, dass die Aufwendungen für die Teilnahme an psychologischen Seminaren nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn in den Seminaren primär auf den konkreten Beruf zugeschnittene psychologische Kenntnisse vermittelt werden und der Teilnehmerkreis entsprechen homogen zusammengesetzt ist, auch wenn der Arbeitgeber für die Teilnahme an den Seminaren bezahlten Bildungsurlaub gewährt. Letztlich müssen die der privaten Lebensführung zuzurechnenden Gesichtspunkte an dem Seminar von ganz untergeordneter Bedeutung sein. Als problematisch sah der BFH die Tatsache an, dass die Seminare auch zur persönlichen Weiterbildung führten, da auch Grundbegriffe der angewandten Psychologie vermittelt wurden. Entscheidend sei, so der BFH, dass ein auf den konkreten Beruf zugeschnittenes psychologisches Wissen vermittelt wird. Das, so der BFH, läge im Urteilsfall nicht vor, weil der Beruf des Steuerpflichtigen (im Urteilsfall ein Lehrer) nicht die psychologische oder psychotherapeutische Behandlung, Betreuung oder Unterrichtung anderer Menschen zum Inhalt hat. Eine erforderliche nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung läge nicht vor, so dass die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Seminar als Werbungskosten abzulehnen war.

Auch in seiner Entscheidung vom 24.8.2001⁹ hatte sich der BFH mit der Thematik des Werbungskostenabzugs für die Teilnahme an psychologischen Seminaren auseinanderzusetzen. Im Gegensatz zur Entscheidung vom 6.3.1995 kam der VI. Senat zum Ergebnis, dass die Aufwendungen einer Lehrerin für den Besuch der psychologischen Seminare als Werbungskosten zu berücksichtigen sind und zwar auch dann, wenn die Veranstaltung im EU-Ausland stattfindet. Es reiche für die steuerliche Beurteilung nicht die Unterstellung aus, dass Lehrgänge, die auch psychologische Erkenntnisse vermitteln, nach allgemeiner Lebenserfahrung vielfach aus Gründen persönlicher Selbsterkenntnis gewählt werden. Entscheidend sei dagegen, ob der Lehrgang auf die Vermittlung von auf den Beruf zugeschnittenen und für den Beruf wichtigen psychologischen Erkenntnissen ausgerichtet ist. Da die Lehrerin auch als Beratungslehrerin tätig war und die dazu erforderliche Ausbildung durch eine Unterweisung in Gestalttherapie und Gestaltpädagogik ergänzte, lag nach Auffassung des BFH ein auf den Beruf zugeschnittenes Seminar vor und ließ den Werbungskostenabzug zu.

4.2.1.2 Aufwendungen für Psychodrama/Supervision-Lehrgang als Werbungskosten

Auch mit seiner Entscheidung vom 20.9.1996¹⁰ hatte der BFH den Werbungskostenabzug davon abhängig gemacht, ob der Lehrgang nach seinem Ablauf, den Lehrinhalten und den Teilnehmern auf die Vermittlung von auf den Beruf zugeschnittenen und für den Beruf wichtigen psychologischen Erkenntnissen ausgerichtet ist. Bei solchen Lehrgängen komme es entscheidend darauf an, ob der Lehrgang auf die allgemeine Persönlichkeitsentwicklung oder auf die Vermittlung von auf den Beruf zugeschnittenen und für den Beruf wichtigen psychologischen Erkenntnissen ausgerichtet ist. Dabei sind die Lehrinhalte und der Ablauf des Lehrgangs und die personelle Zusammensetzung (homogener Teilnehmerkreis) von besonderer Bedeutung.

4.2.1.3 Keine private Mitveranlassung bei Teilnahme an einer Pflichtveranstaltung

Zur Frage der Teilnahmepflicht an einer Fortbildungsveranstaltung und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen hat sich der VI. Senat des BFH in seinem Urteil vom 3.7.2002¹¹ auseinandergesetzt. Die Entscheidung betraf einen Geographiestudenten, der an einer Auslandsexkursion teilgenommen hatte, die nach der Studienordnung obligatorischer Teil des Studiums ist und die dadurch entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen wollte.

In seiner Begründung hat der BFH deutlich gemacht, dass jede Aufwendungen verursachende Maßnahme (hier: Auslandsexkursion) konkret auf ihre berufliche Veranlassung untersucht werden

⁸ BFH-Urteil VI R 76/94, HFR 1995 S. 336

⁹ BFH-Urteil VI R 40/94, HFR 2002 S. 16

¹⁰ BFH-Urteil VI R 40/96, HFR 1997 S. 144

¹¹ BFH-Urteil VI R 93/00 BFH/NV 2002 S. 1444

müsse. Nur so gelange man zu einer vom EStG vorgeschriebenen Trennung von beruflich veranlassten Kosten nach § 9 Abs. 1 EStG (im Falle der Kostenübernahme durch den ArbG lohnsteuerfrei) und solchen der allgemeinen Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG (im Falle der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber lohnsteuerpflichtig). Da die Exkursion nach der Studienordnung obligatorischer Teil des Ergänzungsstudiums und die Teilnahme für einen erfolgreichen Studienabschluss erforderlich war, sind die dadurch entstandenen Aufwendungen Werbungskosten.

4.2.1.4. Sprachkurs in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union

Mit Urteil vom 13. Juni 2002¹² hat der BFH VI R 168/00 zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für einen Sprachkurs im Ausland Stellung genommen. Nach diesem Urteil kann die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für einen Sprachkurs nicht mit der Begründung versagt werden, er habe in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union stattgefunden. Der VI. Senat folgt - unter Aufgabe seiner entgegenstehenden Rechtsprechung - der Auffassung des EuGH¹³. Danach widerspricht es Art. 59 EGV, wenn ein Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft den steuerlichen Abzug von Aufwendungen für Sprachkurse von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig macht, je nachdem, ob der (auswärtige) Sprachkurs in dem Heimatstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat stattgefunden hat. Deshalb kann abweichend von der bisherigen Rechtsprechung bei einem Sprachkurs in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union nicht mehr typischerweise unterstellt werden, dass dieser wegen der jeder Auslandsreise innewohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweist als ein Inlandssprachkurs.

4.2.1.5. Organisation und Durchführung einer Auslandsreise

Nach Auffassung des VI. Senats des BFH im Urteil vom 27.8.2002¹⁴ kann für eine Auslandsreise ein hinreichend konkreter beruflicher Anlass auch dann vorliegen, wenn es sich zwar um die Teilnahme an einer Gruppenreise handelt, die Organisation und Durchführung einer solchen Reise jedoch Dienstaufgabe des damit betrauten Arbeitnehmers ist.

Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige als wissenschaftliche Hilfskraft an einem Universitätsinstitut für Geographie an einer Exkursion in den Südwesten der USA teilgenommen. Die dadurch entstandenen Kosten wollte der Steuerpflichtige als Werbungskosten geltend machen.

Der BFH stellte in seiner Begründung klar, dass Reisen, denen ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt, in der Regel ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen sind, selbst wenn solche Reisen in mehr oder weniger großem Umfang auch zu privaten Unternehmungen genutzt werden. Etwas anderes gilt nur, wenn die Verfolgung privater Reiseinteressen den Schwerpunkt der Reise bildet. Bei einer vorzunehmenden Gesamtwürdigung der Reise ist zu berücksichtigen, dass eine von der Hochschule veranstaltete wissenschaftliche Auslands-Exkursion dann nicht mit einer von einem Reiseveranstalter angebotenen Urlaubsreise vergleichbar ist, wenn es sich nach dem Lehrplan um eine Pflichtveranstaltung handelt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die vom Arbeitgeber unterbliebene Kostenerstattung nicht den Schluss zulassen muss, die Reise sei aus privaten Gründen durchgeführt worden.

4.2.2. Beispiele der BFH-Rechtsprechung zur Lohnbesteuerung

4.2.2.1. Auslandsdienstreise mit touristischen Reiseanteilen

¹² BFH-Urteil VI R 168/00, HFR 2002 S. 1077

¹³ Siehe FN 6

¹⁴ BFH-Urteil VI R 22/01 BFH/NV 2003 S. 239

Mit Urteil vom 16.4.1993¹⁵ hat der BFH die Grenzen aufgezeigt, wann bei einer vom Arbeitgeber angeordneten Auslandsreise des Arbeitnehmers vom ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers auszugehen ist, wenn die Reise auch touristische Aspekte aufweist.

Im Urteilsfall hatte ein Geschäftsführer und Marketingleiter eines Lebensmittelfilialgeschäfts auf Kosten seines Arbeitgebers eine elftägige Reise nach Südafrika unternommen, die von einem Obst- und Gemüseimporteur organisiert wurde. Nach dem Reiseprogramm waren Gespräche mit Farmern, Managern und Marktleitern über Fragen des Anbaus, der Verpackung, der Vermarktung und der Versendung von Obst und Gemüse vorgesehen. Es wurden Plantagen, Weinberge, Großmärkte und Packstationen besichtigt. Außerdem konnten die Städte Pretoria und Johannesburg besichtigt werden. Neben einer Pirschfahrt am Wochenende nahm die Reisegruppe am folgenden Montag an einer Fahrt zum Kap der Guten Hoffnung teil.

Der VI. Senat des BFH äußerte Zweifel daran, ob die Reise des Geschäftsführers und Marketingleiters im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers unternommen wurde und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Insbesondere missfiel dem BFH, dass die touristischen Anteile der Reise von vornherein eingeplant waren und vom Arbeitgeber bezahlt wurden. Diese touristischen Anteile von immerhin ca. 3 von 11 Tagen erweckten Zweifel daran, ob die Reise tatsächlich im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse durchgeführt wurde. Das Finanzgericht wurde zur weiteren Sachaufklärung aufgefordert, um sodann die betriebsfunktionalen Gründe für die Reise und das Eigeninteresse des Geschäftsführers an der Reise gegeneinander abzuwägen. Nur wenn das betriebliche Eigeninteresse und damit die betriebsfunktionalen Gründe überwiegen kann von einer Besteuerung der Reisetilnahme abgesehen werden.

4.2.2.2. Aufwendungen des Arbeitgebers für die Massage von Arbeitnehmern, die an Bildschirmarbeitsplätzen tätig sind

Eine außerordentlich bedeutsame Entscheidung für das gesamte Lohnsteuerrecht hat der VI. Senat des BFH mit seinem Urteil vom 30.5.2001¹⁶ getroffen. Darin hat BFH wiederholt in sehr deutlicher Form dargelegt, wann seiner Auffassung nach die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände des Einzelfalls vom Arbeitgeber gewährten Vorteile kein Arbeitslohn sind, sondern sich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen und damit nicht zur Lohnsteuerpflicht führen. Letztlich kommt es bei solchen Würdigungen darauf an, ob der Vorteil im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt wird¹⁷.

Im Urteilsfall hatte ein Unternehmen der EDV-Branche einen Masseur unter Übernahme der Kosten beauftragt, allen Arbeitnehmern auf deren Wunsch medizinische Massagen zu verabreichen. Dadurch sollten für alle an Bildschirmarbeitsplätzen tätige Mitarbeiter typische Berufskrankheiten wegen Rücken- und Nackenschmerzen vermieden werden. Der BFH stellte in seinen Entscheidungsgründen zunächst klar, dass jede Art von Lohnzahlung, also Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, betrieblich veranlaßt sind. Ob die vom Arbeitgeber gewährte Leistung steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt oder im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse steuerfrei bleibt, 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.

Die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers muss zur Vermeidung der Lohnsteuerpflicht ganz im Vordergrund stehen. Ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den

¹⁵ BFH-Urteil VI R 6/89, BStBl 1993 II S. 640

¹⁶ BFH-Urteil VI R 177/99 BStBl 2001 II S. 671

¹⁷ Siehe hierzu u.a.: Albert/Heitmann, DB 1985 S. 2524

betreffenden Vorteil zu erlangen, muß daher vernachlässigt werden können. Dabei kann das Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden, wenn dieser Vorteil im Verhältnis zu den vom Arbeitgeber verfolgten gewichtigen betriebsfunktionalen Zwecken und deren besonderen Geeignetheit des dazu eingesetzten Mittels von untergeordneter Bedeutung ist¹⁸.

Hinsichtlich der gewichtigen betriebsfunktionalen Zwecken und deren besonderen Geeignetheit hat der BFH im Urteilsfall gefordert, dass dieses Erfordernis für die Lohnsteuerfreiheit z.B. durch die Einholung von Auskünften des medizinischen Dienstes einer Krankenkasse bzw. Berufsgenossenschaft oder durch das Gutachten eines Sachverständigen festzustellen ist. Dazu seinen Feststellungen erforderlich, wie häufig Fehlzeiten der Mitarbeiter ohne diese Massagen zu erwarten seien und ob die verabreichten Massagen besonders dazu geeignet sind, möglichen mit der Tätigkeit am Bildschirm verbundenen Beschwerden, entgegenzuwirken oder vorzubeugen und damit krankheitsbedingte Fehlzeiten zu vermeiden.

5. Regelungen zu Teambildungsmaßnahmen des Arbeitgebers im Einkommensteuergesetz und in den Lohnsteuerrichtlinien

Eine Vorschrift zur lohnsteuerlichen Behandlung von Teambildungsmaßnahmen des Arbeitgebers findet sich im EStG nicht. Hierzu schreibt § 19 EStG lediglich vor, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben den Gehältern, Löhnen, Tantiemen auch andere Bezüge und Vorteile gehören, die für eine Beschäftigung gewährt werden. Ob dazu auch die kostenlose Teilnahme an einer vom Arbeitgeber veranstalteten Teambildungsmaßnahme gehört, läßt sich nicht aus dem Gesetz sondern nur nach allgemeinen Grundsätzen unter besonderer Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung ableiten.

Auch die Lohnsteuerrichtlinien sehen für den konkreten Fall der kostenlosen Teilnahme an einer vom Arbeitgeber veranstalteten Teambildungsmaßnahme keine Regelung vor. Ein sinngemäßer Hinweis dazu findet sich in Abschnitt 74 LStR. Darin wird aus Sicht der Finanzverwaltung Stellung genommen zu beruflichen Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen des Arbeitgebers. Nach diesen für die Finanzverwaltung bindenden Regelungen führen berufliche Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden (Abschnitt 74 Abs. 1). Dies ist der Fall, wenn mit der Maßnahme die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers erhöht werden soll. Ob die Zeit der Maßnahme als Arbeitszeit angerechnet ist wird ist nach den LStR nicht Voraussetzung für die Lohnsteuerfreiheit (Abschnitt 74 Abs. 2). Wird zumindest ein Teil der Tätigkeitszeit als Arbeitszeit vom Arbeitgeber gewertet, ist die Prüfung weiterer Voraussetzungen für das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers entbehrlich. Ausnahme: es liegen konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vor. Diese unscharfe Formulierung hat in der Vergangenheit offenbar Lohnsteuer-Außenprüfer veranlaßt, in Einzelfällen von Anhaltspunkten für einen Belohnungscharakter bei Bildungsmaßnahmen auszugehen. Das liegt möglicherweise auch daran, dass vergleichbare Maßnahmen der privaten Wirtschaft im öffentlichen Dienst kaum anzutreffen sind.

6. Lohnsteuerliche Beurteilung von Teambildungsmaßnahmen

6.1. Vorbemerkung

Die lohnsteuerliche Beurteilung von Teambildungsmaßnahmen läßt sich weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus den Lohnsteuerrichtlinien unmittelbar ableiten. Maßgebend hierfür ist daher allein die Rechtsprechung des BFH. Deren Entscheidungen werden von der Finanzverwaltung

¹⁸ Siehe insbesondere die BFH-Urteile vom 25.5.2000 VI R 195/98, BStBl 2000 II S. 690 und vom 4.6.1993 VI R 95/92 BStBl 1993 II S. 687

für gleich gelagerte Fälle regelmäßig übernommen. Dementsprechend finden sich zahlreiche Entscheidungen des BFH in den für die Finanzbeamten verbindlichen Lohnsteuerrichtlinien wieder. Präjudizien des BFH werden demnach zumeist wie geltendes Recht angesehen. Natürlich sind sie nicht geltendes Recht im gleichen Sinn wie es ein Gesetz ist. Indem sie aber das Gesetz in einer bestimmten Weise auslegen, diese Auslegung für Rechtsens erklären und sich die Normadressaten (grundsätzlich) danach richten, wirken sie wie Recht¹⁹.

Sehr zu begrüßen ist daher, dass insbesondere der für das Lohnsteuerrecht zuständige VI. Senat in den letzten Jahren richtungweisende und klarstellende Entscheidungen zum gesamten Lohnsteuerrecht getroffen hat, die die lohnsteuerliche Beurteilung auch von Teambildungsmaßnahmen erleichtert und Lösungen für die betriebliche Praxis aufzeigt. Mit dieser Rechtsprechung ist sehr deutlich geworden, dass nicht alles was vom Arbeitgeber kommt zugleich auch steuerpflichtiger Arbeitslohn sein muss. Im Gegenteil: es ist im Einzelfall sehr genau danach zu differenzieren, ob die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für bestimmte betriebliche Maßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt sind und damit ohne lohnsteuerliche Auswirkungen bleiben.

6.2. Maßgebliche Beurteilungskriterien nach der BFH-Rechtsprechung

Auch wenn eine Vielzahl von Entscheidungen des BFH nicht unmittelbar zur Frage der lohnsteuerlichen Behandlung der vom Arbeitgeber übernommenen Aufwendungen für berufliche Fortbildungsmaßnahme ergangen ist, sondern zu Werbungskosten von unmittelbar vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen Stellung genommen wurde, sind diese Entscheidungen zur Beurteilung sinngemäß heranzuziehen.

Danach ergeben sich folgende maßgebliche Beurteilungskriterien für Teambildungsmaßnahmen:

- Ob eine Teambildungsmaßnahme im Inland oder in einem anderen Land stattfindet ist für die lohnsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.
- Die vom Arbeitgeber veranlassten Maßnahmen müssen primär auf den konkreten Beruf zugeschnitten sein und dem Mitarbeiter entsprechende Kenntnisse vermitteln.
- Der Teilnehmerkreis an den Veranstaltungen muß homogen zusammengesetzt sein um den beruflichen Zweck zu dokumentieren.
- Die Teilnahmepflicht an den Veranstaltungen ist von wesentlicher Bedeutung (Pflichtveranstaltung) für die Steuerfreiheit der Teilnahme.
- Die Teambildungsmaßnahmen müssen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden.
- Die vom Arbeitgeber verfolgten betriebsfunktionalen Zwecke und deren besondere Geeignetheit des dazu eingesetzten Mittels als notwendige Begleiterscheinung sind vom Arbeitgeber darzulegen.
- Die Teilnahme als Belohnung für eine vom Arbeitnehmer zuvor erbrachte Leistung spricht grundsätzlich für eine Lohnsteuerpflicht der Teilnahme.

6.3. Die Beurteilung anhand konkreter Teambildungsmaßnahmen der Unternehmen

Anhand von in der Praxis typischen Maßnahmen wird nachfolgend die lohnsteuerliche Behandlung aufgezeigt.

6.3.1. Grundsätzliche Anmerkungen

¹⁹ Die Bedeutung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, <http://www.bundesfinanzhof.de/Wir> über uns

Mit Blick auf die maßgebliche Rechtsprechung des BFH ist bei der Beurteilung der lohnsteuerlichen Auswirkungen entscheidend zu berücksichtigen, dass ausschließlich der Arbeitgeber entscheidet,

- ob eine Teambildungsmaßnahme durchgeführt wird,
- welche Inhalte die Veranstaltung hat,
- wo die Veranstaltung stattfindet,
- wie lange sie dauert,
- wer teilnehmen muß,
- wie die Veranstaltung vor- und nachbereitet wird,
- ob die Veranstaltung innerhalb oder außerhalb Deutschlands stattfindet,
- ob der Mitarbeiter dafür Urlaub nehmen muß oder ob die Dauer der Veranstaltung als Arbeitszeit gewertet wird.

Aufgrund dieser Tatsache ist bei Teambildungsmaßnahmen die aufgedrängte Bereicherung²⁰ von Vorteilen in Form von kostenlosen Freizeitaktivitäten, denen sich der Arbeitnehmer nicht entziehen kann, eindeutig. Für diese Fälle hat der BFH bereits 1982²¹ entschieden, dass in den Fällen einer aufgedrängten Bereicherung, denen sich der Arbeitnehmer nicht entziehen kann, ein ganz überwiegendes Interesse des Arbeitgebers vorliegt und eine Lohnsteuerpflicht damit ausscheidet.

Aus den betrieblichen Gründen für die Durchführung der Teambildungsmaßnahme wird deutlich, dass ein unmittelbarer betrieblicher Anlaß gegeben ist. Lohnsteuerlich kann deshalb nur noch von Bedeutung sein, ob der Arbeitgeber dem Mitarbeiter durch die Teilnahme an der Maßnahme einen Vorteil im Sinne von § 19 EStG gewährt, den Mitarbeiter also durch die Teilnahme belohnen will.

6.3.2. Ein- oder mehrtägige Teambildungsmaßnahmen innerhalb oder außerhalb Deutschlands

6.3.2.1. Sachverhalt

Der typische Fall einer Teambildungsmaßnahme ist mehrtägiges Training im Outdoorbereich (Natur) in anderen Ländern, die dafür während jeder Jahreszeit die entsprechenden klimatischen Bedingungen zur Verfügung stellen. Für derartige Veranstaltungen bieten zahlreiche Veranstalter Trainings z.B. auf Mallorca an, die solche Maßnahmen zu jeder Jahreszeit ermöglichen. Die Mitarbeiter müssen auf Anweisung des Arbeitgebers an diesen Veranstaltungen teilnehmen. In der Regel sind dies Mitarbeiter neu zusammengesetzter Teams oder Projektgruppen, die sich bisher gar nicht oder kaum kennen oder die auf neue Aufgaben vorbereitet werden sollen. Um einen Erfolg der Maßnahme sicherzustellen, setzen die Unternehmen für Vorbereitung, Durchführung und Nachbereitung häufig qualifiziertes Personal ein, das entsprechend vorgebildet ist. Das sind meist Betriebspsychologen oder auf solche Veranstaltungen qualifizierte Agenturen. Auf die betrieblichen Gründe für die Durchführung der Maßnahme wurde unter 2.1. (Ursachen) und 2.2. (Ziele) hingewiesen.

Während der mehrtägigen Veranstaltung werden neben rein fachlichen, beruflichen und betrieblichen Themen oft auch Aktivitäten durchgeführt, die in der Freizeit wahrgenommen werden. Das können zum Beispiel sein:

- Bergsteigen,
- Wandern,
- Schwimmen,
- Ballonfahren,
- Radfahren,
- Segeln oder Surfen,
- Überlebenstraining,
- Mannschaftssportarten wie Fußball, Handball, Tauziehen u.ä.

Das Unternehmen trägt sämtliche Kosten der Hin- und Rückreise, Übernachtung, Mahlzeiten und der durchgeführten Programme.

²⁰ Weitere Hinweise bei Schmidt/Drenseck EStG § 19 Rz 21

²¹ BFH-Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79, BStBl 1893 II S. 39 (Vorsorgeuntersuchung)

6.3.2.2. Beurteilung

Mit Blick auf die o.g. Rechtsprechung des BFH ist bei diesen Veranstaltungen vom ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse²² des Arbeitgebers an der Durchführung der Maßnahme auszugehen. Diese Folgerung ergibt sich daraus, dass

- für die Reise der Mitarbeiter ein unmittelbarer betrieblicher Anlaß vorliegt und die Reise eine Dienstreise darstellt, die vom Arbeitgeber angeordnet wird und der sich der Mitarbeiter nicht entziehen kann,
- eine Belohnung für erbrachte oder zu erbringende Leistungen nicht vorliegt,
- die Teilnahme für den Mitarbeiter dienstliche Pflicht ist,
- der Mitarbeiter keinerlei Einfluss auf Zeitpunkt, Ort, Dauer und Inhalt der Veranstaltung hat,
- die Maßnahme von qualifiziertem Personal geplant, durchgeführt und ausgewertet wird,
- die im Einzelfall durchgeführten Freizeitaktivitäten lediglich notwendige Begleiterscheinung zur Erreichung der betriebsfunktionalen Zwecken sind. (Sofern dies von qualifizierten Beratern bestätigt wird, ist dies mit Blick auf das Urteil des BFH vom 30.5.2001 - Massagen - für die betriebliche Qualifikation der Veranstaltung ausreichend).

Im Einzelfall kann der Mitarbeiter ein Interesse an den vom Arbeitgeber angeordneten und durchgeführten Freizeitaktivitäten haben. Sie führen dennoch nicht zur Lohnsteuerpflicht, weil sich der Mitarbeiter diesen Aktivitäten nicht entziehen kann und damit als notwendige betriebliche Begleiterscheinung zur Zielerreichung dem Mitarbeiter „aufgedrängt“ werden. Vergleichsweise würde niemand auf die Idee kommen, den vom Arbeitgeber angeordneten und bezahlten Besuch eines PC-Kurses in einer auch privat nutzbaren Anwendung (z.B. Microsoft Winword) als steuerpflichtigen Arbeitslohn anzusehen.

Ob und inwieweit die vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen für Mahlzeiten im Rahmen von Teambildungsmaßnahmen zu einer lohnsteuerpflichtigen Bereicherung beim Mitarbeiter führen, kann mit dem BFH-Urteil vom 5.5.1994²³ beantwortet werden. Danach ist der vom Arbeitgeber in Form kostenloser Mahlzeiten bei Fortbildungsveranstaltungen dann kein Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt. Bei Teambildungsmaßnahmen hängt die Entscheidung über Zeit, Ort, Art und Umfang der Mahlzeit allein vom Arbeitgeber ab. Aufgrund der betriebsbedingten Gründe und dem Interesse des Arbeitgebers daran, dass die teilnehmenden Mitarbeiter gemeinschaftlich und im zeitlichen Zusammenhang mit dem Arbeitseinsatz im Rahmen der Teambildungsmaßnahme die Mahlzeit einnehmen sollen, kann von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers ausgegangen werden. Allerdings hat der BFH in seiner Entscheidung zum Ausdruck gebracht, dass Art und Wert der Mahlzeit üblich sein muss.

Darüber hinaus ist nicht einzusehen, warum die Bewirtung von Mitarbeitern durch den Arbeitgeber zur Lohnsteuerpflicht führen soll, während die Bewirtung von Geschäftsfreunden ohne ertragsteuerliche Auswirkung beim Empfänger bleibt. Dem Vorschlag der Bundeststeuerberaterkammer²⁴, Mahlzeiten des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter wie eine Bewirtung von Geschäftsfreunden lohnsteuerfrei zu belassen, ist zuzustimmen. Dies würde zugleich mit Blick auf die komplizierte und praxisfremde Regelung in Lohnsteuerrichtlinien im Abschnitt 31 Abs. 8 zu einer erheblichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens führen.

Der betriebliche Anlaß für die Durchführung der Maßnahme sollte für einen ggfs. späteren Nachweis vom Arbeitgeber schriftlich dokumentiert werden. Das gilt auch für die sich aus der Maßnahme ergebenden Beurteilungen, Ergebnisse und Konsequenzen für die Mitarbeiter.

6.3.3. Teambildungsmaßnahmen auf einem Segelschiff

²² Siehe hierzu insbesondere Schmidt/Drenseck EStG § 19 Rz 30 ff

²³ BFH-Urteil vom 5.5.1994 VI R 55, 56/92, BStBl 1994 II S. 771

²⁴ 33 Vorschläge zur Entbürokratisierung im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht, Ziffer 3, Berlin im Juli 2003

6.3.3.1. Sachverhalt

Der Arbeitgeber führt mit allen zehn Mitarbeitern des Projekts „Marketingstrategie“ eine 3-tägige Veranstaltung auf einem Segelschiff durch. Die Teilnahme ist Pflicht und wird als Arbeitszeit gewertet. Die Veranstaltung beginnt am ersten Abend mit der Anreise. An den beiden Folgetagen werden als Tagungsprogramm die Ziele für die Marketingstrategie diskutiert und erarbeitet. Gleichzeitig werden die Teilnehmer unter fachlicher Anleitung zum aktiven Segeldienst eingeteilt. Die Rückreise ist für den dritten Tag abends vorgesehen.

Die Übernachtungen finden an Bord des Schiffes statt. Das Schiff ist ein Segelboot. Es hat eine Kapazität für alle Teilnehmerinnen und Teilnehmer. Die Fahrtroute führt von Lübeck über Fehmarn nach Kiel und zurück.

Die Aufwendungen für die Tagung auf dem Schiff sowie die An- und Rückreisen nach und von Lübeck übernimmt in vollem Umfang der Arbeitgeber. Neben dem Projektleiter nimmt ein für die Personalentwicklung zuständiger Mitarbeiter des Personalsbereichs an der Teambildungsmaßnahme teil.

Der Grund für die Tagung auf dem Schiff ist im Wesentlichen die Ungestörtheit und Abgeschiedenheit der Tagungsteilnehmer vom üblichen Arbeitsalltag. Die Tagung soll in ruhiger und ungestörter Atmosphäre stattfinden um ein effektives Arbeiten zu gewährleisten. Ausflüge und Besichtigungen sind während der Tagung nicht vorgesehen. An den Abenden ist ein gemütliches Beisammensein aller Teilnehmer an Bord unter Beteiligung eines dafür beauftragten Künstlers (Musiker) vorgesehen.

Schiffsführung und Versorgung an Bord wird vom Personal des Charterunternehmens durchgeführt.

6.3.3.2. Beurteilung

Wie bereits unter 6.3.2.2. dargelegt, ist diese Teambildungsmaßnahme mit Blick auf die BFH-Rechtsprechung als Maßnahme des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse zu werten.

Ergänzend ist bei Veranstaltungen auf Segelschiffen noch auf folgendes hinzuweisen:

Die Durchführung einer Tagung auf einem Segelschiff, das auch für private Urlaubs- und Erholungsreisen genutzt werden kann, erweckt bei der Finanzverwaltung häufig den Verdacht, dass die Tagung auf dem Schiff im Wesentlichen zur Belohnung der Mitarbeiter durchgeführt wird. Dagegen steht das ganz eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung gerade auf einem Segelschiff:

- die Mitarbeiter bleiben ganztägig, auch abends zusammen, so dass fachliche, berufliche Gespräche auch nach eigentlichem Dienstschluss erfolgen, was betrieblich gewünscht wird,
- die Veranstaltung auf dem Wasser kann ungestört durchgeführt werden. Ablenkungen durch andere Stellen im Betrieb oder durch private Verbindungen sind auf See nicht möglich,
- die Teilnehmer haben nicht die Möglichkeiten, in den Pausen und nach Veranstaltungs-ende an den einzelnen Tagen privaten Interessen nachzugehen (von Bord gehen ist nicht möglich),
- die Mitarbeiter können hinsichtlich ihrer Teamfähigkeit, Kommunikationsfähigkeit und ihres Verantwortungsbewusstseins an Bord eines Segelschiffs besonders gut beurteilt werden, denn auf so engem Raum sind diese Fähigkeiten besonders gefragt und werden zugleich besonders deutlich.

Bei Tagungen auf Seeschiffen hat der BFH besonders strenge Maßstäbe bei der steuerlichen Beurteilung der Aufwendungen als Werbungskosten und damit sinngemäß bei Übernahme der Aufwendungen durch den Arbeitgeber für seine Mitarbeiter herangezogen²⁵. Diese Rechtsprechung gilt dann, wenn das Schiff mit besonders guten und vielen Freizeiteinrichtungen ausgestattet ist (Schwimmbad, Sauna, Tennis, Tischtennis, Liegestühle an Deck, Bars, Roulette). Das ist bei einem

²⁵ BFH-Urteil vom 14.7.1988 IV R 57/87 BStBl 1989 II S. 19

Segelschiff für zehn Personen nicht der Fall. Im Gegenteil ist bei einem solchen Schiff schon aus Platzgründen mit erheblichen Einschränkungen und Unbequemlichkeiten zu rechnen.

6.3.4. Tagesausfahrten einer betrieblichen Organisationseinheit

6.3.4.1. Sachverhalt

Ein Abteilungsleiter eines Unternehmens entschließt sich für seine gesamten Mitarbeiter eine Tagesfahrt mit Ruder- oder Paddelbooten auf einem Fluss oder See innerhalb Deutschlands ganztägig an einem Samstag durchzuführen. Eingeladen werden sämtliche 20 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die sämtlich teilnehmen. Die Teilnehmer treffen sich vormittags, übernehmen die Boote und fahren bis zum späten Nachmittag auf dem Fluss oder See. Am Abend wird ein gemütliches Zusammensein in einem Restaurant organisiert. Am späten Abend kehren die Teilnehmer in Ihre häusliche Wohnung zurück.

Konkrete betriebliche und berufliche Themen werden nicht besprochen und sind auch nicht Zweck des Meetings. Dem Abteilungsleiter kommt es darauf an, dass sich alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter außerhalb des Betriebes kennen lernen. Ein Betriebspsychologe oder Mitarbeiter der Personalentwicklung des Unternehmens wird nicht eingeschaltet.

Die gesamten Aufwendungen des Meetings trägt das Unternehmen.

6.3.4.2. Beurteilung

Diese Veranstaltung ist keine Teambildungsmaßnahme. Sie ist wegen des inhaltlich rein privaten Freizeitcharakters als typische Betriebsveranstaltung zu beurteilen.

Eine gesetzliche Regelung für Betriebsveranstaltungen sieht das Einkommensteuergesetz nicht vor. Lediglich in § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist geregelt, dass die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erhoben werden kann, wenn Arbeitslohn aus Anlass einer Betriebsveranstaltung gezahlt wird. Wann Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen vorliegt, ergibt sich nicht aus dem Gesetz.

Nach der Rechtsprechung des BFH²⁶ führt die Teilnahme an einer vom Arbeitgeber veranstalteten und finanzierten Betriebsveranstaltung grundsätzlich nicht zur Lohnsteuerpflicht. Dabei ist wesentliche Voraussetzung, dass alle Mitarbeiter des Betriebes oder der Abteilung ohne Einschränkung an der Veranstaltung teilnehmen können (vertikale Beteiligung) und dass die Veranstaltung ein bestimmtes Eigengewicht hat. Das ist z.B. nicht der Fall, wenn die Arbeitnehmer nur deshalb zusammenkommen, damit der Arbeitgeber das Weihnachtsgeld überreichen kann. Eine Belohnung für Leistungen des Arbeitnehmers als Teilnahmegrund muss ausgeschlossen sein, da in diesem Fall Arbeitslohn vorliegt.

Allerdings hat der BFH mit seiner o.g. Rechtsprechung²⁷ zugleich den Rahmen der Steuerfreiheit für die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen eng abgesteckt. Auch wenn alle Mitarbeiter teilnehmen können, ist die Teilnahme nur dann steuerfrei, wenn

- der Arbeitnehmer an nicht mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Kalenderjahr teilnimmt und
- die auf den teilnehmenden Arbeitnehmer entfallenden Aufwendungen des Arbeitnehmers den Betrag von 110 EURO nicht überschreiten²⁸. Dabei sind nach der BFH-Rechtsprechung alle vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen einzubeziehen.

²⁶ Siehe insbesondere die BFH-Urteile vom 25.5.1992 VI R 91/89, 146/88 und 85/90, BStBl 1992 II S. 655, 700 und 856

²⁷ Siehe hierzu insbesondere Albert: Betriebsveranstaltungen im Hinblick auf die neueste Rechtsprechung des BFH, FR 1992 S. 533

²⁸ Siehe dazu auch die LStR Abschnitt 72

Bezogen auf die o.g. Tagesausfahrt einer gesamten Abteilung eines Betriebes kommt es demnach für die lohnsteuerliche Beurteilung im Wesentlichen darauf an, ob die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Teilnahme an der Tagesausfahrt mit Ruder- oder Paddelbooten den Betrag von 110 EURO überschreiten oder nicht. Obwohl auch bei Betriebsveranstaltungen ein ganz wesentliches eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung gegeben ist, wird bei einem Betrag von mehr als 110 EURO davon ausgegangen, dass der Mitarbeiter einen steuerpflichtigen Vorteil erhält. Da der BFH diesen Betrag als Freigrenze ansieht bleibt unerklärlich, warum Aufwendungen von 109,99 EURO steuerfrei sein sollen, Aufwendungen von 110,01 EURO dagegen steuerpflichtig sind (Freigrenzenproblematik). Die Bundesteuerberaterkammer hat in ihren 33 Vorschlägen zum Bürokratieabbau im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht folgerichtig gefordert, dass die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen generell steuerfrei gestellt werden sollte²⁹.

7. Ergebnis

Teambuildingmaßnahmen werden im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt. Dadurch soll erreicht werden, dass die Mitarbeiter besser als bisher miteinander kommunizieren, das Vertrauen zu den Kollegen im Team oder der Gruppe und zu den Vorgesetzten verbessert wird, neue Wege gefunden werden, die betrieblichen Probleme zu lösen, bestehende Konflikte gelöst werden, die betrieblichen Zielsetzungen eingehalten und die Pläne effektiver umgesetzt werden, der Büroalltag effizienter abgewickelt wird und die Mitarbeiter dennoch weiterhin Spaß und Freude an der betrieblichen Tätigkeit haben.

Der Arbeitgeber erwartet von diesen Maßnahmen eine stärkere berufliche Qualifikation im Umgang mit den Kollegen und einen gesteigerten Einsatz und Motivation der Mitarbeiter, die zum Erreichen des Unternehmensziels erforderlich ist. Dabei werden nicht nur betriebliche und berufliche Kenntnisse vermittelt, sondern die Ziele werden auch durch gemeinsame sportliche und erlebnisorientierte Aktivitäten erreicht.

Aus dem Einkommensteuergesetz ist eine unmittelbare Ableitung der lohnsteuerlichen Folgen von Teambuildingmaßnahmen nicht möglich, weil entsprechende konkrete Regelungen fehlen. Die Beurteilung kann daher allein aus der Rechtsprechung des BFH abgeleitet werden. Danach stellen Teambuildingmaßnahmen, gleich ob im Inland oder außerhalb Deutschlands durchgeführt, Fortbildungsmaßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse dar, die keine lohnsteuerlichen Konsequenzen auslösen. Eine andere Beurteilung ist nur dann möglich, wenn die teilnehmenden Mitarbeiter durch die Maßnahme für erbrachte Leistungen belohnt werden. In einem solchen Fall liegt keine Teambuildingmaßnahme sondern eine Incentive-Reise vor, die grundsätzlich zur Lohnsteuerpflicht führt³⁰.

Wird die Veranstaltung ohne berufliche oder betriebliche Inhalte durchgeführt, sondern dient sie zum gemüthlichen Beisammensein und näheren Kennenlernen der Belegschaft, liegt eine Betriebsveranstaltung vor. Ob die Teilnahme daran als Arbeitslohn zu werten ist, hängt nach der Rechtsprechung des BFH von der Häufigkeit und der Höhe der Aufwendungen des Arbeitgebers ab.

²⁹ FN 20 Ziffer 23

³⁰ Albert: Dienstreise oder Incentive-Reise FR 1996 S. 812