

Urteil vom 08. Februar 2024, VI R 10/22

Kostenerstattungen eines kirchlichen Arbeitgebers für erweiterte Führungszeugnisse kein Arbeitslohn

ECLI:DE:BFH:2024:U.080224.VIR10.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 38 Abs 3 S 2, EStG § 40 Abs 1 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 3 Nr 50, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 23. März 2022, Az: 7 K 2350/19 AO

Leitsätze

Kostenerstattungen eines kirchlichen Arbeitgebers an seine Beschäftigten für die Erteilung erweiterter Führungszeugnisse, zu deren Einholung der Arbeitgeber zum Zwecke der Prävention gegen sexualisierte Gewalt kirchenrechtlich verpflichtet ist, führen nicht zu Arbeitslohn.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.03.2022 - 7 K 2350/19 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) gehören zum Arbeitgeberkreis des Generalvikariats des Bistums ... (X). Die Diözese und ihr zugeordnete Kirchengemeinden, Dienststellen und sonstige Einrichtungen beschäftigen als freie Träger Arbeitnehmer im sozialen Bereich, insbesondere Geistliche, Lehrer, Erzieher und Sozialarbeiter.
- 2 Die auch für die Kläger in den Streitjahren geltende Ordnung zur Prävention gegen sexualisierte Gewalt an Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen für die Diözese X (PrävO a.F.) enthielt insbesondere folgende Bestimmungen:

...

- 3

§ 2
Begriffsbestimmungen

...

(2) Strafbare sexualbezogene Handlungen sind Handlungen nach dem 13. Abschnitt des Strafgesetzbuches (StGB) sowie weitere sexualbezogene Straftaten des StGB.

(3) Strafbare sexualbezogene Handlungen nach kirchlichem Recht sind solche nach can. 1395 § 2 des Codex Iuris Canonici (CIC) in Verbindung mit Art. 6 § 1 des Motu Proprio Sacramentorum Sanctitatis Tutela (SST), nach can. 1387 CIC in Verbindung mit Art. 4 § 1 n. 4 SST wie auch nach can. 1378 § 1 CIC in Verbindung mit Art. 4 § 1 n. 1 SST, soweit sie an Minderjährigen oder Personen begangen werden, deren Vernunftgebrauch habituell eingeschränkt ist (Art. 6 § 1 n. 1 SST).

...

(7) Mitarbeitende sowie ehrenamtlich Tätige im Sinne dieser Ordnung sind alle Personen einschließlich Kleriker und Ordensangehörige, die im Rahmen ihrer haupt-, neben- oder ehrenamtlichen Tätigkeit Minderjährige, schutz- oder hilfebedürftige Erwachsene beaufsichtigen, betreuen, erziehen, ausbilden oder vergleichbaren Kontakt zu ihnen haben. Soweit eine Ausführungsbestimmung nichts Abweichendes regelt, sind Honorarkräfte, Praktikanten, Freiwilligendienstleistende und Mehraufwandsentschädigungskräfte (1-Euro-Jobber) auch Mitarbeitende im Sinne dieser Ordnung.

...

4

§ 4

Persönliche Eignung

(1) Kirchliche Rechtsträger tragen Verantwortung dafür, dass nur Personen mit der Beaufsichtigung, Betreuung, Erziehung oder Ausbildung von Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen betraut werden, die neben der erforderlichen fachlichen auch über die persönliche Eignung verfügen.

...

(3) Personen im Sinne von § 2 Abs. 7 dürfen in keinem Fall eingesetzt werden, wenn sie rechtskräftig wegen einer in § 2 Abs. 2 oder 3 genannten Straftat verurteilt worden sind.

5

§ 5

Erweitertes Führungszeugnis und Selbstauskunftserklärung

(1) Zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aus § 4 haben sich kirchliche Rechtsträger von Personen gem. § 2 Abs. 7 bei der Einstellung bzw. Beauftragung und nachfolgend im regelmäßigen Abstand von fünf Jahren entsprechend den gesetzlichen und arbeitsrechtlichen Regelungen, insbesondere des Bundeskinderschutzgesetzes, sowie der zu diesem Paragraphen erlassenen Ausführungsbestimmung ein erweitertes Führungszeugnis vorlegen zu lassen. ...

(2) Die Verpflichtung nach Absatz 1 gilt unabhängig vom Beschäftigungsumfang insbesondere im Hinblick auf folgende Personengruppen:

1. Kleriker einschließlich der Kandidaten für das Weiheamt;
2. Ordensangehörige oder Mitarbeitende in einem Gestellungs- oder sonstigen Beschäftigungsverhältnis im Jurisdiktionsbereich des Bischofs;
3. Pastoral- und Gemeindereferenten/innen sowie Anwärter/innen auf diese Berufe. ...

6

§ 8

Qualitätsmanagement

Kirchliche Rechtsträger tragen Verantwortung dafür, dass Maßnahmen zur Prävention nachhaltig Beachtung finden und fester Bestandteil ihres Qualitätsmanagements sind. ...

7

§ 13

Förderungsfähigkeit

Rechtsträger gem. § 1 Abs. 2, die diese Präventionsordnung nicht zur Anwendung bringen und auch kein eigenes, von der diözesanen Koordinationsstelle als gleichwertig anerkanntes Regelwerk haben, werden bei der Vergabe diözesaner Zuschüsse nicht berücksichtigt.

Die zur Ausführung dieser Ordnung erforderlichen Regelungen trifft der Generalvikar.

..."

- 9** Die Ausführungsbestimmungen zu § 5 PräVO a.F. enthielten unter anderem folgende Regelung: "1. Die Aufforderung zur Vorlage eines erweiterten Führungszeugnisses enthält die Bescheinigung der beruflichen Tätigkeit, die zur Beantragung des erweiterten Führungszeugnisses berechtigt. Die anfallenden Kosten für die Erteilung trägt der kirchliche Rechtsträger. Ausgenommen ist die Kostenübernahme bei Neueinstellungen."
- 10** Für den Zeitraum vom 01.01.2013 bis zum 31.12.2016 führte das Finanzamt A bei den Klägern Lohnsteuer-Außenprüfungen durch. Die Prüfer vertraten die Auffassung, dass die von den Klägern erstatteten Aufwendungen für die Erteilung von erweiterten Führungszeugnissen in den laufenden Beschäftigungsverhältnissen als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen seien.
- 11** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüfer und erließ, nachdem die Kläger die Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beantragt hatten, entsprechende Lohnsteuernachforderungsbescheide.
- 12** Den nach erfolglosen Vorverfahren erhobenen Klagen gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 920 veröffentlichten Gründen statt.
- 13** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Lohnsteuernachforderung gegenüber dem Kläger zu 1. zu Recht um die Lohnsteuer herabgesetzt, die auf die Erstattung der von den Arbeitnehmern für die Einholung erweiterter Führungszeugnisse aufgewandten Kosten entfällt. Die Vorinstanz hat auch den gegenüber dem Kläger zu 2. ergangenen Nachforderungsbescheid und die Einspruchsentscheidung zu Recht aufgehoben. Denn der Kläger zu 2. schuldet die durch diesen Nachforderungsbescheid festgesetzte Lohnsteuer aus den Kostenerstattungen für die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse ebenfalls nicht.
- 17** 1. Gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG kann das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a EStG zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Voraussetzungen dieser Bestimmung sind im Streitfall indessen nicht erfüllt. Die Kläger, die gemäß § 38 Abs. 3 Satz 2 EStG die Arbeitgeberpflichten wahrnehmen, haben in Bezug auf die streitigen Kostenerstattungen zu Recht von der Einbehaltung der Lohnsteuer abgesehen. Denn die Erstattung der Aufwendungen für die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse hat bei den betroffenen Arbeitnehmern nicht zum Zufluss von Arbeitslohn geführt. Dabei ist im Streitfall (nur) über die Kostenerstattungen zugunsten der bereits beschäftigten Arbeitnehmer zu entscheiden. Bei Neueinstellungen erfolgte von vornherein keine Kostenerstattung.
- 18** 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. Senatsurteil vom 01.10.2020 - VI R 11/18, BFHE 270, 475, BStBl II 2021, 352, Rz 11, m.w.N.).

- 19** Danach liegt steuerbarer Arbeitslohn in der Regel auch dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Aufwendungen erstattet, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) tätigt. Dahingehender Barlohn (Werbungskostenersatz) ist nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen steuerfrei (Senatsurteile vom 28.03.2006 - VI R 24/03, BFHE 212, 556, BStBl II 2006, 473 und vom 12.04.2007 - VI R 53/04, BFHE 217, 551, BStBl II 2007, 536).
- 20** 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 14.11.2013 - VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278, Rz 10; vom 10.03.2016 - VI R 58/14, BFHE 253, 243, BStBl II 2016, 621, Rz 17 und vom 01.10.2020 - VI R 11/18, BFHE 270, 475, BStBl II 2021, 352, Rz 13).
- 21** Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse (Senatsurteil vom 11.03.1988 - VI R 106/84, BFHE 153, 324, BStBl II 1988, 726). Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber --neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers-- ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung (Senatsurteil vom 22.06.2006 - VI R 21/05, BFHE 214, 252, BStBl II 2006, 915, m.w.N.).
- 22** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht angenommen, dass die Erstattung der Aufwendungen für die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse in den Streitjahren im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgte und deshalb kein Arbeitslohn vorlag. Es hat eine Gesamtwürdigung vorgenommen, die revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar ist (hierzu z.B. Senatsurteile vom 12.02.2009 - VI R 32/08, BFHE 224, 314, BStBl II 2009, 462 und vom 21.01.2010 - VI R 2/08, BFHE 228, 80, BStBl II 2010, 639, Rz 11, jeweils m.w.N.). Sie ist unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nicht nur möglich, sondern naheliegend und lässt keine Rechtsfehler erkennen.
- 23** aa) Die Vorinstanz hat zutreffend berücksichtigt, dass die --vom FG bindend festgestellte (§ 118 Abs. 2 FGO)-- Verpflichtung, sich erweiterte Führungszeugnisse vorlegen zu lassen, nach § 5 Abs. 1 Satz 1 PrävO a.F. nur die kirchlichen Rechtsträger betraf. Diese waren nach den Ausführungsbestimmungen zu § 5 PrävO a.F., zu deren Erlass der Generalvikar gemäß § 14 PrävO a.F. ermächtigt war, des Weiteren verpflichtet, die anfallenden Kosten für die Erteilung der erweiterten Führungszeugnisse zu tragen und als Folge davon den Arbeitnehmern die hierfür verauslagten Aufwendungen zu erstatten. Die kirchlichen Rechtsträger konnten sich den durch § 5 Abs. 1 Satz 1 PrävO a.F. und den hierzu erlassenen Ausführungsbestimmungen begründeten und damit nicht auf (Individual-)Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern beruhenden Verpflichtungen nicht entziehen. Denn diese Bestimmungen waren für sie kirchenrechtlich verbindlich.
- 24** Die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse durch die Arbeitnehmer erfolgte hiernach aufgrund einer nur die kirchlichen Rechtsträger, nicht aber die Arbeitnehmer treffenden (kirchenrechtlichen) Verpflichtung. Durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasste, zu Lohn führende Zuwendungen erbringt der Arbeitgeber gegenüber

seinen Arbeitnehmern aber regelmäßig nicht, wenn er ausschließlich eine eigene, insbesondere nicht gegenüber den Arbeitnehmern bestehende Verpflichtung erfüllt (s. Senatsurteil vom 01.10.2020 - VI R 11/18, BFHE 270, 475, BStBl II 2021, 352, Rz 14). Die zur Erfüllung einer entsprechenden Verpflichtung entstehenden Kosten wendet der Arbeitgeber in einer solchen Konstellation im eigenen Interesse auf. Sie sind Ausfluss seiner eigenbetrieblichen Tätigkeit. Haben die Arbeitnehmer die vom Arbeitgeber für dessen eigenbetriebliche Tätigkeit zu tragenden Kosten --wie im Streitfall-- zunächst aus eigenen Mitteln verauslagt, wendet der Arbeitgeber ihnen mit der Erstattung ihrer Aufwendungen keinen Vorteil zu, der sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweisen könnte.

- 25** bb) Soweit die Arbeitnehmer durch die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse auch einen etwaigen Anspruch der kirchlichen Rechtsträger auf Vorlage der erweiterten Führungszeugnisse erfüllt haben sollten (s. dazu Urteil des Landesarbeitsgerichts Hamm vom 26.01.2018 - 10 Sa 1122/17, Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht - Rechtsprechungs-Report Arbeitsrecht 2018, 460, m.w.N.) und des Weiteren hierdurch belegen konnten, dass sie mit der Beaufsichtigung, Betreuung, Erziehung oder Ausbildung von Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen zulässigerweise betraut werden durften, handelt es sich um eine bloße Reflexwirkung der originär die kirchlichen Rechtsträger treffenden Verpflichtung, sich die erweiterten Führungszeugnisse vorlegen zu lassen, und deren eigenbetrieblicher Tätigkeit. Das FG hat darüber hinaus zutreffend hervorgehoben, dass die durch die bloße Kostenerstattung einhergehende "Bereicherung" der Arbeitnehmer --sofern sie überhaupt vorliegen sollte-- als sehr gering zu bewerten ist. Sie ging nicht über das hinaus, was für die Erfüllung der die kirchlichen Rechtsträger treffenden Verpflichtung aus § 5 Abs. 1 Satz 1 PräVO a.F. erforderlich war.
- 26** cc) Dem entspricht auch der Regelungszweck und die Bedeutung der PräVO a.F. Das FG hat herausgestellt, dass die PräVO a.F. neben dem Zweck der Prävention gegen sexualisierte Gewalt an Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen auch auf den Erfahrungen der Katholischen Kirche aufgrund des sogenannten Missbrauchsskandals beruhe. Die PräVO a.F. solle verdeutlichen, dass sämtliche Träger im Tätigkeitsbereich der Diözese X ihrer Verpflichtung und Verantwortung in ihren jeweiligen Arbeitsbereichen, insbesondere bei der Arbeit mit Jugendlichen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen, nachkommen und einen aktiven Beitrag für das Wohl und den Schutz der ihnen anvertrauten Personen leisten. Dieser Zwecksetzung diene auch die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse sämtlicher Mitarbeiter im Sinne von § 2 Abs. 7 PräVO a.F.
- 27** Dieses Verständnis der PräVO a.F., gegen das das FA keine Einwendungen vorgetragen hat, liegt nahe und bindet den Senat daher ebenfalls. Es bringt zum Ausdruck, dass die Diözese und die ihr zugeordneten Stellen und Rechtsträger Verantwortung bei der Prävention gegen sexualisierte Gewalt übernehmen wollen. Dabei soll die durch § 5 Abs. 1 Satz 1 PräVO a.F. angeordnete (regelmäßige) Vorlage erweiterter Führungszeugnisse die Kenntnis über strafrechtlich bedeutsame Verurteilungen der Mitarbeiter vermitteln. Die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse und die darauf beruhende Kostenübernahme dient hiernach zuvörderst der Absicherung der Betätigung der kirchlichen Rechtsträger bei der Beaufsichtigung, Betreuung, Erziehung und Ausbildung von Minderjährigen und schutz- oder hilfebedürftigen Erwachsenen, nicht aber der Zuwendung lohnsteuerrechtlicher Vorteile.
- 28** Dem steht nicht entgegen, dass die Diözese auch auf der Grundlage der Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen in den dort geregelten Fällen Kenntnis von strafrechtlich relevantem Verhalten bestimmter Mitarbeiter erhalten konnte. Denn es liegt im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen, durch welche Maßnahmen und Aufwendungen er seine betriebsfunktionalen Ziele erreichen und insbesondere seine (betriebliche) Tätigkeit bei der Prävention gegen sexualisierte Gewalt absichern will. Das Lohnsteuerrecht macht ihm diesbezüglich grundsätzlich keine Vorgaben.
- 29** 2. Da die Erstattung der Aufwendungen der Arbeitnehmer für die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse hiernach wegen des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses schon keinen steuerbaren Arbeitslohn darstellt, muss der Senat im Streitfall nicht über eine etwaige Steuerfreiheit der Zahlungen als Auslagenersatz gemäß § 3 Nr. 50 EStG entscheiden.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.