

§ 3 Nr. 34 [Leistungen des Arbeitgebers zur Prävention und Gesundheitsförderung]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313)

Steuerfrei sind

...

34. **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen, soweit sie 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;**

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 34

1

Grundinformation zu Nr. 34: Die Vorschrift stellt Leistungen des ArbG zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu 600 € im Kj. stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 34:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung für das Gehalt und die Bezüge, die an Mitglieder der Hohen Behörde und die Beamten der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl gezahlt werden.
- ▶ *EStRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufhebung ua. auch der Nr. 34 wegen rein deklaratorischer Bedeutung. In den VZ 1975 bis 1993 war Nr. 34 nicht besetzt.
- ▶ *StandOG v. 13.9.1993* (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Nach der neu eingefügten Nr. 34 waren Fahrtkostenzuschüsse des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr und die Fahrpreismäßigungen beim sog. Job-Ticket stfrei.
- ▶ *HBeglG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Aufhebung der Vorschrift ab VZ 2004.
- ▶ *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Erneute Einfügung von Nr. 34. Die Vorschrift befreit nunmehr Leistungen des ArbG zur Gesundheitsförderung des ArbN. Sie ist – rückwirkend – ab 1.1.2008 anwendbar (§ 52 Abs. 4c idF des JStG 2009).
- ▶ *Bestätigungsgesetz zum HBeglG 2004 v. 5.4.2011* (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Nr. 34 in der am 31.12.2004 geltenden Fassung (Fahrtkostenzuschüsse des ArbG und Job-Ticket) wurde aufgehoben und war letztmalig für

den VZ 2003 anzuwenden. Mit dieser ungewöhnlichen Maßnahme sollte die Aufhebung der Vorschrift durch das HBeglG 2004 in formell verfassungswidriger Weise best. werden (vgl. im Einzelnen BTDrucks. 17/3632, 1, 3, 9–10).

- ▶ *Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“)* v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Die Vorschrift wurde neu gefasst. Statt „zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes“ heißt es nunmehr: „zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken“. Zudem wird bestimmt, dass die Leistungen des ArbG auch hinsichtlich der Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b SGB V genügen müssen.

Die Rechtsänderung galt ab VZ 2019. Für die StBefreiung war die Zertifizierung von bereits vor dem 1.1.2019 begonnenen unsertifizierten Gesundheitsmaßnahmen erst für die Sachbezüge erforderlich, die nach dem 31.12.2019 gewährt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 6 „JStG 2018“ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

- ▶ *3. BürokratieEntlG* v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313): Der Höchstbetrag (s. Anm. 2) wird mW ab VZ 2020 auf 600 € je ArbN im Kj. angehoben.

Bedeutung der Nr. 34:

- ▶ *Zielsetzung des Gesetzgebers:* Die Gesundheit und die Arbeitsfähigkeit zu erhalten, liegt im Interesse der ArbN und der Unternehmen. Die StBefreiung soll die Bereitschaft des ArbG erhöhen, seinen ArbN Dienstleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung anzubieten bzw. entsprechende Barzuschüsse für die Durchführung derartiger Maßnahmen zuzuwenden. Durch die Bezugnahme der StBefreiung auf Leistungen, die den Anforderungen der Vorschriften des SGB V entsprechen, sind nach Auffassung des Gesetzgebers die qualitativen Anforderungen an die begünstigten Leistungen ausreichend gesichert (BRDrucks. 454/19, 31).

Darüber hinaus soll die Vorschrift steuervereinfachend wirken. Sie soll nämlich die Prüfung, ob eine Maßnahme der Vorbeugung spezifisch berufsbedingter Beeinträchtigungen der Gesundheit der ArbN dient, bei der schon kein Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vorliegt, entbehrlich machen (BTDrucks. 16/10189, 47).

- ▶ *Steuersystematische Bedeutung:* Nach stRspr. des BFH sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Vorteile sind danach kein Arbeitslohn, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG gewährt werden.

Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen der Zuwendung zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. In diesem Fall des „ganz überwiegend“ eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des ArbN, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Tritt das Interesse des ArbN gegenüber dem des ArbG in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des ArbG – ein nicht unerhebliches Interesse des ArbN gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz

überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG und führt zur Lohnzuwendung. Allerdings kann eine Sachzuwendung auch gemischt veranlasst sein, so dass eine Aufteilung in Arbeitslohn und eine Zuwendung im eigenbetrieblichen Interesse in Betracht kommt (s. im Einzelnen BFH v. 21.11.2018 – VI R 10/17, BStBl. II 2019, 404, mwN; s. auch BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691, mwN; BFH v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; BFH v. 17.1.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008, 378).

Nach diesen Grundsätzen führen (freiwillige) Maßnahmen des ArbG zur Gesundheitsförderung der ArbN grds. zu Arbeitslohn, denn das eigene Interesse der ArbN an ihrer Gesunderhaltung dürfte regelmäßig nicht unerheblich sein. Allerdings muss der ArbN durch die jeweilige Leistung des ArbG auch tatsächlich und persönlich iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bereichert sein. Etwas anderes (= eigenbetriebliches Interesse) kann zudem gelten, wenn eine Maßnahme des ArbG einer spezifischen berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit entgegenwirken soll (BFH v. 21.11.2018 – VI R 10/2017, BStBl. II 2019, 404, mwN, betr. Zuwendung einer „Sensibilisierungswoche“; s. auch § 19 Anm. 186).

Geltungsbereich der Nr. 34:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nr. 34 nur auf ArbN.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 34 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Einschränkung.

B. Erläuterungen zu Nr. 34: Steuerfreiheit von Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung

2

Steuerbefreit sind ab VZ 2019 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des ArbG zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitskosten und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b SGB V genügen, soweit sie den Betrag von 600 € (ab VZ 2020; s. Anm. 1) im Kj. nicht übersteigen. Nr. 34 betrifft damit Leistungen des ArbG zur Verbesserung der betrieblichen Gesundheitsförderung. Die Vorschrift nimmt dabei dem Wortlaut nach zur sachlichen Eingrenzung der StBefreiung auf die erwähnten Bestimmungen des SGB V Bezug.

Begünstigte Arbeitnehmer sind alle ArbN im stl. Sinn. Die StFreiheit ist auch nicht auf ArbG-Leistungen im Rahmen eines ersten Dienstverhältnisses beschränkt (s. *Niermann*, DB 2009, 138).

In der bis VZ 2018 maßgeblichen Fassung wurde auf §§ 30, 20a SGB V Bezug genommen. Allerdings hatte sich der gesetzliche Rahmen für Gesundheitsförderung, Prävention und betriebliche Gesundheitsvorsorge, um die es in §§ 20 ff. SGB V geht, durch das Präventionsgesetz v. 17.7.2015 (BGBl. I 2015, 1368) verändert. Durch die Neufassung der Nr. 34 (s.o.) wird nun zutr. auf § 20 und § 20b SGB V verwiesen (BRDrucks. 372/18, 46).

Leistungen zur Gesundheitsförderung in Betrieben: Steuerfrei sind Leistungen des ArbG zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben. Diese Leistungen müssen aber hinsicht-

lich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b SGB V genügen.

Was unter Leistungen zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben zu verstehen ist, ergibt sich aus der Befreiungsvorschrift nicht, wohl aber aus §§ 20 und 20b SGB V. Nr. 34 nimmt damit vollumfänglich auf die sozialrechtl. Bestimmungen Bezug (aA zu § 20 SGB V aF FG Bremen v. 11.2.2016 – 1 K 80/15, BB 2016, 870, rkr.). Diese sind, anders als der Wortlaut vermuten lässt, nicht nur eingrenzend von Bedeutung.

Bedeutung von §§ 20, 20b SGB V:

► § 20 SGB V: § 20 Abs. 1 Satz 1 SGB V verpflichtet die Krankenkassen, Leistungen zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken (primäre Prävention) sowie zur Förderung des selbstbestimmten gesundheitsorientierten Handelns der Versicherten (Gesundheitsförderung) bereitzustellen (FG Düss. v. 26.1.2017 – 9 K 3682/15 L, EFG 2017, 732, bestätigt durch BFH v. 21.11.2018 – VI R 10/17, BStBl. II 2019, 404: Bei der Teilnahme an einer „Sensibilisierungswoche“ handelt es sich um eine gesundheitspräventive Maßnahme). Der Spitzenverband Bund der Krankenkassen (Spitzenverband) hat für die Leistungen nach § 20 Abs. 1 SGB V einheitliche Handlungsfelder und Kriterien festzulegen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 SGB V). Er hat außerdem einheitliche Verfahren für die Zertifizierung von Leistungsangeboten durch die Krankenkassen sicherzustellen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 SGB V). Leistungen nach § 20 Abs. 1 SGB V werden ua. als betriebliche Gesundheitsförderung erbracht, und zwar nach § 20b SGB V (§ 20 Abs. 4 Nr. 3 SGB V).

Im Erg. fallen damit gesundheitsfördernde Maßnahmen in Betrieben unter Nr. 34, wenn sie den vom Spitzenverband festgelegten Kriterien entsprechen und zertifiziert sind.

► § 20b SGB V: In § 20b SGB V wird die in § 20 Abs. 4 Nr. 3 SGB V erwähnte betriebliche Gesundheitsförderung näher ausgeführt. Gemäß § 20b Abs. 1 Satz 1 SGB V fördern die Krankenkassen mit Leistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung den Aufbau und die Stärkung gesundheitlicher Strukturen. Für die betriebliche Gesundheitsförderung müssen die in § 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 SGB V aufgeführten Kriterien und Zertifizierungsanforderungen erfüllt sein.

Leitfaden Prävention 2018: Im sog. Leitfaden 2018 Prävention v. 1.10.2018 des Spitzenverbands sind die inhaltlichen Handlungsfelder und die Kriterien für die Leistungen der Krankenkassen in der Primärprävention und der betrieblichen Gesundheitsförderung festgelegt, die entsprechend § 20 Abs. 2 Satz 1 SGB V verbindlich sind. Maßnahmen, die nicht den in diesem Leitfaden dargestellten Kriterien entsprechen, dürfen von den Krankenkassen nicht durchgeführt und gefördert werden. Sie sind auch nicht stfrei, weil sie „hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung“ nicht den Anforderungen der §§ 20, 20b SGB V entsprechen.

Zertifikat: Entsprechen die von den Krankenkassen angebotenen Leistungen den Qualitätskriterien zur primären Prävention und Gesundheitsförderung iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 SGB V bzw. den Vorgaben des Leitfadens 2018, werden sie zertifiziert. Das Zertifikat wird von der Zentralen Prüfstelle Prävention erteilt, der die gesetzlichen Krankenkassen angehören.

Auch die Zertifizierung ist für die Inanspruchnahme der StBefreiung zwingend. Allerdings wird die Zertifizierung für die StBefreiung von bereits vor dem 1.1.2019

begonnenen unzertifizierten Gesundheitsmaßnahmen erst für Sachbezüge gefordert, die nach dem 31.12.2019 gewährt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 6 idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

Barleistungen des Arbeitgebers: Unter die StBefreiung fallen nicht nur vom ArbG in Auftrag gegebene und bezahlte Maßnahmen zur Gesundheitsförderung (Sachleistungen), sondern auch Erstattungen des ArbG an seine ArbN für die von diesen initiierten, extern durchgeführten Maßnahmen (Barzuschüsse; BTDrucks. 16/10189, 47). Voraussetzung ist uE, dass dem ArbG Unterlagen (zum Lohnkonto) überlassen werden, die belegen, dass Maßnahmen iSd. Nr. 34 bzw. der §§ 20, 20a SGB V in Anspruch genommen wurden (vgl. dazu *Niermann*, DB 2009, 138; *Nacke*, DB 2008, 2792).

Nicht steuerbefreit ist nach der Begr. des Gesetzentwurfs die Übernahme bzw. Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios (FG Nds. v. 13.3.2018 – 14 K 204/16, EFG 2018, 942, Az. BFH VI R 14/18). Andererseits soll die StBefreiung aber greifen, wenn durch den ArbG ein Zuschuss für Maßnahmen gewährt wird, die Sportvereine und Fitnessstudios anbieten und die den fachlichen Anforderungen des zitierten Leitfadens gerecht werden (BTDrucks. 16/10189, 47; krit. dazu *Nacke*, DB 2008, 2792).

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn müssen die Leistungen des ArbG erbracht werden. Leistungen, die unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, sind nicht stfrei.

Der BFH hat seine Meinung, was unter dem Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zu verstehen ist, mehrfach geändert (s. dazu auch § 3 Nr. 15, 33, 34a, 37, 46 und § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 oder § 40 Abs. 2 Satz 2; s. auch R 3.33 Abs. 5 LStR). Nach der neuesten Rspr. ist darunter der Arbeitslohn zu verstehen, den der ArbG nur verwendungs- bzw. zweckgebunden leistet. Anders als der normale Arbeitslohn werden idR insbes. die in den genannten StBefreiungsvorschriften genannten Leistungen verwendungsgebunden geleistet (s. im Einzelnen BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BFH/NV 2019, 1401, mwN).

Höchstbetrag: Die StBefreiung ist auf einen jährlichen Höchstbetrag von 600 € (s. Anm. 1) je ArbN beschränkt. Der Höchstbetrag kann allerdings mehrfach in Anspruch genommen werden, wenn der ArbN im Laufe eines Kj. in mehreren Dienstverhältnissen tätig wird (*Niermann*, DB 2009, 138).

Der den Höchstbetrag übersteigende Betrag ist lstopfl., sofern die Maßnahme nicht ohnehin im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG lag (s. dazu Anm. 1).

Bis Veranlagungszeitraum 2018 waren stfrei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des ArbG zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen, soweit sie 500 € im Kj. nicht übersteigen. Die Neuregelung hatte vor allem die Anpassung an die geänderten sozialrechtl. Bestimmungen zum Ziel (s.o. und Anm. 1). Inhaltlich sind die Voraussetzungen für die StBefreiung im Wesentlichen unverändert, sieht man von dem Erfordernis der Zertifizierung ab (s. aber zur Bedeutung des Leitfadens Prävention für die Zeit bis 2018 FG Bremen v. 11.2.2016 – 1 K 80/15, BB 2016, 870, rkr.).

