

§ 3 Nr. 34

[Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

Steuerfrei sind

...

34. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen, soweit sie 500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD,
Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 34

1

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.
- ▶ *ESRG 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 Fahrpreisermäßigungen 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 (Fahrtkosten-

zuschüsse des Arbeitgebers und Job-Ticket) wurde aufgehoben und letztmalig für den VZ 2003 anzuwenden. Mit dieser ungewöhnlichen Maßnahme sollte die Aufhebung der Vorschrift durch das HBeflG 2004 in formell verfassungswidriger Weise best. werden.

Anlass war die Entscheidung des BVerfG v. 8.12.2009 (2 BvR 758/07, BGBl. I 2010, 68). Danach war die durch das HBeflG vorgenommene Änderung des § 45a Abs. 2 Satz 3 PBeflG wegen Mängeln im Gesetzgebungsverfahren verfassungswidrig. Nach Auffassung des Gesetzgebers betraf der festgestellte Verfassungsfehler über den entscheidenden Fall hinaus alle Normen, die durch die sog. Koch-Steinbrück-Liste in das Gesetzgebungsverfahren zum HBeflG 2004 eingeführt worden waren und damit auch Nr. 34. Durch eine formell verfassungsgemäße Bestätigung dieser Normen durch den Gesetzgeber sollte insoweit Rechtssicherheit gewährleistet werden (vgl. im Einzelnen BTDrucks. 17/3632, 1, 3, 9-10).

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.

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.

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 (BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691, mwN; v. 26.7.2007 – VI R 64/06, BStBl. II 2007, 892; 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. Etwas anderes (= eigenbetriebliches Interesse) kann gelten, wenn eine Maßnahme des ArbG einer spezifischen berufsbedingten Beeinträchtigung der Gesundheit entgegenwirken soll (BFH v. 30.5.2001 – VI R 177/99, BStBl. II 2001, 671;

FG Düss. v. 18.4.2013 – 16 K 922/12 L, EFG 2013, 1358, rkr.; s. auch § 19 Anm. 186).

Daraus folgt, dass Nr. 34 grds. konstitutive Bedeutung zukommt.

B. Steuerfreiheit von Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung

2

Steuerbefreit sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen zur Gesundheitsförderung, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen, soweit sie den Betrag von 500 € im Kj. nicht übersteigen. Die Vorschrift nimmt damit zur sachlichen Eingrenzung der StBefreiung auf die erwähnten Bestimmungen des SGB V Bezug.

Bedeutung von §§ 20, 20a SGB V: § 20 SGB V verpflichtet in allgemeiner Form die Krankenkassen, Leistungen zur primären gesundheitlichen Prävention bereitzustellen. Solche Leistungen sollen dazu dienen, den allgemeinen Gesundheitszustand zu verbessern (§ 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V).

§ 20a SGB V verpflichtet – ebenfalls in allgemeiner Form – die Krankenkassen, Leistungen zur Gesundheitsförderung in Betrieben (betriebliche Gesundheitsförderung) zu erbringen.

Welche Leistungen im Einzelnen den Zielen der §§ 20, 20a SGB V entsprechen, folgt aus diesen Vorschriften nicht. Aussagekräftig ist aber insoweit der „Leitfaden Prävention der Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der Krankenkassen“ zur Umsetzung von §§ 20, 20a SGB V (BTDrucks. 16/10189, 47; *Niermann*, DB 2009, 138).

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung: Der erwähnte Leitfaden erwähnt folgende Handlungsfelder:

► *Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands (Primärprävention):*

- Bewegungsgewohnheiten (Reduzierung von Bewegungsmangel, Vorbeugung und Reduzierung spezieller gesundheitlicher Risiken durch verhaltens- und gesundheitsorientierte Bewegungsprogramme),
- Ernährung (Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung, Vermeidung und Reduktion von Übergewicht),
- Stressbewältigung und Entspannung (Förderung individueller Kompetenzen der Belastungsverarbeitung zur Vermeidung stressbedingter Gesundheitsrisiken),
- Suchtmittelkonsum (Förderung des Nichtrauchens, gesundheitsgerechter Umgang mit Alkohol, Reduzierung des Alkoholkonsums).

► *Betriebliche Gesundheitsförderung:*

- arbeitsbedingte körperliche Belastungen (Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparats),
- gesundheitsgerechte betriebliche Gemeinschaftsverpflegung (Ausrichtung der Betriebsverpflegungsangebote an Ernährungsrichtlinien und Bedürfnissen der Beschäftigten, Schulung des Küchenpersonals, Informations- und Motivierungskampagnen),

- psychosoziale Belastung, Stress (Förderung individueller Kompetenzen der Stressbewältigung am Arbeitsplatz, gesundheitsgerechte Mitarbeiterführung),
- Suchtmittelkonsum (rauchfrei im Betrieb, Nüchternheit am Arbeitsplatz).
- ▶ *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 Begründung des Gesetzentwurfs die Übernahme bzw. Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios. 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 obnehin geschuldeten Arbeitslohn* müssen die Leistungen des ArbG erbracht werden (vgl. zu dem Erfordernis § 3 Nr. 33 Anm. 2; s. auch R 3.33 Abs. 5 LStR). Leistungen, die unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, sind nicht stfrei.
- ▶ *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).

Höchstbetrag: Die StBefreiung ist auf einen jährlichen Höchstbetrag von 500 € 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 lstopf., sofern die Maßnahme nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG lag (s. dazu Anm. 1).