

## BFH: Keine Steuerfreiheit von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen nach § 3 Nr. 34 EStG

Mit Präventionsleistungen im Zusammenhang stehende unentgeltliche oder vergünstigte Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen des Arbeitgebers sind regelmäßig nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei. Der BFH schließt sich damit der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 20.04.2021, Rz. 34) an.

### Sachverhalt



Sind die Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei?

Die Klägerin, eine gGmbH, ermöglichte ihren Arbeitnehmern die Teilnahme an sog. Gesundheitstagen, die sie in Kooperation mit der B gGmbH, der C gGmbH und der D gGmbH veranstaltete. Die Unterbringung der Teilnehmer erfolgte während der Gesundheitstage in einem von der B betriebenen Feriencenter oder in einem Hotel eines nicht verbundenen Unternehmens.

Der für die Seminarteilnahme nebst Unterkunft und Verpflegung kalkulierte Preis betrug je Teilnehmer 285 Euro bzw. 280 Euro. Die Arbeitnehmer hatten lediglich einen Eigenanteil in Höhe von 99 Euro zu zahlen; darüber hinausgehende Kosten trug die gGmbH. Die Krankenkassen ordneten den von den Arbeitnehmern gezahlten Eigenanteil als Aufwendungen i.S.d. § 20 SGB V ein und erstatteten (auf Antrag) Beträge zwischen 75 Euro und 99 Euro.

Die gGmbH behandelte die Vorteile aus der vergünstigten Teilnahme an den Gesundheitstagen insgesamt als steuerfreien Arbeitslohn gemäß § 3 Nr. 34 EStG. Während das Finanzamt der Ansicht war, dass die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG sich nicht auf Neben- oder Zusatzleistungen, wie die Kosten der Verpflegung und Unterkunft, erstreckte, hatte das FG entschieden, dass die Veranstaltung der Gesundheitstage als eine einheitliche Maßnahme insgesamt der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG unterliegt.

### Entscheidung

Entgegen der Entscheidung des FG ist der BFH der Auffassung, dass die (geldwerten) Vorteile aus der unentgeltlichen oder vergünstigten Gewährung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei sind. Die Sache wird allerdings an das FG zurückverwiesen, da der BFH aufgrund fehlender Feststellungen des FG zur Höhe der geldwerten Vorteile nicht abschließend entscheiden vermag.

Unterkunfts- und Versorgungsleistungen sind Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Nach dem BFH hat die gGmbH ihren Arbeitnehmern durch die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen anlässlich der Teilnahme an den Gesundheitstagen Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Form von steuerbaren (geldwerten) Vorteilen zugewandt. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der gGmbH als Arbeitgeberin daran, ihren Arbeitnehmern die mit der Teilnahme an den Gesundheitstagen verbundenen Vorteile hinsichtlich Unterkunft

und Verpflegung einzuräumen, bestand nicht, so der BFH.

#### Keine Steuerfreiheit der geldwerten Vorteile nach § 3 Nr. 34 EStG

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die geldwerten Vorteile aus den Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen auch nicht gemäß § 3 Nr. 34 EStG a.F. steuerfrei sind. Nach § 3 Nr. 34 EStG a.F. sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers (beispielsweise) zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands, die bestimmten Anforderungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (vgl. §§ 20 und 20a des SGB V) genügen steuerfrei, soweit sie 500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Nach dem BFH zählen Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen nicht zu diesen Leistungen, da sie weder den allgemeinen Gesundheitszustand der Arbeitnehmer verbessern noch die Gesundheit fördern (vgl. BMF-Schreiben vom 20.04.2021, BStBl. I 2021, S. 700, Rz. 34).

Dies bestätige auch das Sozialversicherungsrecht, auf das die Vorschrift des § 3 Nr. 34 EStG a.F. Bezug nimmt. Es unterscheidet zwischen den in § 20 SGB V geregelten primären Präventionsleistungen und den in § 23 Abs. 2 S. 2 SGB V genannten "übrigen Kosten", die Versicherten im Zusammenhang mit nicht am Wohnort erbrachten allgemeinen Vorsorgeleistungen entstehen. Zu diesen "übrigen Kosten" zählen alle Nebenleistungen zu ambulant erbrachten Vorsorgeleistungen, insbesondere die Kosten für Unterkunft und Verpflegung. An diese Unterscheidung knüpfe § 3 Nr. 34 EStG a.F. an, indem er hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit lediglich auf die Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V Bezug nimmt und die Vorschrift des § 23 SGB V unerwähnt lässt.

#### Keine „einheitliche Maßnahme“ der Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen

Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich die Steuerfreiheit der Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen auch nicht daraus, dass es sich bei den Gesundheitstagen um eine "einheitliche Maßnahme" handelt. Vielmehr habe die Prüfung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiungsvorschrift grundsätzlich für jeden gewährten Vorteil einzeln zu erfolgen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.05.2004, VI R 128/99 und vom 01.09.2021, VI R 21/19).

Nach dem BFH bedeutet dies für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG a.F., dass für jede Zuwendung gesondert zu prüfen ist, ob sie der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands dient, sie vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird und ob sie hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20, 20a SGB V genügt. Lediglich für die Einhaltung des Jahreshöchstbetrags sind sämtliche im Kalenderjahr gewährten entsprechenden Zuwendungen zusammenzurechnen.

Auch dem BFH-Urteil vom 21.11.2018 (VI R 10/17) lasse sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Denn hier wurden die Zuwendungen im Rahmen einer sog. Sensibilisierungswoche lediglich deshalb einheitlich als Arbeitslohn beurteilt, weil aufgrund des dort im konkreten Einzelfall vorliegenden Sachverhalts eine Aufteilung der Zuwendungen in betriebsfunktionale Bestandteile und Elemente mit Vorteilscharakter ausschied, so dass ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Zuwendung sämtlicher Vorteile im Rahmen der Sensibilisierungswoche nicht gegeben war. Dies ändere allerdings nichts daran, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendungen im ganz überwiegenden betrieblichen Eigeninteresse bei gemischt veranlassten Sachzuwendungen an Arbeitnehmer grundsätzlich möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005, VI R 32/03 und vom 21.11.2018, VI R 10/17).

#### **Betroffene Normen**

§ 3 Nr. 34 EStG a.F.

Streitjahre: 2011 - 2014

#### **Anmerkung**

##### Rechtsentwicklung des § 3 Nr. 34 EStG

Dem Streitfall lag die Vorschrift des § 3 Nr. 34 EStG i.d.F. des JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2794) zugrunde. Die Vorschrift wurde durch das JStG 2018 vom 11.12.2018 (BGBl. I 2018, S. 2338) redaktionell an das geänderte SGB V angepasst. Mit dem Dritten Büroentlastungsgesetz vom 22.11.2019 (BGBl. I 2019, S. 1746) wurde der steuerfreie Betrag von 500 Euro auf 600 Euro erhöht.

##### Auffassung der Finanzverwaltung

Nach dem BMF-Schreiben vom 20.04.2021 (BStBl. I 2021, S. 700, Rz. 34) fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG u.a. die mit den Präventionsleistungen im

Zusammenhang stehende Neben- oder Zusatzleistungen (zum Beispiel Verpflegungs-, Reise- und Unterkunftskosten). Der BFH schließt sich mit dem o.g. Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung an.

#### **Vorinstanz**

Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 14.10.2021, 1 K 655/17

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 23.11.2023, [VI R 24/21](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BMF, Schreiben vom 20.04.2021, BStBl. I 2021, S. 700, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 18.05.2004, VI R 128/99

BFH, Urteil vom 01.09.2021, VI R 21/19, BStBl. II 2022, S. 233

BFH, Urteil vom 21.11.2018, VI R 10/17, BStBl. II 2019, S. 404

BFH, Urteil vom 18.08.2005, VI R 32/03, BStBl. II 2006, S. 30

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.