

FG Bremen, Urteil vom 11.02.2016 - 1 K 80/15 (5) - Steuerbefreiung für Arbeitgeberleistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung, Anforderungen an die Erbringer der geförderten Leistungen

Leitsatz

1. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG kann nicht die Erfüllung der im „Leitfaden Prävention“ aufgestellten Voraussetzungen, insbesondere eine besondere Zertifizierung der Anbieter verlangt werden. Vielmehr reicht es aus, wenn die vom Arbeitgeber bezuschussten Maßnahmen Mindestanforderungen an Qualität und Zielgerichtetheit erfüllen. Diese sind jedenfalls dann erfüllt, wenn die betreffenden Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden.

2. Nicht ausreichend ist es dagegen, wenn körperbezogene Dienstleistungen von Anbietern in Anspruch genommen werden, für die die Gesundheitsförderung gegenüber dem Komfortaspekt von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

Tatbestand

Streitig ist das Vorliegen steuerfreier Leistungen der Gesundheitsvorsorge i. S. von § 3 Nr. 34 EStG i. V. m. § 20 SGB V in der bis zum 24. Juli 2015 gültigen Fassung vom 26. März 2007.

Bei der Klägerin, einer GmbH, die als Versicherungsmakler tätig ist, waren in den Streitjahren ... bis ... neun bis zehn Arbeitnehmer beschäftigt.

Diesen zahlte sie folgende Zuschüsse zur Gesundheitsförderung:

Zeitraum	Anbieter	Art der Aufwendung	Betrag-EUR-	Zuschuss-EUR-	Summe-EUR-
...	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact, Wirbelsäulengymnastik)	...	...
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact, Wirbelsäulengymnastik)	...	...	...
...	...	HP/Physiotherapie	...	...
	...	Personal Training zur Haltungsanpassung u. Verbesserung Muskel u. Gelenkfunktionen	...	...
	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact, Wirbelsäulengymnastik)	...	...
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	HP/Physiotherapie	...	...
	...	Massagen	...	...	...
...	...	HP/Physiotherapie	...	...
	...	Massagen	...	...
	...	Massagen	...	...
	...	Massagen	...	...
	...	Massagen	...	...	...
Summe					...

Die Klägerin behandelte diese Zuschüsse lohnsteuerlich als steuerfrei nach § 3 Nr. 34 EStG.

Bei der Klägerin wurde auf Grund der Prüfungsanordnung vom ...vom bis ...eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte fest, dass die jeweiligen

Behandlungskosten ... EUR im Kalenderjahr nicht überstiegen. Nach § 3 Nr. 34 EStG müsse die jeweilige Maßnahme die Anforderungen des § 20a Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Satz 3 SGB V erfüllen. Die Klägerin habe nicht den Nachweis erbracht, dass es sich um solche qualifizierten Anbieter handle. Die Aufwendungen seien bisher nicht besteuert worden, es sei die Versteuerung gemäß § 37b EStG beantragt worden. Sie ermittelte insoweit eine Nachforderung von insgesamt ...EUR (Tz. 2 Bericht über die Lohnsteueraußenprüfung vom ..., Hefter Prüferaufzeichnungen).

Mit Nachforderungsbescheid vom ... wurden die nachgeforderten Abgabebeträge festgesetzt.

Dagegen wurde am ...Einspruch eingelegt. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Klägerin die streitgegenständlichen Aufwendungen zutreffend als steuerfreie Leistungen i.S.v. § 3 Nr. 34 EStG behandelt habe. Der GKV-Spitzenverband habe in Umsetzung seiner in §§ 20 Abs. 1 Satz 3, 21 Abs. 1 Satz 2 SGB V verankerten Verpflichtung den Leitfaden Prävention entwickelt, in dem er die Handlungsfelder und Kriterien zur Umsetzung der §§ 20, 20a SGB V ausdrücklich und umfangreich festgelegt habe. Als Handlungsfeld sei ausdrücklich die Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes (Primärprävention) durch Reduzierung von Bewegungsmangel, Stressbewältigung und Entspannung sowie als weiteres Handlungsfeld die betriebliche Gesundheitsförderung z.B. durch Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparates genannt. Die von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer erbrachten Leistungen seien sämtlich für Maßnahmen auf den genannten Handlungsfeldern erfolgt. Insbesondere Anwendungen wie Massagen und Rückengymnastik dienten der Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen. Physiotherapeutische Leistungen dienten der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsprävention. Für den von der Außenprüfung geforderten zusätzlichen Nachweis über die Qualifikation des Anbieters sei keine Rechtsgrundlage ersichtlich.

Nach der Gesetzesbegründung solle die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG die Bereitschaft des Arbeitgebers erhöhen, seinen Arbeitnehmern Dienstleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes anzubieten und entsprechende Barzuschüsse für die Durchführung derartiger Maßnahmen zuzuwenden. Ausweislich der Gesetzesbegründung habe der Gesetzgeber den Verweis auf das SGB V offensichtlich auf die im Leitfaden Prävention des GKV-Spitzenverbandes aufgeführten Leistungen beschränkt, um eine sinnvolle sachliche Eingrenzung der Steuerbefreiung zu gewährleisten. Nirgendwo in den Gesetzesmaterialien sei erwähnt, dass alle Voraussetzungen, die der GKV-Spitzenverband in seinem Leitfaden unter dem Aspekt „Erstattung der Leistung durch die gesetzliche Krankenkasse“ nenne, erfüllt sein müssten. Es sei selbstverständlich, dass die Voraussetzungen in krankensicherungsrechtlicher Hinsicht deutlich strenger gefasst sein müssten als bei einer auf ... EUR begrenzten Steuerbefreiungsvorschrift.

Die Nachweisanforderungen der Außenprüfung liefen dem Gesetzeszweck zuwider. Das Ziel der Erhöhung der Bereitschaft des Arbeitgebers zur Kostenerstattung werde nur erreicht, wenn ihm keine unverhältnismäßigen Zusatzpflichten zur Prüfung der vom einzelnen Arbeitnehmer in Anspruch aufgenommenen Leistungen aufgebürdet würden. Ausreichend sei die Vorlage einer Rechnung, aus der die gesundheitsfördernde Maßnahme ersichtlich sei. Die Seriosität des Anbieters sei auf offensichtliche Auffälligkeiten und Bedenken zu überprüfen. Vorliegend gehörten alle Anbieter therapeutischen Berufsgruppen an. Die erbrachten Leistungen seien gesundheitsfördernd. Eine weitergehende Prüfung der Qualität des Anbieters sei unzumutbar. Der zeitliche und personelle Aufwand stehe zu den für den Arbeitgeber zu

erwartenden Steuervorteilen in keinem Verhältnis. Eine solche Gesetzesauslegung könne zur Einstellung jedweder Förderung der Arbeitnehmer im Bereich Prävention und Gesundheitsförderung durch die Arbeitgeber führen.

Auch sei die praktische Durchführbarkeit einer Prüfung der Anbieterqualifikation fraglich. Der von der Außenprüfung geforderte Nachweis sei wegen mangelnder Mitwirkungsbereitschaft der gesetzlichen Krankenkassen nicht möglich. Die Klägerin habe erfolglos über ihren Steuerberater versucht, für drei Rechnungen über an drei bei der ... versicherte Arbeitnehmer erbrachte gesundheitsfördernde Maßnahmen von dort eine Anerkennung der Qualifizierung der jeweiligen Anbieter zu erhalten. Die ... habe dies unter Hinweis auf das Risiko einer Regresspflicht gegenüber den Arbeitgebern abgelehnt.

Weder der Gesetzgeber noch die beteiligten und betroffenen Institutionen und Verbände wie z.B. die ... und der .. Bundesverband hielten den Nachweis einer Zertifizierung des Anbieters einer gesundheitsfördernden Maßnahme für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 34 EStG für erforderlich. Denn diese Steuerbefreiungsnorm solle gerade kleinen und mittleren Unternehmen eine unkomplizierte Gesundheitsförderung ihrer Mitarbeiter ermöglichen und hierfür einen Anreiz bieten. Diese Intention werde durch das Abstellen auf formale Nachweispflichten vollständig ausgehebelt.

Mit Einspruchsentscheidung vom ... wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Die von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer gezahlten Zuschüsse für die allgemeine Gesundheitsförderung seien nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei. Diese Bestimmung nehme Bezug auf § 20 SGB V. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung und der Bezuschussung durch die Krankenkassen seien einheitlich gesetzlich geregelt. Die Ausführungsbestimmungen zu § 20 SGB V befänden sich im „Leitfaden Prävention“ des GKV Spitzenverbandes vom 21. Juni 2000 in der Fassung vom 27. August 2010.

Im „Leitfaden Prävention“ seien nicht nur die Handlungsfelder für die Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes genannt, sondern zu jedem Handlungsfeld sei die geforderte Anbieterqualifikation genau beschrieben. Es bedürfe nicht nur der entsprechenden Grundausbildung als Arzt, Physiotherapeut, Sport- oder Gymnastiklehrer usw., sondern jeweils einer Zusatzqualifikation für den jeweiligen Problembereich und Einweisung in das durchzuführende Gesundheitsprogramm. Die entsprechenden Nachweise der Teilnahme, der begünstigten Maßnahme und der Qualifikation seien zum Lohnkonto zu nehmen (§ 41 Abs. 1 EStG). Die Form der Erbringung des Nachweises ergebe sich auch dem Anhang zum Leitfaden Prävention, Pkt. 7.3, S. 106.

Im Streitfall sei die Zertifizierung der Anbieter nicht nachgewiesen worden. Weiterhin seien in erheblichem Umfang Massagen und „strukturelle Körpertherapie“ bezuschusst worden. Diese Maßnahmen fielen nicht unter die Primärprävention nach § 20 Abs. 1 SGB V. Insoweit werde auf das „Arbeitgebermerkblatt betriebliche Gesundheitsförderung“ des GKV Spitzenverbandes verwiesen.

Die Klage ist am ... erhoben worden. Neben der Wiederholung ihres Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren führt die Klägerin weiter aus:

Weder die Krankenkassen und der GKV Spitzenverband noch das Bundesgesundheitsministerium verwiesen auf eine Verpflichtung des Arbeitgebers zum Nachweis der Zertifizierung des Trainers bzw. des gesundheitsfördernden Angebots. Der

BKK Bundesverband problematisiere lediglich die Übernahme von Mitgliedsbeiträgen in Sportvereinen und Fitnessstudios (Hinweis auf Internet-Beitrag „BKK 24, Steuerfreiheit bis 500 Euro pro Arbeitnehmer“). In einem aktuellen Internet-Beitrag des GKV-Spitzenverbandes werde nicht der Nachweis einer Zertifizierung durch die Krankenkasse, sondern lediglich ein staatlich anerkannter Berufs- oder Studienabschluss im jeweiligen Handlungsfeld nebst entsprechender Berufserfahrung gefordert (Hinweis auf Internet-Beitrag GKV-Spitzenverband 01/2015.). Auch das Bundesgesundheitsministerium weise in einem aktuellen Internetbeitrag auf die steuerlichen Vorteile der betrieblichen Gesundheitsförderung hin, ohne zu erwähnen, dass eine Zertifizierung erforderlich sei (Hinweis auf Internet-Beitrag). Auch die IHK Baden-Württemberg weise die Mitgliedsfirmen nicht darauf hin, dass eine Zertifizierung erforderlich sei (Hinweis auf Internet-Beitrag IHK Baden-Württemberg).

Für die steuerrechtliche Beurteilung lasse sich aus der Regelung in § 3 Nr. 34 EStG, wonach die vom Arbeitgeber zusätzlich erbrachten Leistungen zur Gesundheitsförderung hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen müssten, nicht ableiten, dass ein Zertifizierungserfordernis bestehe. Aus dem Arbeitgebermerkblatt des GKV-Spitzenverbandes lasse sich nicht das Erfordernis einer formalen Zertifizierung ableiten. Zudem existiere dieses Merkblatt, das erstmals konkrete Anforderungen aufführe, erst seit Januar 2015.

Eine Begünstigung der Leistungen des B. scheidet nicht von vornherein aus, da auch dort medizinische Massagen und osteopathische Behandlungen erbracht würden. Massagen seien bei Mitarbeitern mit Bildschirmarbeitsplatz grundsätzlich begünstigungsfähig i. S. v. § 3 Nr. 34 EStG.

Die Klägerin beantragt,

den Nachforderungsbescheid vom ... in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... in der Weise zu ändern, dass der Nachforderungsbetrag von ... EUR um ... EUR auf ... EUR reduziert wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält an seiner Einspruchsentscheidung fest und führt weiter aus, dass die Zertifizierung der Anbietenden eine der Grundanforderungen der §§ 3 Nr. 34 EStG, 20 Abs. 1 SGB V und 20a SGB V sei. Es treffe nicht zu, dass die einschlägigen Merkblätter oder Leitfäden nicht auf das Zertifizierungserfordernis als Voraussetzung für die Steuerfreiheit hinwiesen. Insbesondere das Arbeitgebermerkblatt des GKV Spitzenverbandes, das bereits im August ... veröffentlicht worden sei, verweise auf Seite 2 unter „Allgemeine Anforderungen an Anbieterinnen und Anbieter unter Pkt. 3 auf die „Zusatzqualifikation und Nachweis über Einweisung in das jeweilige Programm“. Es sei davon auszugehen, dass viele der von den Arbeitnehmern der Klägerin genutzten Anbieter nicht zertifizierungsfähig seien. Insbesondere Leistungen von Fitnessstudios seien nur unter ganz eingeschränkten Voraussetzungen begünstigt. Eine Begünstigung des „B.“ scheidet von vornherein aus.

Die die Klägerin betreffenden Steuerakten (1 Bd. Sonderakten Rechtsbehelfsakten, 1 Hefter Prüferaufzeichnungen) haben vorgelegen. Ihr Inhalt ist, wie der der Gerichtsakten, Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen, soweit die Entscheidung darauf beruht. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet.

Der Nachforderungsbescheid vom ... ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Nachforderungsbetrag ... EUR übersteigt.

Gemäß § 3 Nr. 34 EStG sind steuerfrei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands 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.

§ 20 Abs. 1 SGB V in der für die Streitjahre ... bis .. gültigen Fassung vom 26. März 2007 (a. F.) lautet: „Die Krankenkasse soll in der Satzung Leistungen zur primären Prävention vorsehen, die die in den Sätzen 2 und 3 genannten Anforderungen erfüllen. Leistungen zur Primärprävention sollen den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheit von Gesundheitschancen erbringen. Der Spitzenverband Bund der Krankenkassen beschließt gemeinsam und einheitlich unter Einbeziehung unabhängigen Sachverständes prioritäre Handlungsfelder und Kriterien für Leistungen nach Satz 1, insbesondere hinsichtlich Bedarf, Zielgruppen, Zugangswegen, Inhalten und Methodik.“

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs (Bundestags-Drucksache 16/10189, S. 47) soll die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG „die Bereitschaft des Arbeitgebers erhöhen, seinen Arbeitnehmern Dienstleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung anzubieten und entsprechende Barzuschüsse für die Durchführung derartiger Maßnahmen zuzuwenden.“ Weiter heißt es dort: „Zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung wird auf die Vorschriften des SGB V Bezug genommen. Unter die Steuerbefreiung fallen insbesondere die Leistungen, die im Leitfaden Prävention der Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der Krankenkassen aufgeführt sind.“ Während nach der Begründung die Übernahme bzw. Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios nicht steuerbefreit ist, soll die Steuerbefreiung dann Anwendung finden, wenn durch den Arbeitgeber ein Zuschuss für Maßnahmen gewährt wird, die Fitnessstudios oder Sportvereine anbieten und die den fachlichen Anforderungen des Leitfadens Prävention gerecht werden.

1. Damit Leistungen eines Arbeitgebers, zu denen auch Zuschüsse für extern durchgeführte Maßnahmen gehören, nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei sind, muss es sich zunächst um Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands oder der betrieblichen Gesundheitsförderung handeln.

Bei den Leistungen an ihre Arbeitnehmer, deren Kosten die Klägerin übernommen hat, handelt es sich offensichtlich um Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands.

2. Um steuerfrei nach § 3 Nr. 34 EStG zu sein, müssen die Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des § 20 SGB V a. F. genügen.

§ 20 Abs. 1 Satz 1 SGB V a. F. sieht die Erbringung von „Leistungen zur primären Prävention“ vor. Diese Leistungen sind in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung des SGB V gesetzlich nicht näher definiert. Eine Legaldefinition des Begriffs „primäre Prävention“ wurde erst durch § 20 Abs. 1 Satz 1 SGB V in der ab 25. Juli 2015 gültigen Fassung vom 17. Juli 2015 (n. F.) in das SGB V aufgenommen. Danach handelt es sich bei primärer Prävention um die „Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken“. Es spricht nichts dagegen, dieses Begriffsverständnis auch für die im Streitfall vorzunehmende Beurteilung zu Grunde zu legen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V a. F. sollen Leistungen zur Primärprävention den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern. Diese Bestimmung des Leistungszwecks entspricht der Regelung in § 3 Nr. 34 EStG. Weitere sachliche Anforderungen an die Leistungen zur Primärprävention enthält § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V a. F. selbst nicht, sondern verweist für die Konkretisierung dieser allgemeinen Anforderungen für die Leistungserbringung durch die Krankenkassen auf untergesetzliche Regelwerke. Es heißt in § 20 Abs. 1 Satz 3 SGB V a. F.: „Der Spitzenverband Bund der Krankenkassen beschließt gemeinsam und einheitlich unter Einbeziehung unabhängigen Sachverständigen prioritäre Handlungsfelder und Kriterien für Leistungen nach Satz 1, insbesondere hinsichtlich Bedarf, Zielgruppen, Zugangswegen, Inhalten und Methodik.“ In Wahrnehmung dieses Auftrags ist zunächst durch die damaligen Spitzenverbände der Krankenkassen und später durch den heutigen GKV-Spitzenverband der „Leitfaden Prävention“ beschlossen worden, der in den Streitjahren 2011 bis 2013 in der Fassung vom 27. August 2010 vorlag.

Der Gesetzesbegründung zu § 3 Nr. 34 EStG (Bundestags-Drucksache 16/10189, S. 47) ist zu entnehmen, dass die Bezugnahme in § 3 Nr. 34 EStG auf die §§ 20 und 20a SGB V „zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung“ erfolgte. Allerdings beschränkt sich der Gesetzeswortlaut des § 20 SGB V a. F. zur Bestimmung der Leistungen der Krankenkassen auf den Begriff der „Primärprävention“. Entgegen dem Wortlaut des § 3 Nr. 34 EStG sind Anforderungen zur Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit dieser Leistungen in § 20 SGB V a. F. nicht normiert. Nach der Gesetzesbegründung fallen unter die Steuerbefreiung „insbesondere die Leistungen, die im Leitfaden Prävention der Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der Krankenkassen aufgeführt sind.“ Die Verwendung des Wortes „insbesondere“ zeigt, dass der Gesetzgeber den „Leitfaden Prävention“ nicht als abschließenden Katalog der steuerfreien Maßnahmen ansah, sondern es für möglich hielt, dass auch dort nicht aufgezählten Maßnahmen steuerfrei sein können (vgl. Bechtold/Hilbert, NWB 2009, 2946). Dass der Gesetzgeber von einem weiten Verständnis der Gesundheitsleistungen durch den Arbeitgeber ausging, zeigt sich auch daran, dass in der Gesetzesbegründung näher ausgeführt ist, dass Mitgliedsbeiträge an Sportvereine und Fitnessstudios nicht steuerbefreit seien, während Zuschüsse an diese Institutionen befreit seien, wenn von diesen Maßnahmen angeboten würden, die den fachlichen Anforderungen des Leitfadens Prävention gerecht würden.

Dem Verweis auf die §§ 20 und 20a SGB V in § 3 Nr. 34 EStG zur Bestimmung der Anforderungen an Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit der Gesundheitsleistungen können jedoch in Ermangelung unmittelbar im Gesetz bestimmter materieller Anforderungen an die Leistungen der Gesundheitsförderung keine weiteren Einschränkungen für die Begrenzung der Steuerbefreiung entnommen werden. Insoweit kann nicht auf den „Leitfaden Prävention“ zurückgegriffen werden. Dies wäre mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren (Fissenewert, in Frottscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 34 EStG, Rz. 6, Stand: 13.01.2010). Zu beachten ist der Parlamentsvorbehalt, unter den im

Steuerrecht die grundlegenden Merkmale wie Steuerschuldner, Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage und Steuersatz fallen (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011 X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/ Seiler, EStG, § 51 Rz B 31; Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 3 Rn. 50). Zu diesen grundlegenden Merkmalen zählen auch Steuerbefreiungen (vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, Rn. 235). Im Übrigen würde die Steuerbefreiungsvorschrift durch die Bezugnahme auf untergesetzliche sozialrechtlichen Regelungen unüberschaubar und schwer praktikabel (vgl. Wagner in Heuermann/Wagner, LohnsSt, 54. EL Juli 2015, D. Arbeitslohn Rn. 128).

Unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks, der nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 16/10189, S. 47) darin besteht, „die Bereitschaft des Arbeitgebers (zu) erhöhen, seinen Arbeitnehmern Dienstleistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes sowie zur betrieblichen Gesundheitsförderung anzubieten und entsprechende Barzuschüsse für die Durchführung derartiger Maßnahmen zuzuwenden“, kann daher für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht die Erfüllung der im „Leitfaden Prävention“ aufgestellten Voraussetzungen, insbesondere eine besondere Zertifizierung der Anbieter verlangt werden. Vielmehr reicht es aus, wenn die vom Arbeitgeber bezuschussten Maßnahmen Mindestanforderungen an Qualität und Zielgerichtetheit erfüllen (vgl. Fissenewert, in Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 34 EStG, Rz. 6, Stand: 13.01.2010). Diese sind jedenfalls dann erfüllt, wenn die betreffenden Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden. Bei ihnen handelt es sich um Fachkräfte mit einer Qualifikation, die einen Bezug zu Gesundheit und Prävention aufweist. Nicht ausreichend ist es dagegen, wenn körperbezogene Dienstleistungen von Anbietern in Anspruch genommen werden, für die die Gesundheitsförderung gegenüber dem Komfortaspekt von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

Die Defizite der bisherigen gesetzlichen Regelung hat auch der Gesetzgeber erkannt und eine umfassende Änderung der gesetzlichen Regelung der Präventionsleistungen durch das Präventionsgesetz im Jahre 2015 vorgenommen, die sich auch auf die Prüfung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG auswirkt. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung sind in § 20 SGB V n. F. detaillierte Anforderungen an die von den Krankenkassen zu erbringenden Präventionsangebote und ein Zertifizierungsverfahren bestimmt worden. In der amtlichen Begründung (BT-Drucksache 18/4282, S. 26) heißt es zur Neuregelung: „Darüber hinaus erleichtert die vorgesehene Zertifizierung von Leistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung die Anwendung der Steuerfreibetragsregelung des § 3 Nummer 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zertifizierte Präventionsangebote genügen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des neuen § 20 Absatz 2 Satz 1 SGB V und erfüllen folglich die qualitativen Anforderungen des Steuerfreibetrags nach § 3 Nummer 34 EStG, so dass insoweit die bislang erforderliche Einzelfallprüfung durch die Finanzämter entfällt.“

Die folgenden von der Klägerin unterstützten Maßnahmen zur Gesundheitsförderung ihrer Arbeitnehmer erfüllen die für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG bestehenden Mindestanforderungen:

Zeitraum	Anbieter	Art der Aufwendung	Betrag- EUR-	Zuschuss- EUR-	Summe- EUR-
...	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact,	...	...

		Wirbelsäulengymnastik)			
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact, Wirbelsäulengymnastik)	...	...	...
...	...	HP/Physiotherapie	...	...
	...	Personal Training zur Haltungsanpassung u. Verbesserung Muskel u. Gelenkfunktionen	...	...
	...	Kurse (Bauch-Rücken Compact, Wirbelsäulengymnastik)	...	...
	...	Strukturelle Körpertherapie	...	...
	...	HP/Physiotherapie	...	...	...
...	...	HP/Physiotherapie	...	...
	...	Massagen	...	...	...
Summe			...	...	...

Denn die Anbieter dieser Maßnahmen (Physiotherapeuten, Heilpraktikerin, qualifizierte Fitnesstrainer) sind für die Erbringung von Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes qualifiziert. Diesem Zweck dienen auch die von ihnen erbrachten Leistungen (Gymnastik-Kurse, strukturelle Körpertherapie, physiotherapeutische Leistungen, Personal Training und Massagen).

Demgegenüber ist nicht ersichtlich, dass die durch das B. ., einer Einrichtung für Dienstleistungen im Bereich Wellness, für Mitarbeiter der Klägerin erbrachten Massagen der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes dienen. Auch wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Leistungen des B. für den Gesundheitszustand der Arbeitnehmer der Klägerin positive Wirkungen gehabt haben, so ist doch zu berücksichtigen, dass diese Leistungen durch einen Anbieter erbracht worden sind, der weder für den Bereich Therapie noch für den Bereich Sport qualifiziert ist. Entsprechend wird auch auf der Internet-Seite (...) mit dem Wellness-Aspekt geworben. Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist insoweit ausgeschlossen.

Die Klägerin hat Zuschüsse zu Aufwendungen ihrer Mitarbeiter für Leistungen des B. in Höhe von ... EUR im Jahr ... und ... EUR (insgesamt ... EUR) als steuerfrei behandelt, die die Anforderungen des § 3 Nr. 34 EStG nicht erfüllen. Die auf diese Leistungen entfallende Lohnsteuer beträgt unter Anwendung des Pauschsteuersatzes von 30% (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG) ... EUR, der Solidaritätszuschlag (5,5%) ... EUR und die pauschale Kirchensteuer (7%) ... EUR, so dass der auf diese Leistungen entfallende Nachforderungsbetrag in der Summe ... EUR beträgt. Hinzu kommt der unstreitige Teilbetrag der Nachforderung in Höhe von ... EUR, so dass sich der Gesamtbetrag auf ... EUR beläuft.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren ergibt sich aus § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.