

§ 3 Nr. 34a [Arbeitgeberleistungen zur Betreuung von Kindern und pflegebedürftigen Angehörigen]

idF des ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

Steuerfrei sind

...

34a. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers

- a) an ein Dienstleistungsunternehmen, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt sowie
- b) zur kurzfristigen Betreuung von Kindern im Sinne des § 32 Absatz 1, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten oder pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassenden Gründen notwendig ist, auch wenn sie im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfindet, soweit die Leistungen 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

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

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 34a 1

B. Erläuterungen zu Nr. 34a: Steuerfreiheit von Beratungs- und Vermittlungsleistungen und Betreuungsleistungen durch den Arbeitgeber

I. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen	2	II. Beratungs- und Vermittlungsleistungen (Buchst. a)	3
		III. Betreuungsleistungen (Buchst. b)	4

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 34a 1

Grundinformation: Die Vorschrift stellt neben Leistungen des ArbG an Dienstleistungsunternehmen, die ArbN im Zusammenhang mit der Betreuung von Kindern bzw. pflegebedürftigen Angehörigen beraten bzw. Vermittlungsdienste leisten, auch die Übernahme von Betreuungskosten durch den ArbG stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 34a:

- ▶ *ZollkodexAnpG v. 22.12.2014* (BGBl. I 2014, 2417): Die Vorschrift ist neu in den Katalog des § 3 eingefügt worden. Sie ist ab VZ 2015 anwendbar.

Bedeutung der Nr. 34a: Wie im Fall von § 3 Nr. 33 hat die Vorschrift konstitutive Bedeutung (Sozialzweckbefreiung), da die in Nr. 34a genannten Leistungen des ArbG Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind (s. § 3 Nr. 33 Anm. 1; s. auch § 3 Nr. 34 Anm. 1).

Geltungsbereich der Nr. 34a:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“, „Arbeitnehmer“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nr. 34a nur auf ArbN (s. § 3 Nr. 33 Anm. 1).
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 34a gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Einschränkung

Verhältnis der Nr. 34a zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 33:* Wie im Fall von § 3 Nr. 33 soll auch Nr. 34a zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie beitragen helfen (BRDruks. 432/14, 44). Während aber § 3 Nr. 33 Leistungen des ArbG zur Unterstützung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern im Kindergarten oder vergleichbaren Einrichtungen betrifft, ist Nr. 34a nicht auf diese Art der Kinderbetreuung beschränkt.
- ▶ *Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5:* Satz 1 dieser Vorschrift scheint bei der Formulierung von Nr. 34a Pate gestanden zu haben. Allerdings geht es hier – anders als bei § 10 Abs. 1 Nr. 5 – nicht um den Abzug von Betreuungskosten als SA sondern um die stl. Behandlung solcher vom ArbG aufgebracht Kosten.

B. Erläuterungen zu Nr. 34a: Steuerfreiheit von Beratungs- und Vermittlungsleistungen und Betreuungsleistungen durch den Arbeitgeber

2 I. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen

Steuerfrei sind die unter Buchst. a und b der Vorschrift genannten Leistungen, die Zuwendungen iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 darstellen. Die Leistungen sind jedoch nur stfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Eine entsprechende Einschränkung sehen auch § 3 Nr. 11a, 15, 33, 34a und 46 vor, so dass auf die entsprechenden Kommentierungen verwiesen wird (s. etwa § 3 Nr. 15 Anm. 2 und § 3 Nr. 33 Anm. 2). Eine Gehaltsumwandlung führt demnach nicht zur StBefreiung.

3 II. Beratungs- und Vermittlungsleistungen (Buchst. a)

Steuerfrei sind ArbG-Leistungen zugunsten eines Dienstleistungsunternehmens,

- das den ArbN hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder
- pflegebedürftigen Angehörigen

berät oder hierfür Betreuungspersonal vermittelt. Die StFreiheit ist der Höhe nach – anders als im Fall von Buchst. b (s. Anm. 4) – nicht auf einen Höchstbetrag beschränkt (Seifert, DStZ 2014, 837).

Dienstleistungsunternehmen: Es geht um Leistungen des ArbG an ein Dienstleistungsunternehmen, das beratend bzw. vermittelnd tätig wird. Der Begriff „Dienstleistungen“ entspricht dem in § 8 Abs. 3 (s. § 8 Anm. 158; s. auch § 3 Nr. 38 Anm. 2). „Dienstleistungen“ bezeichnen Leistungen, die in Form von Tätigkeiten gegenüber Dritten erbracht werden. Geschuldet wird entweder allein die Tätigkeit (Dienstvertrag) oder aber auch ihr Arbeitserfolg (Werkvertrag), soweit dieser unkörperlicher Art ist.

Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen: Die Leistungen des Dienstleistungsunternehmens müssen sich auf die Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen beziehen.

- ▶ *Betreuung:* Der Begriff der Betreuung umfasst die Maßnahmen der Personensorge (s. § 3 Nr. 33 Anm. 2).
- ▶ *Kinder:* Es gilt der Kindbegriff des § 32 Abs. 1. Die Vorschrift betrifft – anders als im Fall von § 3 Nr. 33 (s. § 3 Nr. 33 Anm. 2) – auch bereits schulpflichtige Kinder. Es gibt keine Altersbegrenzung (zu Buchst. b s. Anm. 4).
- ▶ *Pflegebedürftige Angehörige:* Das Gesetz enthält keine Voraussetzungen oder Einschränkungen hinsichtlich eines Grads der Pflegebedürftigkeit (s. auch § 35a Anm. 14). Der Begriff der Pflegebedürftigkeit ist in § 14 SGB XI definiert: Er kommt auch hier zur Anwendung (s. auch § 3 Nr. 36 Anm. 26). Zum Begriff des Angehörigen s. § 15 AO (§ 3 Nr. 36 Anm. 28).

Beratung und Vermittlung: Das Dienstleistungsunternehmen muss die ArbN hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen beraten oder entsprechende Vermittlungsdienste leisten. Ziel soll es zB sein, Beschäftigten, die nach einer Elternzeit wieder in den Beruf zurückkehren, den Wiedereinstieg zu ermöglichen oder ArbN, die pflegebedürftige Angehörige betreuen, entsprechend zu unterstützen (BRDrucks. 432/14, 44).

Die StFreiheit soll auch Dienstleistungen, also Betreuungsleistungen, umfassen, die von Fremdfirmen angeboten und durch den ArbG beauftragt werden (BRDrucks. 432/14, 44). Diese Auslegung ist uE mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbar. Danach sind nämlich nur Beratungs- und Vermittlungsleistungen einer Fremdfirma (Dienstleistungsunternehmen) begünstigt, nicht aber deren eigene Betreuungsleistungen (s. aber zu Buchst. b Anm. 4).

III. Betreuungsleistungen (Buchst. b)

4

Neben den Beratungs- und Vermittlungsleistungen gem. Buchst. a sind auch Leistungen des ArbG zur kurzfristigen Betreuung stfrei. Auch diese müssen allerdings zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (s. Anm. 2). Zudem sind diese Leistungen auf einen Höchstbetrag beschränkt.

Kurzfristige Betreuung: Was unter einer „kurzfristigen“ Betreuung (s. Anm. 3) zu verstehen ist, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. In Anlehnung an eine entsprechende Formulierung in § 40a Abs. 1 Satz 2 ist eine kurzfristige Betreuung anzunehmen, wenn sie nur gelegentlich und nicht regelmäßig wiederkehrend erfolgt (§ 40a Anm. 25 ff.).

Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers: Die Vorschrift setzt Leistungen zur Betreuung eines Kindes des ArbN iSd. § 32 Abs. 1 voraus. Das Kind darf jedoch das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet

haben oder wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten (s. § 32 Anm. 118). Nr. 34a Buchst. b verlangt – anders als § 10 Abs. 1 Nr. 5 – nicht ausdrücklich, dass das Kind zum Haushalt des ArbN gehört (§ 10 Anm. 143).

► *Pflegebedürftige Angehörige*: Siehe Anm. 3.

Betreuung ist notwendig: Die Betreuung muss aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen notwendig, dh. erforderlich sein. Zwingend ist die Betreuung, wenn sie unausweichlich bzw. unvermeidbar ist. Sie muss zudem aus beruflich und nicht aus privat veranlassten Gründen notwendig sein. Berufliche Gründe sind etwa bei dienstlich veranlassten Fortbildungsmaßnahmen oder bei Einsatz zu außergewöhnlichen Dienstzeiten des ArbN anzunehmen. Berufliche Gründe sind dagegen nicht anzunehmen, wenn etwa die Krankheit eines Kindes bzw. pflegebedürftigen Angehörigen die Betreuung erforderlich macht (aA BRDrucks. 432/14, 45).

Privater Haushalt: Die Betreuung, um deren Kosten es geht, darf auch im privaten Haushalt des ArbN erfolgen. Demgegenüber betrifft § 3 Nr. 33 ausdrücklich nur Aufwendungen für Betreuung in öffentlichen Einrichtungen.

Freibetrag: Die StBefreiung im Fall des Buchst. b ist auf einen jährlichen Höchstbetrag von 600 € je ArbN beschränkt. Der den Höchstbetrag übersteigende Betrag ist stpfl. (s. auch § 3 Nr. 34 Anm. 2). Der Höchstbetrag kann nur einmal in Anspruch genommen werden, auch wenn der ArbN im Kj. mehrere Dienstverhältnisse unterhält.