

§ 3 Nr. 33

[Arbeitgeberleistungen zur Kinderbetreuung]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

33. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen;

...

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 33

1

Grundinformation der Nr. 33: Leistungen des ArbG zur Betreuung der nicht schulpflichtigen Kinder seiner ArbN sind idR stbarer Arbeitslohn. Nr. 33 stellt diese Leistungen grundsätzlich stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 33:

► *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung für das Gehalt und die Bezüge, die von dem Europarat an bestimmte Beamte gezahlt werden.

► *EStRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufhebung ua. auch der Nr. 33 wegen rein deklaratorischer Bedeutung. In den VZ 1975 bis 1991 war Nr. 33 nicht besetzt.

► *StÄndG 1992 v. 25.2.1992* (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Nach der neu eingefügten Nr. 33 sind ArbG-Leistungen zur Unterbringung von nicht schulpflichtigen Kindern der ArbN in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen stfrei.

► *StandOG v. 13.9.1993* (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Neufassung der StBefreiung von ArbG-Leistungen zur Kinderbetreuung.

Bedeutung der Nr. 33: Nr. 33 hat uE eher konstitutive Bedeutung, da die ArbG-Leistungen zur Kinderbetreuung regelmäßig Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind (zur Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Vorteil im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vgl. BFH v. 11.4.2006 – VI R 60/02, BStBl. II 2006, 691). Die Beschränkung der StBefreiung auf ArbN verstößt nach Meinung des BFH nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 5.7.2012 – III R 80/09, BStBl. II 2012, 816).

Geltungsbereich der Nr. 33:

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitnehmer“, „Arbeitgeber“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der

Anwendungsbereich der Nr. 33 nur auf ArbN (BFH v. 5.7.2012 – III R 80/09, BStBl. II 2012, 816).

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 33 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Einschränkung.

2

**B. Erläuterungen zu Nr. 33:
Steuerfreiheit der Arbeitgeberleistungen zur
Unterbringung und Betreuung von Kindern der
Arbeitnehmer**

Leistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen:

► *Leistungen des Arbeitgebers:* Die StBefreiung beschränkt sich auf ArbG-Leistungen zur Unterbringung und Betreuung. Dazu zählt zum einen die Zurverfügungstellung eines betriebseigenen Kindergartens oder einer vergleichbaren betrieblichen Einrichtung in Form von Sachbezug. Die Vorschrift bezieht sich ferner auf Barzuwendungen an betriebsfremde Einrichtungen. Steuerfrei ist aber auch der Ersatz von Kosten, die den ArbN durch die Unterbringung und Betreuung ihrer Kinder in betriebsfremden Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen entstehen. Die ArbN müssen jedoch die Ersatzleistungen (Barzuwendungen) zweckgerecht verwenden (vgl. R 3.33 Abs. 4 Satz 2 LStR). Die StFreiheit kommt auch zur Anwendung, wenn der nicht beim ArbG beschäftigte Elternteil die Aufwendungen trägt (R. 33 Abs. 1 Satz 2 LStR).

► *Leistungen zur Unterbringung:* Bei den Leistungen zur Unterbringung von Kindern handelt es sich regelmäßig um solche, die die Unterkunft und Verpflegung betreffen.

► *Leistungen zur Betreuung:* Zur Begriffsbestimmung kann auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 Bezug genommen werden. Betreuung eines Kindes ist eine Maßnahme der Personensorge. Gemeint sind hier allein Maßnahmen der behütenden bzw. beaufsichtigenden Betreuung. Soweit deshalb ArbG-Leistungen auch den Unterricht eines Kindes ermöglichen, sind diese nicht stfrei, sondern stpfl. Arbeitslohn (vgl. R 3.33 Abs. 2 Sätze 5 und 6 LStR). Nicht stfrei sind auch Leistungen für die Vermittlung einer Unterbringungs- und Betreuungsmöglichkeit durch Dritte (R 3.33 Abs. 1 Satz 3 LStR).

► *Nicht schulpflichtige Kinder:* Ob ein Kind schulpflichtig ist, ergibt sich letztlich aus dem jeweiligen landesrechtl. Schulgesetz (FG Ba.-Württ. v. 20.4.2005 – 2 K 51/03, EFG 2005, 1172, rkr.; vgl. im Übrigen R 3.33 Abs. 3 Satz 3 LStR).

► *Kindergärten oder vergleichbare Einrichtungen:* Es ist gleichgültig, ob es sich um eine betriebliche oder außerbetriebliche Einrichtung handelt. Nach Auffassung der FinVerw. sind vergleichbare Einrichtungen Schulkindergärten, Kindertagesstätten, Kinderkrippen, Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagespflegestellen (R 3.33 Abs. 2 Satz 2 LStR). Die alleinige Betreuung im Haushalt, zB durch Kinderpflegerinnen, Hausgehilfinnen oder Familienangehörige, soll nicht genügen (R 3.33 Abs. 2 Satz 4 LStR; uE fraglich).

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen:

Eine Leistung iSd. Nr. 33 ist nur stfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (s. vergleichbar auch § 40 Abs. 2 Satz 1

Nr. 5 und Abs. 2 Satz 2). Wie bei der Jubiläumsszuwendung (BFH v. 12.3.1993 – VI R 71/92, BStBl. II 1993, 521) ist eine Gehaltsumwandlung nicht zulässig (vgl. auch BFH v. 15.5.1998 – VI R 127/97, BStBl. II 1998, 518; R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR). Nach neuerer Rspr. müssen die Leistungen iSd. Nr. 33 zu den lstopfl. Bezügen, auf die die ArbN einen Rechtsanspruch haben, hinzukommen, also freiwillig erfolgen (BFH v. 5.7.2012 – III R 80/09, BStBl. II 2012, 816; BFH v. 19.9.2012 – VI R 54/11, BStBl. II 2013, 395; BFH v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl. II 2013, 398; FG Nds. v. 18.2.2015 – 9 K 64/13, EFG 2015, 1257, rkr.). Dagegen sieht die FinVerw. die Zusätzlichkeitsvoraussetzung abweichend vom BFH als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zum Arbeitslohn hinzukommt, den der ArbG arbeitsrechtl. schuldet (R 33 Abs. 5 Satz 1 LStR; BMF v. 22.5.2013 – IV C 5 - S 2388/11/10001 - 02, BStBl. I 2013, 728). Gehaltsumwandlungen sind allerdings schädlich (BMF v. 22.5.2013 – IV C 5 - S 2388/11/10001 - 02, BStBl. I 2013, 728; zum Gestaltungsmissbrauch durch Inanspruchnahme gesetzlich eingeräumter LStPauschalierung s. FG Münster v. 28.6.2017 – 6 K 2446/15 L, EFG 2017, 1598, Az. BFH VI R 40/17; FG Rhld.-Pf. v. 23.11.2016 – 2 K 1180/16, Az. BFH VI R 21/17; s. auch § 40 Anm. 44).

Eine zusätzliche Leistung liegt aber vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine freiwillige Sonderzahlung, zB freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld, erbracht wird. Unschädlich ist es, wenn der ArbG verschiedene zweckgebundene Leistungen zur Auswahl anbietet oder die übrigen ArbN die freiwillige Sonderzahlung erhalten (R 3.33 Abs. 5 Sätze 3 und 4 LStR). Der ArbG kann uE eine Gehaltserhöhung in Form von Leistungen iSd. Nr. 33 erbringen, sofern der ArbN auf die Erhöhung keinen Anspruch hat.

§ 3 Nr. 33