

## § 3 Nr. 10

### [Einnahmen von Gastfamilien]

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

Steuerfrei sind

...

10. Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach § 2 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung, die auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen. <sup>2</sup>Für Einnahmen im Sinne des Satzes 1, die nicht auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen, gilt Entsprechendes bis zur Höhe der Leistungen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch. <sup>3</sup>Überschreiten die auf Grund der in Satz 1 bezeichneten Tätigkeit bezogenen Einnahmen der Gastfamilie den steuerfreien Betrag, dürfen die mit der Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

...

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

#### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10

1

**Grundinformation:** Die Vorschrift gewährt – im bestimmten Umfang – StFreiheit für Einnahmen von Gastfamilien für die Aufnahme eines behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen zur Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung (sog. betreutes Wohnen). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen von einem Sozialleistungsträger oder vom behinderten Menschen selbst an die Gastfamilie gewährt werden.

**Rechtsentwicklung der Nr. 10:** Die StBefreiung geht in ihrer ursprünglichen Form auf § 8 Nr. 6 EStG 1925 zurück. Danach waren einmalige Übergangsbeihilfen nach dem Wehrmachtsversorgungsgesetz stfrei.

▶ *EStG 1934 und 1939:* Die StBefreiung wurde in § 3 Nr. 1 EStG 1934 und § 3 Nr. 2 Buchst. f EStG 1939 beibehalten.

▶ *StÄndG 1950 v. 19.4.1950* (BGBl. I 1950, 95): Steuerbefreit waren Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen aufgrund gesetzlicher Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis.

▶ *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Mit Wirkung ab VZ 1999 wurde erstmals eine Höchstbetragsregelung

(24000 DM) eingeführt (§ 52 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Die Höchstbetragsregelung galt nicht, soweit die Leistungen dem ArbN vor dem 1.4.1999 zugeflossen waren (§ 52 Abs. 6 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

► *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Angabe „24000 DM“ wurde durch „12271 €“ ersetzt.

► *HBeglG 2004 v. 19.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Absenkung des Höchstbetrags auf 10800 €.

► *Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Aufhebung der Vorschrift zum 1.1.2006. Zur vorübergehenden Weitergeltung s. § 52 Abs. 4a Sätze 2 und 3.

► *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Vorschrift wurde neu besetzt. Die Vorschrift befreit nunmehr mW ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2009) Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten Kindes.

**Bedeutung der Nr. 10:** Mit der StBefreiung soll die Betreuungsform „Betreutes Wohnen“ für Behinderte gestärkt werden. Gastfamilien ermöglichen behinderten Menschen mit einem besonderen Unterstützungsbedarf die Teilhabe am Leben der Gesellschaft außerhalb von Einrichtungen der Behindertenhilfe. Sie leisten die erforderliche Hilfe im familiären Rahmen, um auf diese Weise eine ansonsten notwendige stationäre Betreuung des behinderten Menschen zu vermeiden (BTDrucks. 16/11108, 14). Personen, die idS die Betreuung behinderter Menschen übernehmen, steht je nach Sozialleistungsrecht eine Vergütung zu, der aber kein Entgeltcharakter zukommt. Diese stellt Nr. 10 stfrei.

Der StBefreiung kommt uE nur deklaratorische Bedeutung zu (aA von BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 10 Rn. B 10/12 [5/2009]; § 22 Nr. 3; HANDZIK in LBP, § 3 Rn. 340a [5/2012]; §§ 15, 19, 22; BayLfSt. v. 17.9.2010, juris: § 18 Abs. 1 Nr. 1; s. Anm. 2). Hat der Stpfl. einen pflegebedürftigen Angehörigen in seinen Haushalt aufgenommen, um ihn dort zu pflegen und zu versorgen, und erhält er dafür Geldbeträge, so vollziehen sich diese Leistungen und die empfangene Zahlung im Regelfall im Rahmen der familiären Lebensgemeinschaft. Sie erfüllen nicht die Voraussetzungen des Erzielens von Einkünften gem. § 2 (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776; s. § 22 Anm. 391). Entsprechendes gilt uE auch in den Fällen der Nr. 10, in denen in einer „Gastfamilie“ im familiären Rahmen (ehrenamtlich) Hilfe geleistet wird. Auch hier sind die Einnahmen est-rechtl. unbeachtlich.

#### Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Nr. 11:* Nr. 11 stellt Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die ua. wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden, stfrei. Dabei kommt es auf die Hilfsbedürftigkeit des Empfängers an.

► *Verhältnis zu Nr. 26:* Nr. 26 begünstigt Einnahmen aus der Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, wenn es sich dabei um eine (neben-)berufliche Tätigkeit handelt. Nr. 10 Satz 3 ist Nr. 26 Satz 2 nachgebildet (Anm. 4).

► *Verhältnis zu Nr. 36:* Nr. 36 stellt Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung bis zur Höhe des Pflegegeldes stfrei, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit einer sittlichen Verpflichtung nachkommen, erbracht werden.

**B. Auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem SGB beruhende Einnahmen (Nr. 10 Satz 1)**

2

**Einnahmen einer Gastfamilie:** Satz 1 stellt alle Einnahmen stfrei, die einer Gastfamilie für Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung eines behinderten Menschen zufließen und auf Leistungen eines oder mehrerer Sozialleistungsträger beruhen.

**Zum Begriff der Einnahmen** s. § 8 Abs. 1. Im Prinzip geht es um das Gastfamilien gewährte Betreuungsgeld, mit dem vor allem Aufwendungen wie Verpflegung, Mietanteil und sonstige Kosten ausgeglichen werden sollen (s. § 107 SGB XII). Die StFreiheit erstreckt sich auch auf Einnahmen, die aus einem „Persönlichen Budget“ iSd. § 17 SGB IX resultieren (BTDrucks. 16/11108, 14). Unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 ff. SGB IX hat der Behinderte die Möglichkeit, Leistungen nicht als Sachleistungen, sondern in Form eines Persönlichen Budgets als Geldleistung und damit in eigener Verantwortung Leistungen in Anspruch zu nehmen. Auch Einnahmen für Pflegeleistungen an sog. Selbstzahler, die auf Leistungen der sozialen Pflegeversicherung beruhen, sollen nach Satz 1 stbefreit sein (BTDrucks. 16/11108, 14). Gemeint sind im Übrigen – unbeschränkt – alle Einnahmen, unabhängig ua. davon, ob sie einmalig oder laufend gezahlt werden (HANDZIK in LBP, § 3 Rn. 349 [5/2012]).

► *Gastfamilie:* Der Begriff ist nicht definiert. Nach den Gesetzesmaterialien sind Gastfamilien neben den Angehörigen des behinderten Menschen Familien mit und ohne Kinder, Lebensgemeinschaften, alleinerziehende oder alleinstehende Personen (BTDrucks. 16/11108, 14). Die Gastfamilie kann also auch die eigene Familie sein. Gastfamilien, so heißt es in den Gesetzesmaterialien, ermöglichen behinderten Menschen mit einem besonderen Unterstützungsbedarf die Teilhabe am Leben in der Gesellschaft außerhalb von Einrichtungen der Behindertenhilfe. Sie leisten die erforderliche Hilfe im familiären Rahmen, um auf diese Weise eine ansonsten notwendige stationäre Betreuung des behinderten Menschen zu vermeiden. Dabei lebt der behinderte Mensch in der Gastfamilie wie ein Familienmitglied.

Eine sog. Fachfamilie iSd. § 34 SGB VIII ist keine Gastfamilie, so dass die gem. § 34 SGB VIII gezahlten Gelder nicht unter die StBefreiung nach Nr. 10 fallen (BayLfSt. v. 17.9.2010, juris; OFD Magdeburg v. 18.8.2010, juris).

**Behinderte Menschen:** Nr. 10 bezieht sich auf die Aufnahme eines behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach § 2 Abs. 1 SGB IX. Maßgeblich ist demnach die Definition in § 2 Abs. 1 SGB IX. Menschen sind danach behindert, wenn ihre körperliche Funktion, geistige Fähigkeit oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensjahr typischen Zustand abweichen und daher ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist. Sie sind von Behinderung bedroht, wenn die Beeinträchtigung zu erwarten ist.

**Zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung:** Die Einnahmen müssen für die Aufnahme des behinderten Menschen zu dessen Pflege (zur Pflegebedürftigkeit s. § 14 Abs. 1 SGB XI), Betreuung („sich um jemanden kümmern“), Unterbringung („Bereitstellung einer Wohnung“) und Verpflegung (besser „oder Verpflegung“) erfolgen. Die Leistungen müssen nicht jeweils kumulativ gegeben sein, auch wenn der Wortlaut („und“) dies nahelegen könnte.

Sie müssen aber zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung des Behinderten erbracht werden („zur“).

**Leistungen eines Leistungsträgers nach dem SGB:** Satz 1 betrifft Einnahmen, die auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem SGB beruhen. Träger der Leistungen zur Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen (SGB IX) sind die gesetzlichen Krankenkassen, die Bundesagentur für Arbeit, die Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, der Rentenversicherung, der Kriegsopferversorgung und Kriegsopferfürsorge, der öffentlichen Jugendhilfe und der Sozialhilfe (§ 6 SGB IX; zum Begriff des Leistungsträgers allgemein s. § 12 SGB I).

Die Sozialhilfe wird von örtlichen und überörtlichen Trägern geleistet (§ 3 Abs. 1 SGB XII): Örtliche Träger der Sozialhilfe sind regelmäßig die kreisfreien Städte und die Kreise.

Die StBefreiung bezieht sich nicht nur auf die in SGB IX genannten Leistungen zur Rehabilitation und Teilhabe (zum „Persönlichen Budget“ s. Anm. 2). Da jedoch in Satz 1 von „Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch“ die Rede ist, sind auch Leistungen, die sich aus den für die Rehabilitationsträger geltenden sonstigen Leistungsgesetzen ergeben (s. § 1 SGB IX), stfrei, sofern sie sich auf Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung beziehen (s. zB Leistungen gem. SGB IX – Soziale Pflegeversicherung; SGB XII – Sozialhilfe).

3

### C. Nicht auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem SGB beruhende Einnahmen (Nr. 10 Satz 2)

Nach Satz 2 werden Gastfamilien gleichgestellt, die ihre Einnahmen aus anderen Quellen als eines Sozialleistungsträgers beziehen. Hierunter fallen vornehmlich Einnahmen, die ganz oder überwiegend aus Zuwendungen eines in ihren Haushalt aufgenommenen selbstzahlenden Behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen herrühren (NACKE, DB 2008, 2792; BTDrucks. 16/11108, 14). Allerdings sind diese Einnahmen nur bis zur Höhe des Gesamtbetrags der Sozialhilfe (SGB XII) für Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung stfrei (= stfreier Betrag iSd. Satzes 3). Zu beachten ist, dass zB Einnahmen für Pflegeleistungen an Selbstzahler, die aber auf Leistungen des Sozialleistungsträgers beruhen, nach Satz 1 stfrei sind (s. Anm. 2).

4

### D. Abzug von Ausgaben als Betriebsausgaben (Nr. 10 Satz 3)

Satz 3 lässt die mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (nur) zum Abzug als BA zu, soweit sie den stfreien Betrag nach Satz 2 übersteigen und über den stfreien Betrag hinausgehende Einnahmen erzielt werden. Satz 3 hat daher nur in den Fällen des Satzes 2 Bedeutung (glA HANDZIK in LBP, § 3 Rn. 361 [5/2012]; aA VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 10 Rn. B 10/59 [5/2009]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 3 Nr. 10 Rn. 27).

Die Regelung ist Nr. 26 Satz 2 und Nr. 26a Satz 3 nachgebildet (vgl. im Einzelnen Nr. 26 Anm. 11). Allerdings ist hier nur von BA die Rede, was dafür sprechen könnte, dass der Gesetzgeber die Einnahmen als solche iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 beurteilt (s. Anm. 1).

Die Regelung ist uE überflüssig. Ebenso wie Einnahmen sind Ausgaben im Zusammenhang mit der Behinderten gewährten Hilfe im familiären Rahmen regelmäßig estrechtl. unbeachtlich (s. Anm. 1).

§ 3 Nr. 10