

§ 3 Nr. 36

[Pflegebedingte Einnahmen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Steuerfrei sind

...

36. Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Abs. 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. ²Entsprechendes gilt, wenn der Pflegebedürftige Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches Sozialgesetzbuch oder eine Pauschalbeihilfe nach Beihilfavorschriften für häusliche Pflege erhält;

...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 36		2. Sozialrechtliche Grundlagen des Pflegegeldes für selbstbeschaffte Pflegehilfen	17
1. Rechtsentwicklung der Nr. 36	1	3. Einnahmen der Pflegeperson für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung eines Pflegebedürftigen	
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 36	2	a) Einnahmen der Pflegeperson	24
3. Geltungsbereich der Nr. 36	3	b) Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung des Pflegebedürftigen ...	25
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften		c) Begriff des Pflegebedürftigen und der Pflegeperson	26
a) Verhältnis zu anderen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen	8	d) Rechtsgrundlagen der Pflegeleistungen Angehöriger und anderer dem Pflegebedürftigen nahestehender Personen	27
b) Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 9a Nr. 1 und § 11	9		
5. Verfahrensvorschriften ..	10		
II. Steuerfreiheit des Pflegegeldes aus der sozialen Pflegeversicherung (Satz 1)			
1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1	16		

	Anm.		Anm.
e) Pflegeleistungen Angehöriger und anderer sittlich verpflichteter Personen	28	<p>III. Steuerfreiheit des Pflegegelds aus privater Pflegeversicherung oder nach Beihilfavorschriften (Satz 2)</p> <p>1. Bedeutung der Verweisung in Satz 2</p> <p>2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 2</p>	31
4. Steuerfreiheit bis zur Höhe des Pflegegeldes als Rechtsfolge	30		32

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 36

Schrifttum: KANZLER, Der Pflege-Pauschbetrag des § 33b Abs. 6 und die damit zusammenhängenden Änderungen des § 33a Abs. 3 EStG, FR 1992, 669; J. MAYER, Die Pflicht zur Pflege – Einfluss des Pflegeversicherungsgesetzes auf die Vertragsgestaltung im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge, ZEV 1995, 269; ZUGMAIER, Pflegeversicherung: Sind Geldleistungen von Pflegebedürftigen an Pflegepersonen estpfl., DStR 1995, 872; SAGASSER/JAKOBS, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996 – Teil I: Einkommensteuergesetz, DStR 1995, 1649; KANZLER, Pflegeleistungen, Sittenpflicht und Steuerfreiheit – Zur Auslegung einer neuen Steuerbefreiung, FR 1996, 189; HUNGENBERG/TONSCHEIDT, Sozialversicherungsbeitrag Handausgabe 2006, Bonn 2006; UDSCHING, SGB XI – Soziale Pflegeversicherung, 2. Aufl. München 2000.

Richtlinien und Rundschreiben der Spitzenverbände: (Pflege-Rdschr. v. 20.10.1994 bei HUNGENBERG/TONSCHEIDT, aaO, Anh. 3 und die im Anh. 1–6 bei UDSCHING, SGB XI, aaO, abgedruckten Rdschr.): Pflegebedürftigkeits-Richtlinien – PflRi. – v. 7.11.1994 idF v. 11.5.2006; Härtefall-Richtlinien v. 10.7.1995 idF v. 28.10.2005; Begutachtungs-Richtlinien – BRi. – v. 21.3.1997 idF v. 11.5.2006; Gemeinsames Rundschreiben der Spitzenverbände der Krankenkassen zu den leistungsrechtl. Vorschriften des PflegeVG – PflegeVGR – v. 10.10.2002.

1 1. Rechtsentwicklung der Nr. 36

Die Vorschrift enthielt von 1958 bis 1974 eine StBefreiung für das Gehalt und die Bezüge des Leiters der Israelischen Mission und ihrer ständigen Beamten israelischer Staatsangehörigkeit und war danach bis 1994 unbesetzt. Nachdem die Einnahmen für Leistungen aus der Pflegeversicherung im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung bereits durch Verwaltungsanweisung als stfrei behandelt worden waren (zB BMF v. 28.4.1995, BStBl. I 1995, 251), wurde die StBefreiung durch JStG 1996 eingefügt und gilt seither trotz zahlreicher Änderungen des PflegeVG (SGB XI) unverändert.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1996, 1250; BStBl. I 1996, 438): Die Regelung wurde auf Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 13/1558, 17 und Begründung S. 152f.) neu eingefügt. Danach sind die Einnahmen für Leistungen aus der Pflegeversicherung, die Angehörigen oder anderen Personen zufließen, mit Wirkung ab 1.4.1995 stbefreit (§ 52 Abs. 2d idF des JStG 1996).

2 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 36

Bedeutung der Nr. 36: Der StBefreiung kommt mehrfache Bedeutung zu.

► *Sozial- und gesundheitspolitische Bedeutung:* Mit dem Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 und den anderen durch das PflegeVG in das EStG eingeführten

Regelungen (zB § 3 Nr. 1 und Nr. 14 oder § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 4) dient die Vorschrift insgesamt einer Verbesserung der Situation einer zunehmenden Zahl von Pflegebedürftigen.

Bei häuslicher Pflege bleiben die sozialen Bindungen erhalten, weil die Pflegebedürftigen die Zuwendung ihrer Angehörigen in der gewohnten Umgebung erfahren. Der Vorrang der häuslichen Pflege ist in § 3 SGB XI ausdrücklich normiert. Im Übrigen trägt die häusliche Pflege zur Kostendämpfung bei; die Einführung der StBefreiung „flankiert“ daher wie der Pflegepauschbetrag die Pflegefallregelungen im Sozialbereich nach dem Gesundheits-Reformgesetz (BTDrucks. 11/2157, 152).

► *Haushaltspolitische Bedeutung:* Im RegE wurden die Einnahmeverluste durch Einführung der StBefreiung nicht aufgeführt. Bei rd. 1,2 Mio. Pflegebedürftigen in häuslicher Pflege (BTDrucks. 12/5262, 1) und angesichts der doch beachtlichen Höhe des monatlichen Pflegegelds in den einzelnen Pflegestufen (s. Anm. 17 und 30), dürften die Steuerausfälle recht beachtlich sein.

► *Rechtssystematische Bedeutung:* Als Sozialzwecknorm dient Nr. 36 ähnlich dem Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 dazu, die häusliche Pflege zu fördern und wie die Zahlung des Pflegegelds selbst, die Eigenverantwortlichkeit des Pflegebedürftigen zu stärken (Begr. zum RegE BTDrucks. 12/5262, 81 betr. ambulante Pflege).

Zur konstitutiven Bedeutung des Satzes 1 s. Anm. 27 und zur deklaratorischen Bedeutung des Satzes 2 s. Anm. 35.

Die Verfassungsmäßigkeit der Nr. 36 steht nur insoweit in Frage, als die StBefreiung rechtsbegründend wirkt. Einnahmen aus Liebhaberei sind ohnehin nicht stbar (s. Anm. 27 und § 3 Allg. Anm. 6). Als Lastenausteilungs- bzw. Fiskalzwecknorm begünstigt die StBefreiung Angehörige und andere nahestehende Personen gegenüber erwerbsmäßig tätigen Pflegepersonen gleichheitswidrig; uE ist dies durch den Regelungszweck, die häusliche Pflege zu stärken, sachlich hinreichend gerechtfertigt (s.o.; ferner BERGKEMPER, FR 1996, 189 [190 ff.]). Ob die Vorschrift als Sozialzwecknorm zu beanstanden ist, weil ihr Zweck, die häusliche Pflege zu intensivieren, durch die Höhe der StBefreiung nur unzureichend gefördert wird, ist verfassungsrechtl. ohne Bedeutung (dazu Einf. ESt. Anm. 535).

3. Geltungsbereich der Nr. 36

3

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 36 gilt für unbeschränkt und beschränkt estpfl. Pflegepersonen, insbes. auch Grenzpendler, gleichermaßen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung (s. § 3 Allg. Anm. 20). Auch Pflegegeld, das einer unbeschränkt estpfl. Pflegeperson im Ausland gezahlt wird, ist danach sfrei (zB Pflege der Mutter in Straßburg durch den in Kehl wohnenden Sohn).

Nach Gemeinschaftsrecht (VO 1408/71 EWG) werden Versicherungsleistungen (auch solche nach dem PflegeVG) zwar nicht ins Ausland exportiert, so dass Sachleistungen der deutschen sozialen Pflegeversicherung grundsätzlich nur in Deutschland in Anspruch genommen werden können (BTDrucks. 12/5262, 82); dies gilt auch für das Pflegegeld als Sachleistungssurrogat. Nach der hier vertretenen Auffassung werden jedoch nicht weitergeleitete Pflegegelder von der ESt. befreit, sondern nur Einnahmen in Höhe des Pflegegelds (s. Anm. 24).

Nr. 36 ist nicht auf *Körperschaften* iSd. § 1 KStG anzuwenden, weil die Vorschrift die höchstpersönliche Pflegeleistung Angehöriger und anderer nahestehender Personen begünstigt.

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 36 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind, also nicht nur für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit iSv. § 19, sondern auch für BE aus selbständiger Ar-

beit iSd. § 18, nicht jedoch für gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15, die uE mit erwerbsmäßiger Pflegetätigkeit iSd. der sozialrechtl. Vorschriften gleichzusetzen ist (s. Anm. 27).

4–7 Einstweilen frei.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

8 a) Verhältnis zu anderen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen

Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 3:

► *Verhältnis zu Nr. 1:* Beide StBefreiungen sind nebeneinander anzuwenden. Nach Nr. 1 Buchst. a ist das Pflegegeld stbefreit, das der Pflegebedürftige von der Pflegeversicherung erhält (§ 3 Nr. 1 Anm. 7). Nr. 36 befreit ua. weitergeleitetes Pflegegeld, das die Pflegeperson vereinnahmt.

► *Verhältnis zu Nr. 26:* Der Freibetrag für Aufwandsentschädigungen bei nebenberuflicher Pflegetätigkeit (§ 3 Nr. 26) und die StBefreiung nach Nr. 36 schließen einander aus. Nr. 26 begünstigt die im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durchgeführte Pflege, also eine erwerbsmäßige Pflegetätigkeit iSd. sozialrechtl. Vorschriften (s. Anm. 27), während Nr. 36 die Pflege im Auftrag des Pflegebedürftigen fördert.

Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Sätzen 2–5, § 33a Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2: Pflegebedingte Einnahmen gehören, soweit sie nach Nr. 36 stfrei sind, zu den Bezügen iS dieser Anrechnungsvorschriften, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, im Übrigen zu den Einkünften idR aus nichtselbständiger Arbeit (s. auch KANZLER, FR 1996, 189 [190] mit Beispiel; ferner Anm. 27).

Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33, § 33b): Nach Auffassung des Gesetzgebers kann die Pflegeperson, die pflegebedingte, stfreie Einnahmen bezieht, ihre pflegebedingten Aufwendungen weder nach § 33 noch anstelle dieser Vorschrift im Rahmen des Pflegepauschbetrags nach § 33b Abs. 6 absetzen.

„Soweit die Pflegeperson für ihre Pflegeleistung und die damit verbundenen Aufwendungen Einnahmen erhält, verbleibt ihr keine Belastung“ (BTDrucks. 13/1558, 157). Offenbar hat der Gesetzgeber an eine Vorteilsanrechnung von Aufwandsersatz und Pflegegeld gedacht. Nach dieser Auffassung greift das Abzugsverbot auch ein, wenn der Pflegebedürftige dem Stpfl. das nach Nr. 36 stfreie Pflegegeld überlässt. Der Pflegepauschbetrag soll jedoch nur Aufwendungen abgelten (BTDrucks. 13/1558 aaO).

UE können StBefreiung nach Nr. 36 und Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 nebeneinander gewährt werden, da der Pflegepauschbetrag Aufwendungen der Pflegeperson abgelten soll, Nr. 36 aber das Pflegeentgelt befreit; auch § 3c ist nicht anwendbar, weil er nur BA und Wk erfasst (im Einzelnen dazu KANZLER, FR 1996, 189 [190 f.]).

9 b) Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 9a Nr. 1 und § 11

UE sind die Grundsätze der Rspr. zu § 3 Nr. 26 anzuwenden.

Verhältnis zum Werbungskostenpauschbetrag: Die Einnahmen der Pflegeperson können nicht durch den WKPauschbetrag nach § 9a Nr. 1 gemindert werden, weil der pauschale Ansatz von WK in Höhe der stfreien Beträge (s. Anm. 30) stl. abgegolten ist (BFH v. 13.11.1987 – VI R 154/84, BFH/NV 1988, 150 betr. § 3 Nr. 26).

Verhältnis zu Werbungskosten und Betriebsausgaben: Durch die begünstigte Tätigkeit veranlasste WK und BA sind nur noch insoweit abziehbar, als sie den Betrag der stfreien Beträge übersteigen (BFH v. 15.2.1990 – IV R 87/89, BStBl. II 1990, 686 mwN betr. § 3 Nr. 26). Eine Aufteilung der WK oder BA auf den stfreien und stpfl. Teil der Einnahmen ist nicht möglich. Die Vorschrift des § 3c kommt insoweit nicht in Betracht. Somit ist im Ergebnis der Abzug von Ausgaben bis zur Höhe der stfreien Einnahmen untersagt; es sind nur die Aufwendungen abziehbar, die die stfreien Einnahmen übersteigen (BFH v. 30.1.1986 – IV R 247/84, BStBl. II 1986, 401 betr. § 3 Nr. 26; aA KSM/v. BECKER-RATH, § 3 Nr. 36 Rn. B 36/15).

Verhältnis zu § 11: Für die Einnahmen gilt das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1). Daraus folgt, dass nachgezahltes und erst dann an die Pflegeperson weitergeleitetes Pflegegeld im VZ des Zuflusses ungeachtet dessen zu erfassen ist, dass laufende Einnahmen vorliegen, die die stfreien Beträge (s. Anm. 30) bereits verbrauchen. UE ist eine Rückbeziehung nachgezahlter Einnahmen auf die Monate, für die sie geleistet wurden, ebensowenig zulässig wie die Übertragung der stfreien Beträge in den VZ des Zuflusses nach den Grundsätzen der Rspr. zu § 33.

5. Verfahrensvorschriften

10

Kein Antrag: Die StBefreiung nach Nr. 36 ist nicht antragsgebunden. Die Pflegeperson kann daher auch nicht darauf verzichten, etwa um Verluste geltend zu machen (s. auch Anm. 27 aE).

Einkommensteuervorauszahlungen: Bei Bemessung der EStVorausZ ist die StErmäßigung zu berücksichtigen, soweit sie ausnahmsweise für eine selbständige (freiberufliche) Pflgetätigkeit gewährt werden sollte (s. Anm. 27).

Lohnsteuerabzug: Wird die Pflgetätigkeit als nichtselbständige Arbeit iSv. § 19 ausgeübt (s. Anm. 27), so hat der Pflegebedürftige ArbGPflichten wahrzunehmen und den maßgebenden Freibetrag (s. Anm. 30) bereits beim LStAbzug zu berücksichtigen. Allerdings geht der Gesetzgeber davon aus, dass bei Leistungen auf familiärer Grundlage oder aus einer sittlichen Pflicht regelmäßig kein Arbeitsverhältnis vorliegt, so dass sich LStKarte und ArbGPflichten erübrigen. Danach soll aus Vereinfachungsgründen im Einvernehmen mit dem FA auf die Vorlage der LStKarte und auf die Erfüllung der ArbGPflichten verzichtet werden, soweit der Pflegeperson ausschließlich Beträge zufließen, die nach Nr. 36 stfrei sind (BTDrucks. 13/1558, 152).

Einstweilen frei.

11–15

II. Steuerfreiheit des Pflegegelds aus der sozialen Pflegeversicherung (Satz 1)

1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1

16

Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1 ist, dass der Stpfl.

- Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung erhält (s. Anm. 24f.) und er
- diese Pflegeleistungen als Angehöriger oder in Erfüllung einer Sittenpflicht iSd. § 33 Abs. 2 erbringt (s. Anm. 27 ff.).

Rechtsfolge ist die StFreiheit bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 des Elften Buches Sozialgesetzbuch (s. Anm. 30).

17 **2. Sozialrechtliche Grundlagen des Pflegegelds für selbstbeschaffte Pflegehilfen**

Pflegegeld für selbst beschaffte Pflegehilfen wird dem Pflegebedürftigen gewährt, wenn er in seiner häuslichen Umgebung oder dem Haushalt einer Pflegeperson betreut wird, die Angehöriger, sonstiger ehrenamtlicher Helfer oder erwerbsmäßige Pflegekraft sein kann.

Voraussetzung ist, dass der Pflegebedürftige mit dem Pflegegeld die erforderliche Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung in geeigneter Weise selbst sicherstellen kann (§ 37 Abs. 1 Satz 2 SGB XI). Dies hat der Medizinische Dienst im Rahmen einer Begutachtung (§ 16 SGB XI) vor Ort zu prüfen. Die Geldleistung soll als Sachleistungssurrogat (§ 37 Abs. 1 Satz 1 SGB XI: „anstelle“) die Eigenverantwortlichkeit und Selbstbestimmung des Pflegebedürftigen stärken, der damit seine Pflege selbst gestalten kann (BTDrucks. 13/5262, 112).

Anspruchsgrundlage ist § 37 SGB XI, der das monatliche Pflegegeld für Pflegebedürftige wie folgt festlegt:

	Pflegestufe I	Pflegestufe II	Pflegestufe III
ab 1.7.2008	215 €	420 €	675 €
ab 1.1.2010	225 €	430 €	685 €
ab 1.1.2012	235 €	440 €	700 €

Die Stufen der Pflegebedürftigkeit, die für die Höhe des Pflegegelds und den Zeitpunkt der Begutachtung maßgeblich sind, werden in § 15 SGB XI definiert. Danach sind Pflegebedürftige der

- ▷ *Pflegestufe I* (erheblich Pflegebedürftige) Personen, die bei der Körperpflege, der Ernährung oder der Mobilität für wenigstens zwei Verrichtungen aus einem oder mehreren Bereichen mindestens einmal täglich der Hilfe bedürfen und zusätzlich mehrfach in der Woche Hilfen bei der hauswirtschaftlichen Versorgung benötigen.
- ▷ *Pflegestufe II* (Schwerpflegebedürftige) sind Personen, die bei der Körperpflege, der Ernährung oder der Mobilität mindestens dreimal täglich zu verschiedenen Tageszeiten der Hilfe bedürfen und zusätzlich mehrfach in der Woche Hilfen bei der hauswirtschaftlichen Versorgung benötigen.
- ▷ *Pflegestufe III* (Schwerstpflegebedürftige) sind Personen, die bei der Körperpflege, der Ernährung oder der Mobilität täglich rund um die Uhr, auch nachts, der Hilfe bedürfen und zusätzlich mehrfach in der Woche Hilfen bei der hauswirtschaftlichen Versorgung benötigen.

Bei Kindern ist für die Zuordnung der zusätzliche Hilfebedarf gegenüber einem gesunden gleichaltrigen Kind maßgebend (§ 15 Abs. 2 SGB XI).

18–23 Einstweilen frei.

3. Einnahmen der Pflegeperson für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung eines Pflegebedürftigen

a) Einnahmen der Pflegeperson

24

Die Vorschrift stellt die „Einnahmen“ für Pflegeleistungen (das Pflegegeld nach § 37 SGB XI) stfrei, ohne den Begünstigten zu erwähnen. Da das Pflegegeld (§ 37 Abs. 1 SGB XI) bereits nach Nr. 1 Buchst. a stfrei ist kann mit den in Nr. 36 bezeichneten Einnahmen nur das Entgelt gemeint sein, das die Pflegeperson vom Pflegebedürftigen erhält (s. auch WAIGEL in Plenarprotokoll des Deutschen BT 13/32, 2476).

Weitergeleitetes Pflegegeld als Regelfall: Der Pflegebedürftige wird idR das Pflegegeld aus der Pflegeversicherung an die Pflegeperson weiterleiten (s. schon BMF v. 28.4.1995, BStBl. I 1995, 251). Dementsprechend ist es Ziel der Vertragsgestaltung im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge, die Pflegegeldauszahlung an den Übernehmer durch Abtretung des Anspruchs, Nachrangvereinbarung oder Zurückbehaltungsrechte zu sichern (dazu MAYER, ZEV 1995, 271 f.).

Der Begriff der Einnahmen entspricht dem des § 8. Stfrei und auf die Höchstbeträge anzurechnen sind daher nicht nur weitergeleitete Pflegegelder, sondern uE auch Sachbezüge, vermögenswerte Rechte oder sonstige Vorteile (zB Kost und Logis oder Waren oder PKW-Nutzung), die nach § 8 Abs. 2 zu bewerten sind.

Die Herkunft der Mittel aus der Pflegeversicherung ist in Nr. 36 jedoch nicht vorausgesetzt. UE sind daher auch Bezüge der Pflegeperson stfrei, die diese vom Pflegebedürftigen oder einem Dritten (zB einer dem Pflegebedürftigen gegenüber unterhaltspflichtigen Person) erhält, ohne dass Pflegegeld weitergeleitet wird, etwa weil ein Anspruch aus der Pflegeversicherung (noch) nicht besteht, nicht geltend gemacht wurde oder weil dem Pflegebedürftigen das Pflegegeld belassen wird. Die StBefreiung erfasst damit nicht nur durch den Pflegebedürftigen weitergeleitetes Pflegegeld, sondern ist aus Gründen der Besteuerungsgleichheit ungeachtet der Herkunft des Geldes zu gewähren (KANZLER, FR 1996, 189 [192]).

Zum Begriff der Pflegeperson s. Anm. 26.

b) Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung des Pflegebedürftigen

25

Die Einnahmen müssen für Leistungen zur Grundpflege *oder* hauswirtschaftlichen Versorgung angefallen sein. Damit bezieht sich Satz 1 auf das gleichlautende Begriffspaar „Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung“ in § 36 Abs. 1 Satz 1 SGB XI, die Pflegebedürftige „als Sachleistung (häusliche Pflegehilfe)“ erhalten, „die in ihrem Haushalt oder einem anderen Haushalt, in den sie aufgenommen sind, gepflegt werden“.

Grundpflege *oder* hauswirtschaftliche Versorgung: Während das PflegeVG die Begriffe „Grundpflege *und* hauswirtschaftliche Versorgung“ verwendet (zB § 36 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 SGB XI), und damit kumulative Leistungen fordert, genügt es nach Nr. 36 Satz 1, dass die genannten Verrichtungen alternativ erbracht werden: Das Gesetz verwendet die Konjunktion „*oder*“. UE sind die Einnahmen damit auch stfrei, wenn die Pflegeperson nur die hauswirtschaftliche Versorgung übernimmt, oder sich allein auf die Grundpflege des Pflegebedürftigen beschränkt.

Denkbar ist danach die Arbeitsteilung unter mehreren Pflegepersonen, die unabhängig von einem Anspruch auf Pflegegeld nach § 37 Abs. 1 SGB XI zur StFreiheit entsprechender Einnahmen führt und uE folgerichtig nicht zu einer Aufteilung der stfreien

Beträge zwingt (mit weiterer Begründung KANZLER, FR 1996, 189 [192 f.]; aA, eine Aufteilung der StBefreiung auf mehrere Pflegepersonen befürwortend: KORN/TORMÖHLEN, § 3 Nr. 36 Rn. 3; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3 „Pflegeversicherung ...“.

Häusliche Pflege: Nach § 36 Abs. 1 Satz 1 SGB XI hängt die Pflegesachleistung (Gestellung einer Pflegekraft) von der Pflege im eigenen oder einem anderen Haushalt ab, in dem der Pflegebedürftige aufgenommen ist. Nach der Begr. zum RegE des SGB XI wird häusliche Pflege jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Pflegebedürftige in einem Altenwohnheim, Altenheim, einem Wohnheim für Behinderte oder einer vergleichbaren Behinderteneinrichtung wohnt (s. BTDrucks. 12/5262, 112 f., zu § 33 RegE SGB XI). UE setzt die StBefreiung nicht ausdrücklich voraus, dass es sich um Einnahmen handelt, die durch *häusliche* Pflege veranlasst sind. Selbst nach den sozialrechtl. Bestimmungen soll die häusliche Pflege in einem Altenwohnheim oder einer Altenwohnung möglich sein, wobei unerheblich ist, „ob der Pflegebedürftige die Haushaltsführung eigenverantwortlich regeln kann oder nicht“ (so PflegeVGR zu § 37 SGB XI Nr. 1 [3]).

26 c) Begriff des Pflegebedürftigen und der Pflegeperson

Nach Satz 1 müssen die mit den stfreien Einnahmen verbundenen Leistungen von *Angehörigen des Pflegebedürftigen* oder von *anderen Personen*, die damit eine sittliche Pflicht iSd. § 33 Abs. 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. Damit bezieht sich die Vorschrift auf den Begriff der Pflegeperson wie des Pflegebedürftigen.

Der Begriff des Pflegebedürftigen wird weder im Gesetz definiert noch durch Verweisung geregelt, folgt uE aber aus dem Begriff der Pflegebedürftigkeit des SGB XI. Nach § 14 Abs. 1 SGB XI sind pflegebedürftig Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen (in Abs. 2 näher umschriebenen) Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens auf Dauer, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, in erheblichem oder höherem Maße der Hilfe bedürfen.

Der Begriff der Pflegepersonen wird in Nr. 36 nur umschrieben als Angehörige des Pflegebedürftigen oder als andere Personen, die eine Sittenpflicht erfüllen (s. Anm. 27 ff.). Nach § 19 SGB XI sind Pflegepersonen solche, „die nicht erwerbsmäßig einen Pflegebedürftigen im Sinne des § 14 in seiner häuslichen Umgebung pflegen. Leistungen zur sozialen Sicherung nach § 44 erhält eine Pflegeperson nur dann, wenn sie eine pflegebedürftige Person wenigstens 14 Stunden wöchentlich pflegt“.

27 d) Rechtsgrundlagen der Pflegeleistungen Angehöriger und anderer dem Pflegebedürftigen nahestehender Personen

Die mit den stfreien Einnahmen verbundenen Leistungen müssen von *Angehörigen des Pflegebedürftigen* (s. Anm. 28) oder von *anderen Personen* erbracht werden, die damit eine sittliche Pflicht iSd. § 33 Abs. 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen (s. Anm. 29). Damit deutet die Vorschrift an, welche arbeits-, sozial- und strechtl. Voraussetzungen die Pflegeperson erfüllen muss, um die Einnahmen stfrei zu beziehen.

Widerlegbare Vermutung nicht-erwerbsmäßiger Pflgetätigkeit im Sozialrecht: Nach Sozialrecht besteht bei der Pflgetätigkeit Familienangehöriger, Verwandter und Freunden „die widerlegbare Vermutung, dass die Pflege – ungeachtet der Höhe der finanziellen Anerkennung, die die Pflegeperson von dem

Pflegebedürftigen erhält – nicht erwerbsmäßig ausgeübt wird (Abschn. G I. 2.2 des Pflege-Rdschr. v. 20.10.1994). Dies gilt für die Pflegetätigkeit sonstiger Personen, wenn diese nur das entsprechende Pflegegeld erhalten.

Pflegeleistungen auf vertraglicher Grundlage schließen die StBefreiung nicht aus, solange es sich um einen mit dem Pflegebedürftigen (oder diesem gegenüber Unterhaltsverpflichteten) abgeschlossenen Vertrag handelt. Bei vertraglicher Beziehung zu einem fremden Dritten liegt idR erwerbsmäßige Pflegetätigkeit vor, die uE auch für die StBefreiung nach Nr. 36 schädlich ist (s.o. und Anm. 26 aE).

► *Vorweggenommene Erbfolge*: So ist die vertragliche Verpflichtung zur Übernahme von Pflegeleistungen von jeher Gegenstand der Vertragsgestaltung im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge. Der Anspruch auf Pflegegeld wird durch diese vertraglichen Pflegeverpflichtungen nicht ausgeschlossen, denn das PflegeVG enthält weder eine Subsidiaritätsklausel noch eine ausdrückliche Konkurrenzregelung über die abschließenden Regelungen in §§ 13, 28 Abs. 2, 34 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 SGB XI hinaus. Zum Einfluss des PflegeVG auf die Vertragsgestaltung im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge ausführlich: MAYER, ZEV 1995, 269.

► *Eine freiberufliche Pflegetätigkeit* wird nur in seltenen Ausnahmefällen zu bejahen sein. Selbst wenn die Selbständigkeit zu bejahen wäre, fehlt es uE zumeist an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (glA ZUGMAIER, DStR 1995, 873 mwN).

► *Auch Arbeitsverhältnisse* schließen die StBefreiung nicht aus. Die Pflege gegen Auszahlung des Pflegegelds ist nichtselbständige Tätigkeit, soweit nicht Verluste erzielt werden, die die Annahme einer Liebhaberei nahelegen (ZUGMAIER, DStR 1995, 872 mwN). Auch ein Überschuss in geringster Höhe begründet eine Überschusserzielungsabsicht (BFH v. 13.5.1993 – IV R 131/92, BFH/NV 1994, 93). Nr. 36 ist daher eigens zur StBefreiung der Arbeitsentgelte bzw. Dienstleistungsvergütungen geschaffen worden; und nur insoweit hat sie rechtsbegründenden Charakter.

UE entspricht die Auffassung, wonach auch Arbeitsentgelt stfrei ist, dem Regelungszweck, obwohl das Streben nach sozialer Sicherung nicht unbedingt zum Abschluss eines Arbeitsverhältnisses zwingt; das PflegeVG sieht die soziale Sicherung der Pflegeperson in § 44 SGB XI nämlich ausdrücklich vor (ausführlich KANZLER, FR 1996, 194).

e) Pflegeleistungen Angehöriger und anderer sittlich verpflichteter Personen

28

Pflegeleistungen Angehöriger sind nach dem Gesetzeswortlaut ohne weiteres stfrei. Einer Sittenpflicht bedarf es nur für andere Personen.

Pflegeleistungen Angehöriger: Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Unterhaltspflichten oder sittliche Verpflichtungen bestehen, die „die Annahme von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit oder wiederkehrenden Bezügen“ ausschließen, und bezieht sich dazu auf die Rspr. (BTDrucks. 13/1558, 152).

Danach gehört das Entgelt für die Pflege eines Verwandten nicht zu den Einkünften nach § 22 Nr. 3 (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776); der weitere Hinweis in BTDrucks. 13/1558 aaO auf BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92 (BStBl. II 1994, 298) ist unverständlich, weil es dort um geringfügige Hilfeleistungen von Kindern ging, die mit der Pflege eines Behinderten kaum vergleichbar sind (dazu auch FISCHER, FR 1999, 1381 f.). Zu Pflegeleistungen in Erfüllung von Unterhaltsverpflichtungen gem. § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB oder § 1618a BGB oder aufgrund einer Sittenpflicht beim Pflegepauschbetrag s. KANZLER, FR 1992, 670.

Der Begriff des Angehörigen entspricht dem des § 15 AO (BTDrucks. 13/1558 aaO). Angehörige sind danach insbes. Verlobte, Ehegatten, Verwandte und Verschwägerter gerader Linie, Geschwister, deren Ehegatten und Kinder, Onkel und Tanten sowie Pflegeeltern oder -kinder des Pflegebedürftigen.

Pflegeleistungen anderer Personen führen nach Satz 1 zu stfreien Einnahmen, wenn diese eine Sittenpflicht gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen.

► *Andere Personen* in diesem Sinne sind *nicht* erwerbstätige Pflegepersonen, die nicht Angehörige des Pflegebedürftigen sind. Das sind etwa die Partner einer eheähnlichen oder gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft.

Das Sozialrecht grenzt anders ab und bezieht auch Freunde und Nachbarn in den Kreis der Pflegepersonen ein, für die eine widerlegbare Vermutung streitet, dass sie unabhängig von der Höhe des Pflegegelds nicht erwerbstätig sind. Für die danach verbleibenden „sonstigen“ Personen gilt diese Vermutung nur, „wenn die finanzielle Anerkennung... das dem Umfang der Pflegetätigkeit entsprechende Pflegegeld iSd. § 37 SGB XI nicht übersteigt“ (Abschn. G I, 2.2 des Pflege-Rdschr. v. 20. 10 1994). Damit hängt die soziale Sicherung der „sonstigen“ Pflegeperson nicht von der Erfüllung einer Sittenpflicht, sondern allein von der Höhe der Einnahmen und dem Umfang der Tätigkeit ab.

► *Pflegeleistungen in Erfüllung einer Sittenpflicht iSd. § 33 Abs. 2* sind neben den Einnahmen angehöriger Pflegepersonen ebenfalls stfrei.

Die Verweisung ist sprachlich ungenau, weil § 33 Abs. 2 Satz 1 nicht von einer „sittlichen Pflicht“, sondern von einer Zwangsläufigkeit aus „sittlichen Gründen“ ausgeht. In der Sache aber bezieht sich die gesetzliche Verweisung auf den durch die Rspr. geprägten Begriff der sittlichen Verpflichtung in § 33 Abs. 2 (BTDrucks. 13/1558, 152 unter Hinweis auf BFH v. 27.10.1989 – III R 205/82, BStBl. II 1990, 294 betr. Unterhaltsleistungen in eheähnlicher Gemeinschaft). Ausführlich zum Begriff der sittlichen Verpflichtung iSd. § 33 Abs. 2 und in anderen Rechtsgebieten, s. § 33 Anm. 190 ff.

Eine Sittenpflicht zur Pflege Nichtangehöriger wird von der Rspr. abgelehnt (Hess. FG v. 20.9.2000, EFG 2001, 125, rkr.). UE folgt aus der für § 33 anerkannten Vergleichbarkeit rechtlicher und sittlicher Pflichten (s. § 33 Anm. 190 mwN, sog. Gleichstellungsthese), dass eine über die Rechtspflicht hinausgehende sittliche Verpflichtung zur häuslichen Pflege eines Mitmenschen kaum zu bejahen ist (s. KANZLER, FR 1992, 669 [670 f.]). Ob sich eine solche Rechtspflicht aber aus dem Unterhaltsrecht ableiten lässt, ist sehr zweifelhaft (ausführlich dazu KANZLER, FR 1996, 189 [195]).

29 Einstweilen frei.

30 4. Steuerfreiheit bis zur Höhe des Pflegegeldes als Rechtsfolge

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 36 vor (Anm. 19–29), so sind die Einnahmen bis zur Höhe des Pflegegelds nach § 37 SGB XI (s. Anm. 17) stfrei.

Steuerbefreiung von Jahresbeträgen: Stfrei sind damit die Monatsbeträge bezogen auf den VZ (§ 2 Abs. 7 Satz 1), also bis 31.12.2009 höchstens 2580 €, 5040 € und 8100 € in den Pflegestufen I, II und III. UE folgt daraus, dass nachgezahltes Pflegegeld nur zu dem Betrag stfrei ist, der auf die Monate der Pflegebedürftigkeit entfällt. Die Bemessung des stfreien Jahresbetrags richtet sich danach zwar nach den Monatszahlungen, eine zeitanteilige Aufteilung ist jedoch nicht geboten, da eine dem § 33a Abs. 4 vergleichbare Regelung fehlt (ausführlich KANZLER, FR 1996, 189 [195 f.] mit Beispiel; aA SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3 „Pflegeversicherung...“). Im Übrigen gilt das Zuflussprinzip, so dass im VZ 02 für den VZ 01 nachgezahltes Pflegegeld nur in Höhe der Beträge stfrei sein kann, die auf den Pflegezeitraum im VZ 02 entfallen (s. Anm. 9).

Bei erwerbsmäßiger Pflege wird die StBefreiung nach hier vertretener Auffassung nicht gewährt (s. Anm. 26 aE).

Mehrere Pflegepersonen: Teilen sich mehrere Personen die Pflege eines Pflegebedürftigen, so steht jedem der nicht erwerbsmäßig tätigen Pflegepersonen die StBefreiung in voller Höhe zu. Nr. 36 sieht weder eine Aufteilung der StBefreiung noch die Begrenzung auf eine Einmalgewährung vor (s. Anm. 25 mwN zur aA).

III. Steuerfreiheit des Pflegegelds aus privater Pflegeversicherung oder nach Beihilfavorschriften (Satz 2)

1. Bedeutung der Verweisung in Satz 2

31

Nach Satz 2 gilt Entsprechendes, „wenn der Pflegebedürftige Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches Sozialgesetzbuch oder eine Pauschalbeihilfe nach Beihilfavorschriften für häusliche Pflege erhält“.

Auslegungsbedürftige Verweisung auf Satz 1: Die Verweisung ist misslungen, zumindest jedoch unklar, denn bei Satz 1 geht es nicht um die StBefreiung des Pflegegelds, das der Pflegebedürftige bezieht; dies ist bereits nach § 3 Nr. 1 stfrei (s. Anm. 8 und § 3 Nr. 1 Anm. 7).

Ganz offensichtlich hatte der Gesetzgeber mit dieser Verweisung beabsichtigt, pflegebedingte Einnahmen insgesamt stfrei zu stellen. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Gesetzesbegründung, denn danach soll „der Freibetrag... über die Pflegeversicherung hinaus auch im Rahmen aller Versicherungsverhältnisse gelten, zu deren Abschluss der Pflegebedürftige anstelle der Pflegeversicherung nach dem Pflegeversicherungsgesetz verpflichtet ist, sowie im Rahmen der entsprechenden Beihilfeleistungen“ (BTDrucks. 13/1558, 152 f.). Die StBefreiung aller pflegebedingten Einnahmen ergibt sich jedoch bereits aus Satz 1 unabhängig davon, ob es sich um weitergeleitetes Pflegegeld handelt oder nicht. Denn Satz 1 stellt alle Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung stfrei und bezieht sich nur zur Bestimmung des Umfangs der Freibeträge auf eine Bestimmung zur sozialen Pflegeversicherung, den § 37 SGB XI (s. Anm. 24 „Herkunft der Mittel“). UE hat Satz 2 daher nur deklaratorische Bedeutung.

Umfassende Verweisung auf Satz 1: Aus der deklaratorischen Bedeutung des Satzes 2 folgt, dass es sich um eine umfassende Bezugnahme auf Satz 1, also eine Rechtsgrund- und Rechtsfolgeverweisung handelt. Der Stpfl, der einen privat versicherten oder beihilfeberechtigten Behinderten pflegt, muss daher alle Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 erfüllen (s. Anm. 20–29 und 36), damit die Einnahmen in Höhe der sich aus § 37 SGB XI ergebenden Beträge stfrei sind (s. Anm. 30 und 36).

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 2

32

Die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 ergeben sich unmittelbar aus Satz 1.

Für Einnahmen des Steuerpflichtigen von privat versichertem oder beihilfeberechtigtem Pflegebedürftigen gilt Entsprechendes. Ob es sich dabei um die Weiterleitung von Versicherungs- oder Beihilfeleistungen oder um den Bezug aufgrund abgetretener Ansprüche handelt, ist unbeachtlich (s. Anm. 24).

Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des SGB XI erhält der Bedürftige für häusliche Pflege, wenn er bei einem privaten Versicherungsunternehmen gegen Pflegebedürftigkeit versichert ist, weil er sich

von der Versicherungspflicht hat befreien lassen (§ 22 SGB XI), bei einem privaten Krankenversicherer versichert ist (§ 23 SGB XI) oder als Abgeordneter einen Vertrag abgeschlossen hat (§ 24 SGB XI).

Eine Pauschalbeihilfe nach Beihilfavorschriften des Bundes und der Länder für häusliche Pflege erhält der Pflegebedürftige als aktiver Beamter, Richter, Soldat oder Versorgungsempfänger oder dessen Ehegatte und berücksichtigungsfähiges Kind. Zu den beihilferechtl. Leistungen wegen Pflegebedürftigkeit gehört ua. ein pauschales Pflegegeld in (je nach Bund oder Bundesland) unterschiedlicher Höhe bei ständiger häuslicher Pflege durch nahe Angehörige (einschließlich Ehegatten und Eltern), wenn dadurch eine sonst erforderliche dauernde Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung vermieden wird und der Einsatz von Berufspflegekräften entfällt (s. auch den Überblick in BTDrucks. 12/5262, 69).

Steuerfreie Einnahmen in Höhe des Pflegegelds als Rechtsfolge: Nicht die pflegebedingten Leistungen aus dem privaten Versicherungsvertrag oder aufgrund des Beihilfeanspruchs bestimmen den Umfang der StBefreiung. Stfrei sind die Einnahmen der Pflegeperson in Höhe des Pflegegelds nach § 37 SGB XI (s. Anm. 30). Dies ergibt sich aus der Verweisung auf Satz 1: „Entsprechendes gilt...“. Eine andere Auslegung dieser Verweisung, als reine Rechtsgrundverweisung mit einer Rechtsfolge, die sich aus Satz 2 ergäbe (StBefreiung weitergeleiteter Versicherungs- und Beihilfeleistungen), würde dem Gleichheitssatz und dem daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen.