

**§ 3 Nr. 36**

**[Pflegebedingte Einnahmen]**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BStBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch PSG III v. 23.12.2016 (BGBl. I 2016, 3191)

Steuerfrei sind

...

36. Einnahmen für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung 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 Absatz 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. <sup>2</sup>Entsprechendes 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:  
Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 36**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu Nr. 36</b> .....	1	<b>V. Verhältnis der Nr. 36 zu anderen Vorschriften</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung der Nr. 36</b> .....	2	1. Verhältnis zu anderen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen .....	8
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 36</b> .....	3	2. Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 9a Nr. 1 und § 11 .....	9
<b>IV. Geltungsbereich der Nr. 36</b> .....	4	<b>VI. Verfahrensvorschriften zu Nr. 36</b> .....	10

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Steuerfreiheit des Pflegegeldes aus der sozialen  
Pflegeversicherung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1 . . .</b>	16		
<b>II. Sozialrechtliche Grundlagen des Pflegegeldes für selbst beschaffte Pflegehilfen . . . . .</b>	17		
<b>III. Einnahmen der Pflegeperson für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung</b>			
1. Einnahmen der Pflegeperson	24	2. Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung . . . . .	25
		3. Begriff des Pflegebedürftigen und der Pflegeperson . . . . .	26
		4. Rechtsgrundlagen der Pflegeleistungen Angehöriger und anderer dem Pflegebedürftigen nahestehender Personen	27
		5. Pflegeleistungen Angehöriger und anderer sittlich verpflichteter Personen . . . . .	28
		<b>IV. Steuerfreiheit bis zur Höhe des Pflegegeldes als Rechtsfolge . . . . .</b>	30

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Steuerfreiheit des Pflegegeldes aus privater  
Pflegeversicherung oder nach Beihilfavorschriften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung der Verweisung in Satz 2 . . . . .</b>	31	<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 2 . . . . .</b>	32

**A. 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 einkommensteuerpflichtig, 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; WINDEL, Häusliche Pflege als Herausforderung an das Zivilrecht, ErbR 2010, 241; UDSCHING, SGB XI – Soziale Pflegeversicherung, München, 4. Aufl. 2015; RICHTER, Die neue Pflegeversicherung – PSG II, Baden-Baden 2016.

**I. Grundinformation zu Nr. 36**

1

Die StBefreiung bis zur Höhe des Pflegegeldes erfasst Einnahmen der Pflegeperson (Satz 1) sowie Einnahmen des Pflegebedürftigen (Satz 2). Als Sozialzwecknorm dient die Regelung der Förderung häuslicher Pflege und der Stärkung der Eigenverantwortlichkeit des Pflegebedürftigen.

**II. Rechtsentwicklung der Nr. 36**

2

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.

**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 Begr. S. 152f.) neu eingefügt. Danach sind die Einnahmen für Leistungen aus der Pflegeversicherung, die Angehörigen oder anderen Personen zufließen, mW ab 1.4.1995 stbefreit (§ 52 Abs. 2d idF des JStG 1996).

**Drittes Pflegestärkungsgesetz – PSG III v. 32.12.2016** (BGBl. I 2016, 3191): Die Wörter „zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung“ wurden – mW ab 1.1.2017 – durch die Wörter „zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung“ ersetzt. Es handelte sich um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Neufassung der §§ 4, 36 und 37 durch das PSG II v. 21.12.2015 (BGBl. I 2015, 2424; BTDrucks. 18/9518 v. 5.9.2016, 101).

**III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 36**

3

**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 oder § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a) dient die Vorschrift insgesamt einer Verbesserung der Situation einer zunehmenden Zahl Pflegebedürftiger.

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 GRG (BTDrucks. 11/2157, 152).

► *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 Pflegegeldes 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; 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.

4

#### IV. Geltungsbereich der Nr. 36

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

**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 stfrei (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 grds. nur in Deutschland in Anspruch genommen werden können (BTDrucks. 12/5262, 82); dies gilt auch für das Pflegegeld als Sachleistungssurrogat (s. zu nicht weitergeleiteten Pflegegeldern Anm. 24).

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

5–7 Einstweilen frei.

#### V. Verhältnis der Nr. 36 zu anderen Vorschriften

##### 8 1. Verhältnis zu anderen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen

###### Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 3:

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

► *Verhältnis zu § 3 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 jPÖR durchgeführte Pflege, also eine erwerbsmäßige Pflegetätigkeit im Sinne der sozialrechtl. Vorschriften (s. Anm. 27), während Nr. 36 die Pflege im Auftrag des Pflegebedürftigen fördert.

**Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Sätze 2 bis 5 bis zum Veranlagungszeitraum 2011, § 33a Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 2 aF:** Pflegebedingte Einnahmen gehören, soweit sie nach Nr. 36 stfrei sind, zu den Bezügen im Sinne 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). Ab VZ 2012 sind Einkünfte und Bezüge des Kindes für die Freibeträge des § 32 Abs. 6 und das Kindergeld unschädlich.

**Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 und § 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 Aufwendungsersatz 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, 157).

Steuerbefreiung nach Nr. 36 und Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 können uE nebeneinander gewährt werden, da der Pflegepauschbetrag Aufwendungen der Pflegeperson abgelten soll, Nr. 36 aber das Pflegegeld befreit; auch § 3c ist nicht anwendbar, weil er nur BA und WK erfasst (im Einzelnen KANZLER, FR 1996, 189 [190 f.]; aA BFH v. 21.3.2002 – III R 42/00, BStBl. II 2002, 417, der den Pflegepauschbetrag ausschließt).

## 2. Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 9a Nr. 1 und § 11

9

Die Grundsätze der Rspr. zu § 3 Nr. 26 sind uE anzuwenden.

**Verhältnis zum Werbungskostenpauschbetrag:** Die Einnahmen der Pflegeperson können nicht durch den WK-Pauschbetrag 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 aF). 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 Erg. 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 aF; aA VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 36 Rn. B 36/15 [9/2002]).

**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. Eine Rückbeziehung nachgezahlter Einnahmen auf die Monate,

für die sie geleistet wurden, ist uE ebenso wenig zulässig wie die Übertragung der streifen Beträge in den VZ des Zuflusses nach den Grundsätzen der Rspr. zu § 33.

10

## VI. Verfahrensvorschriften zu Nr. 36

**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 EStVorauszahlung ist die StErmäßigung zu berücksichtigen, soweit sie ausnahmsweise für eine selbständige (freiberufliche) Pflege Tätigkeit gewährt werden sollte (s. Anm. 27).

**Lohnsteuerabzug:** Wird die Pflege Tätigkeit als nichtselbständige Arbeit iSv. § 19 ausgeübt (s. Anm. 27), so hat der Pflegebedürftige ArbG-Pflichten wahrzunehmen und den maßgebenden Freibetrag (s. Anm. 30) bereits beim LStAbzug zu berücksichtigen. Allerdings geht der Gesetzgeber zu Recht davon aus, dass bei Leistungen auf familiärer Grundlage oder aus einer sittlichen Pflicht regelmäßig kein Arbeitsverhältnis vorliegt (BTDrucks. 13/1558, 152).

11–15 Einstweilen frei.

### B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreiheit des Pflegegeldes aus der sozialen Pflegeversicherung

## 16 I. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1

**Tatbestandsvoraussetzung** des Satzes 1 ist, dass der Stpf.

- Einnahmen für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung erhält (s. Anm. 24 f.) 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 SGB XI (s. Anm. 30).

## 17 II. Sozialrechtliche Grundlagen des Pflegegeldes für selbst beschaffte Pflegehilfen

**Pflegegeld:** Die Pflegeversicherung (s. SGB XI) gewährt neben diversen Sachleistungen auch Pflegegeld für selbst beschaffte Pflegehilfen (s. § 28 Abs. 1 Nr. 2 SGB XI). Pflegebedürftige (s. dazu § 14 SGB XI) können anstelle der häuslichen Pflegehilfe ein Pflegegeld beantragen (§ 37 Abs. 1 Satz 1 SGB XI). Voraussetzung ist, dass der Pflegebedürftige damit die erforderlichen körperbezogenen Pflegemaßnahmen und pflegerischen Betreuungsmaßnahmen sowie Hilfen bei der Haushaltsführung in geeigneter Weise selbst sicherstellt (§ 37 Abs. 1 Satz 2

SGB XI). Die Pflegebedürftigkeit hat der Medizinische Dienst im Rahmen einer Begutachtung (§ 18 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).

**Grad der Bedürftigkeit:** Die Höhe des Pflegegeldes ist abhängig von der Bedürftigkeit. Die Ermittlung des Grades der Bedürftigkeit ist in § 15 SGB XI geregelt. Ausschlaggebend dafür, ob jemand pflegebedürftig ist, ist der Grad der Selbständigkeit (Pflegegrad). Aufgrund der Änderung des SGB XI durch das PSG II v. 26.12.2016 (s. Anm. 2) wird ab 2016 die Pflegebedürftigkeit nicht mehr in Pflegestufen sondern in Pflegegraden unterschieden (s. § 15 Abs. 3 SGB XI):

- Pflegegrad 1: Geringe Beeinträchtigungen der Selbständigkeit oder der Fähigkeiten
- Pflegegrad 2: Erhebliche Beeinträchtigungen der Selbständigkeit oder der Fähigkeiten
- Pflegegrad 3: Schwere Beeinträchtigungen der Selbständigkeit oder der Fähigkeiten
- Pflegegrad 4: Schwerste Beeinträchtigungen der Selbständigkeit oder der Fähigkeiten
- Pflegegrad 5: Schwerste Beeinträchtigungen der Selbständigkeit oder der Fähigkeiten mit besonderen Anforderungen an die pflegerische Versorgung.

Grundlage der Einstufung in die Pflegegrade ist der mit Hilfe des sog. Begutachtungsinstruments ermittelte Gesamtpunktwert, der zwischen 0 und 100 liegt.

**Höhe des Pflegegeldes:** § 37 Abs. 1 SGB XI legt das monatliche Pflegegeld für die Pflegebedürftigkeit ab 2016 wie folgt fest:

- 316 € für Pflegebedürftige des Pflegegrads 2,
- 545 € für Pflegebedürftige des Pflegegrads 3,
- 728 € für Pflegebedürftige des Pflegegrads 4,
- 901 € für Pflegebedürftige des Pflegegrads 5.

Daneben sieht § 38 SGB XI eine Kombination von Sachleistungen und Pflegegeld voraus; Pflegebedürftige in ambulant betreuten Wohngruppen haben zudem Anspruch auf einen pauschalen Zuschlag iHv. 214 € (§ 38a Abs. 1 SGB XI). Zum Pflegegrad bei pflegebedürftigen Kindern s. § 15 Abs. 6 und 7 SGB XI; zum sog. Entlastungsbetrag § 45b SGB XI.

Einstweilen frei.

18–23

### III. Einnahmen der Pflegeperson für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung

#### 1. 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; s. auch § 38 und § 38a SGB XI; Anm. 22) 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 – IV B 1 - S 2000 - 84/95, 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, 269 [271 f.]).

**Der Begriff der Einnahmen** entspricht dem des § 8. Steuerfrei und auf die Höchstbeträge anzurechnen sind daher nicht nur weitergeleitete Pflegegelder, sondern uE auch Sachbezüge, vermögenswerte Rechte oder sonstige Vorteile (zB Kost und Logis, 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. Daher sind uE 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]; glA VON BECKERATH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 3 Rn. 69).

**Zum Begriff der Pflegeperson** s. Anm. 26.

## 25 2. Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung

**Körperbezogene Pflegemaßnahmen, pflegerische Betreuungsmaßnahmen, Hilfe bei der Haushaltsführung:** Die Einnahmen müssen für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung angefallen sein. Damit bezieht sich bzw. verweist Satz 1 auf die gleichlautenden Begriffe in § 4 Abs. 1, § 36 Abs. 1 und § 37 Abs. 1 Satz 2 SGB XI (zur Rechtslage bis VZ 2016 s. Anm. 25 der Vorauflage: „Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung“ – Stand Januar 2014 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); s. auch Anm. 2). Gemäß § 4 Abs. 1 SGB XI sind Dienst-, Sach- und Geldleistungen für den Bedarf an körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen und Hilfen bei der Haushaltsführung die Leistungen der Pflegeversicherung. Gemäß § 36 Abs. 1 Satz 1 SGB XI haben Pflegebedürftige der Pflegegrade 2 bis 5 bei häuslicher Pflege Anspruch auf körperbezogene Pflegemaßnahmen und pflegerische Betreuungsmaßnahmen sowie Hilfen bei der Haushaltsführung als Sachleistungen (häusliche Pflegehilfe). Die Begriffe „körperbezogene Pflegemaßnahmen, Betreuungsmaßnahmen, Hilfe bei der Haushaltsführung“ sind damit im sozialrechtl. Sinne zu verstehen und auszulegen; auf die insoweit einschlägige Fachliteratur wird verwiesen.

Die Leistungen müssen nicht kumulativ erbracht werden. Es genügt nach Satz 1, dass sie alternativ erbracht werden. Das Gesetz verwendet nämlich die Konjuga-



## B. Satz 1: Pflegegeld a. d. sozialen Pflegevers. Anm. 25–27 § 3 Nr. 36

tion „oder“. Die Einnahmen sind also auch stfrei, wenn die Pflegeperson etwa nur Hilfe bei der Haushaltsführung ausübt.

**Häusliche Pflegehilfe** ist auch zulässig, wenn Pflegebedürftige nicht in ihrem eigenen Haushalt gepflegt werden, sie ist allerdings nicht zulässig, wenn Pflegebedürftige in einer stationären Pflegeeinrichtung oder in einer Einrichtung iSd. § 71 Abs. 4 SGB XI gepflegt werden (§ 36 Abs. 4 Satz 1 SGB XI). Die häusliche Pflege wird also nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Pflegebedürftige in einem Altenwohnheim, Altenheim oder einem Wohnheim für Behinderte wohnt.

**Mehrere Pflegepersonen:** Denkbar ist die Arbeitsteilung unter mehreren Pflegepersonen, die unabhängig von einem Anspruch auf Pflegegeld nach § 37 SGB XI zur StFreiheit entsprechender Einnahmen führt und uE folgerichtig nicht zu einer Aufteilung der stfreien Beträge zwingt (s. mit weiterer Begründung KANZLER, FR 1996, 189).

### 3. Begriff des Pflegebedürftigen und der Pflegeperson

26

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 körperliche, kognitive oder psychische Beeinträchtigungen oder gesundheitliche Belastungen oder Anforderungen nicht selbständig kompensieren oder bewältigen können. Die Pflegebedürftigkeit muss auf Dauer, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, und mit mindestens der in § 15 SGB XI festgelegten Schwere bestehen.

**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 iSd. § 14 in seiner häuslichen Umgebung pflegen. Leistungen zur sozialen Sicherung nach § 44 erhält eine Pflegeperson nur dann, wenn sie eine pflegebedürftige Person wenigstens 10 Stunden wöchentlich, verteilt auf regelmäßige mindestens zwei Tage in der Woche pflegt“.

### 4. Rechtsgrundlagen der Pflegeleistungen Angehöriger und anderer dem Pflegebedürftigen nahestehender Personen

27

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 nichterwerbsmäßiger Pflegetätigkeit im Sozialrecht:** Nach Sozialrecht besteht bei der Pflegetätigkeit durch Familienangehörige, Verwandte und Freunde die widerlegbare Vermutung, dass die Pflege – un-

geachtet der Höhe der finanziellen Anerkennung, die die Pflegeperson vom Pflegebedürftigen erhält – nicht erwerbsmäßig ausgeübt wird. Dies gilt für die Pflege Tätigkeit 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 Pflege Tätigkeit vor, die uE auch für die StBefreiung nach Nr. 36 schädlich ist (s.o. und Anm. 26 aE).

► *Vorweggenommene Erbfolge*: Die vertragliche Verpflichtung zur Übernahme von Pflegeleistungen ist von jeher Gegenstand der Vertragsgestaltung im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge. Der Anspruch auf Pflegegeld wird durch diese vertraglichen Pflegeverpflichtungen nicht ausgeschlossen.

► *Eine freiberufliche Pflege Tätigkeit* wird nur in seltenen Ausnahmefällen zu bejahen sein. Selbst wenn die Selbstständigkeit zu bejahen wäre, fehlt es uE zumeist an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (glA ZUGMAIER, DStR 1995, 872 [873], mwN).

► *Auch Arbeitsverhältnisse* schließen die StBefreiung nicht aus. Die Pflege gegen Auszahlung des Pflegegeldes 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.

Die Auffassung, wonach auch Arbeitsentgelt stfrei ist, entspricht uE dem Regelungszweck, obwohl das Streben nach sozialer Sicherung nicht unbedingt zum Abschluss eines Arbeitsverhältnisses zwingt; § 44 SGB XI sieht die soziale Sicherung der Pflegeperson nämlich ausdrücklich vor (ausführl. KANZLER, FR 1996, 189 [194]).

## 28 5. Pflegeleistungen Angehöriger und anderer sittlich verpflichteter Personen

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).

**Der Begriff des Angehörigen** entspricht dem des § 15 AO (BTDrucks. 13/1558, 152). 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.

B. Satz 1: Pflegegeld a. d. sozialen Pflegevers. Anm. 28–30 § 3 Nr. 36

► *Andere Personen* iSd sind nicht erwerbstätige Pflegepersonen, die nicht Angehörige des Pflegebedürftigen sind. Das sind etwa die Partner einer cheähnlichen Lebensgemeinschaft.

► *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 cheähnlicher 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 – 5 K 1668/00, EFG 2001, 125, rkr.). Aus der für § 33 anerkannten Vergleichbarkeit rechtl. und sittlicher Pflichten (s. § 33 Anm. 190 mwN, sog. Gleichstellungsthese) folgt uE, 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 (ausführl. KANZLER, FR 1996, 189 [195]).

Einstweilen frei.

29

**IV. Steuerfreiheit bis zur Höhe des Pflegegeldes als Rechtsfolge** 30

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

**Steuerbefreiung von Jahresbeträgen:** Steuerfrei sind damit die Monatsbeträge bezogen auf den VZ (§ 2 Abs. 7 Satz 1), also höchstens 3 792 €, 6 540 €, 8 736 € und 10 812 € in den Pflegegraden 2 bis 5. Daraus folgt uE, 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 (ausführl. KANZLER, FR 1996, 189 [195 f.] mit Beispiel). 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).

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Steuerfreiheit des Pflegegeldes aus privater Pflege-  
versicherung oder nach Beihilfavorschriften**

31

### I. Bedeutung der Verweisung in Satz 2

Nach Satz 2 gilt Entsprechendes, „wenn der Pflegebedürftige Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches SGB 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 Pflegegeldes, 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“). Satz 2 hat uE 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).

32

### II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 2

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 VU 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, Sol-

dat 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 Pflegegeldes als Rechtsfolge:** Nicht die pflegebedingten Leistungen aus dem privaten Versicherungsvertrag oder aufgrund des Beihilfeanspruchs bestimmen den Umfang der StBefreiung. Steuerfrei sind die Einnahmen der Pflegeperson in Höhe des Pflegegeldes 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.

§ 3 Nr. 36