



Sachstand

Einkommensteuerliche Behandlung der weitergeleiteten Zahlungen für Verhinderungspflege

Einkommensteuerliche Behandlung der weitergeleiteten Zahlungen für Verhinderungspflege

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 202/18
Abschluss der Arbeit: 16. Januar 2019
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Einkommensteuerpflicht der weitergeleiteten Zahlungen für Verhinderungspflege	4
3.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	5
4.	Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	6
5.	Sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Einkommensteuergesetz	7
6.	Zusammenfassung; Anwendung des Grundfreibetrag	7

1. Fragestellung

Gemäß § 39 Sozialgesetzbuch XI übernimmt die Pflegekasse die nachgewiesenen Kosten einer Ersatzpflege durch eine dritte Person, falls die Pflegeperson verhindert ist. Gefragt wird, wie Zahlungen, die der Pflegebedürftige an die dritte Person für die Verhinderungspflege weiterleitet, bei dieser einkommensteuerlich zu behandeln sind.

2. Einkommensteuerpflicht der weitergeleiteten Zahlungen für Verhinderungspflege

§ 39 Sozialgesetzbuch (SGB) XI regelt die häusliche Pflege bei Verhinderung der Pflegeperson. Absatz 1 bestimmt:

„Ist eine Pflegeperson wegen Erholungsurlaubs, Krankheit oder aus anderen Gründen an der Pflege gehindert, übernimmt die Pflegekasse die nachgewiesenen Kosten einer notwendigen Ersatzpflege für längstens sechs Wochen je Kalenderjahr; ...Die Aufwendungen der Pflegekasse können sich im Kalenderjahr auf bis zu 1.612 Euro belaufen, wenn die Ersatzpflege durch andere Pflegepersonen sichergestellt wird als solche, die mit dem Pflegebedürftigen bis zum zweiten Grade verwandt oder verschwägert sind oder die mit ihm in häuslicher Gemeinschaft leben.“

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat mehrfach in Rundverfügungen zur Behandlung von „Zahlungen Pflegebedürftiger an selbst gewählte Pflegepersonen bei Erstattung durch Krankenkasse/Pflegekasse bzw. Sozialleistungsträger“¹ nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) Stellung genommen. In der aktuellen Verfügung heißt es:

„Nach § 3 Nr. 36 EStG sind Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 Sozialgesetzbuch (SGB) XI steuerfrei, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. ...

Wegen des persönlichen Anwendungsbereichs von § 3 Nr. 36 EStG ist die Steuerfreiheit für Pflegepersonen, die keine Angehörige sind, nur zu gewähren, wenn sie eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen. Eine solche sittliche Pflicht kann regelmäßig angenommen werden, wenn die Pflegeperson nur für einen Pflegebedürftigen tätig wird. ...

Hinsichtlich der Verhinderungspflege ist Folgendes zu beachten: ...

Steuerlich wird jedoch nicht zwischen der eigentlichen Pflege und der Verhinderungspflege unterschieden. § 3 Nr. 36 EStG enthält eigenständige Tatbestandsmerkmale für die Gewährung der Steuerfreiheit, die von den Regelungen des SGB XI unabhängig sind. Soweit bei der

1 Vgl. Rundverfügung vom 3. August 2018, S 2342 A-75-St 213, FMNR3a4310018. Die Abstimmung erfolgte auf Bund-Länder-Ebene, vgl. OFD Magdeburg: Verfügung betr. Anwendung von § 3 Nr. 36 EStG; Steuerliche Behandlung von Zahlungen Pflegebedürftiger an selbst gewählte Pflegepersonen bei Erstattung durch Krankenkasse/Pflegekasse bzw. Sozialleistungsträger vom 8. August 2013 (OFD Magdeburg S 2342-98-St 223). Beide Verfügungen sind abrufbar bei juris.

Verhinderungspflege die Voraussetzungen des § 3 Nr. 36 EStG erfüllt sind, kommt hierfür die Steuerbefreiung dem Grunde nach in Betracht, lediglich von der Höhe her erfolgt auch bei der Verhinderungspflege die Begrenzung auf die Beträge des § 37 SGB XI.

Soweit bei der Verhinderungspflege die Tatbestandsmerkmale des § 3 Nr. 36 EStG nicht erfüllt sind oder höhere Beträge gezahlt werden als die in § 37 SGB XI genannten, besteht Steuerpflicht.“

Dass die OFD Frankfurt am Main zwar die Einkommensteuerpflicht der weitergeleiteten Zahlungen für Verhinderungspflege an einen Dritten bejaht, jedoch keine Angaben zur Art der Einkünfte macht, lässt vermuten, dass es auf den Einzelfall ankommt: Wurde beispielsweise mit dem Dritten, der die Verhinderungspflege übernimmt, ein Arbeitsvertrag geschlossen, handelt es sich bei dem Empfänger um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Haben die Beteiligten die Anmeldung eines „Minijobs“ vereinbart, kann die Besteuerung durch einen einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von insgesamt 2 Prozent des Arbeitsentgelts erfolgen.²

Besteht keine explizite Absprache, müssen diese Zahlungen wegen der festgestellten Steuerpflicht dennoch unter eine der sieben Einkunftsarten des EStG - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG – fallen.³ Dabei kommen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht. Einkünfte aus selbständiger Arbeit können nur durch die in § 18 EStG abschließend genannten Berufe und Tätigkeiten erzielt werden, dazu gehören keine freiwillig Pflegenden. Es bleiben somit als mögliche Einkunftsarten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG.

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Ein Gewerbebetrieb wird in § 15 Abs. 2 EStG wie folgt definiert:

„Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, ... Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.“

Die Selbständigkeit erfordert nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Betätigung auf eigene Rechnung und Gefahr beziehungsweise eigene Verantwortung. Darüber hinaus muss derjenige unabhängig sein, das heißt, dass er über die Zeit, den Ort und den Umfang seiner Tätigkeit im Wesentlichen selbst bestimmen kann. Die Selbstständigkeit wird jedoch durch sachliche

² § 40a Abs. 2 EStG.

³ Eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 EStG scheidet ebenfalls aus, weil der Auftrag - zum Beispiel die nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen – von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, erteilt werden muss.

Bindungen, zum Beispiel durch die Mitbestimmung des Auftraggebers hinsichtlich der Arbeitszeit, nicht ausgeschlossen.⁴

Nachhaltigkeit bedeutet nach Rechtsprechung des BFH, dass die Betätigung von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und sie objektiv auf Wiederholung angelegt ist.⁵

Die Gewinnerzielungsabsicht entspricht der Absicht, durch den Gewerbebetrieb positive Einkünfte zu erzielen. Andernfalls ist die Betätigung als Liebhaberei anzusehen.⁶

Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Betätigung, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.⁷ Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird die Eigenschaft als Marktteilnehmer nicht in Frage gestellt, wenn – in atypischen Fällen – die Leistungen an nur einen einzigen Abnehmer erbracht werden.⁸

Die vier Merkmale müssen nebeneinander gegeben sein. Fehlt eines dieser Merkmale, so liegt kein Gewerbebetrieb vor.⁹

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb können Betriebsausgaben von den Einnahmen abgezogen werden. Darüber hinaus wird bei der Einkommensteuer nach § 35 EStG eine Steuerermäßigung gewährt. Allerdings können solche Einkünfte auch zur Umsatzsteuer- und zur Gewerbesteuerpflicht führen.

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG insbesondere Gehälter, aber auch andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Die nichtselbständige Arbeit wird durch die Begriffe Arbeitnehmer, Arbeitgeber, Arbeitslohn und Dienstverhältnis bestimmt.

4 Bode, Walter: EStG § 15, Randnummer 19f., in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, 144. Lieferung, Oktober 2018.

5 Bode, Walter: EStG § 15, Randnummer 32, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, 144. Lieferung, Oktober 2018.

6 Bode, Walter: EStG § 15, Randnummer 36, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, 144. Lieferung, Oktober 2018.

7 Bode, Walter: EStG § 15, Randnummer 51f., in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, 144. Lieferung, Oktober 2018.

8 Bundesfinanzhof, Urteil vom 20. März 2013, Aktenzeichen X R 15/11.

9 Bode, Walter: EStG § 15, Randnummer 13, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz Kommentar, 144. Lieferung, Oktober 2018.

Arbeitnehmer sind diejenigen Personen, die aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Er schuldet dem Arbeitgeber abhängig und weisungsgebunden seine Arbeitskraft.¹⁰ Die Weisungsgebundenheit zeigt sich zum Beispiel darin, dass der Arbeitgeber Art und Weise, Ort, Zeit sowie Umfang der zu erbringenden Arbeiten bestimmen kann.¹¹

Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst zufließen. Damit müssen die Dienste des Arbeitnehmers entlohnt werden.¹²

Die Entscheidung jedoch, ob überhaupt ein steuerrechtliches Dienstverhältnis gegeben ist, muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse getroffen werden. Neben den erwähnten Kriterien des Schuldens der Arbeitskraft und der Weisungsgebundenheit sind unter anderem auch die organisatorische Eingliederung und das Fehlen eines Vermögensrisikos zu berücksichtigen.¹³

Von den Einnahmen kann der Steuerpflichtige seine Werbungskosten abziehen, die er einzeln nachweisen muss (§ 9 EStG). Alternativ kommt der Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags in Höhe von 1.000 Euro nach § 9a EStG in Betracht.

5. Sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Einkommensteuergesetz

Im Rahmen der sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG könnten Leistungen für Verhinderungspflege unter § 22 Nr. 3 EStG fallen. Die Vorschrift bestimmt die Steuerpflicht für Einkünfte aus Leistungen, soweit sie nicht zu anderen Einkunftsarten gehören. Solche Einkünfte sind jedoch nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 Euro im Kalenderjahr betragen haben. Allerdings geht die Rechtsprechung bei diesen Einkünften unter anderem davon aus, dass jemand des Entgelts willens tätig geworden ist.¹⁴

6. Zusammenfassung; Anwendung des Grundfreibetrag

Leitet ein Pflegebedürftiger die Zahlungen der Pflegekasse für Verhinderungspflege an eine dritte Person weiter, die die Verhinderungspflege übernommen hat, muss die dritte Person die Zahlungen der Einkommensteuer unterwerfen. Liegt keine Vereinbarung zwischen dem Pflegebedürftigen und der dritten Person vor, kann es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit oder um sonstige Einkünfte handeln. Bei der Beurteilung ist immer die Gesamt-

10 Geserich Stephan: EStG § 19, Randnummer 110, 130, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 144. Lieferung , Oktober 2018.

11 Geserich Stephan: EStG § 19, Randnummer 67, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 144. Lieferung , Oktober 2018.

12 Geserich Stephan: EStG § 19, Randnummer 152, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 144. Lieferung , Oktober 2018.

13 Geserich Stephan: EStG § 19, Randnummern 55, 73, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 144. Lieferung , Oktober 2018.

14 Nacke Alois: EStG § 22, Randnummer 161, in: Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 144. Lieferung , Oktober 2018.

schau auf die Ausgestaltung der Verhinderungspflege entscheidend. Für alle Einkommensteuerpflichtigen kommt der einkommensteuerliche Grundfreibetrag zur Anwendung: Bis zu einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 9.168 Euro (Veranlagungszeitraum 2019) beträgt die Einkommensteuer 0 Euro (§ 32a EStG).

* * *