

§ 3 Nr. 9

[Erstattungen an Pflegepersonen]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)¹

Steuerfrei sind

...

9. Erstattungen nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 sowie nach § 39 Abs. 4 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch;

...

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9

1

Grundinformation zu Nr. 9: § 3 Nr. 9 regelte bis VZ 2005 die StFreiheit von Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses. Seit VZ 2008 stellt die Vorschrift die Erstattungen öffentlicher Träger für die Zukunftssicherung an Tages- und Vollzeitpflegepersonen stfrei.

Nr. 9 war in seiner alten Fassung unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 4a Satz 2 idF des Gesetzes zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm übergangsweise noch weiter anzuwenden.

Rechtsentwicklung der Nr. 9:

- ▶ *EStG 1934:* § 3 Nr. 7 EStG 1934 befreite die Entschädigung wegen Entlassung aufgrund des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit.
- ▶ *EStG 1948:* § 3 Nr. 4 EStG 1948 stellte Entschädigungen aufgrund arbeitsrechtl. Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis stfrei. Die StBefreiung galt als Nr. 8 im EStG 1950–1955 und als Nr. 9 im EStG 1957 unverändert fort.
- ▶ *StÄndG 1958 v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Es wurde erstmals eine Höchstbetragsregelung eingeführt.
- ▶ *StÄndG 1965 v. 14.5.1965* (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Gerichtliche und außergerichtliche Vergleiche wurden ausdrücklich gleichgestellt. Ferner wurde die StBefreiung auf Abfindungen wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis nach §§ 72, 73 BetrVG 1952 ausgedehnt.
- ▶ *StÄndG 1971 v. 23.12.1970* (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Nr. 9 wurde an die durch die Neufassung des KSchG geänderte Rechtslage angepasst.

¹ Zur Kommentierung des § 3 Nr. 9 aF „Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses“ s. Anm. 3 ff. der Voraufgabe – Stand April 2012 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

- ▶ *EstRG 1974 v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Vorschrift wurde neu gefasst und sachlich erweitert. Die StFreiheit wurde auf alle Abfindungen wegen einer vom ArbG veranlassten und gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses ausgedehnt. Die Höchstbeträge wurden Freibeträge.
- ▶ *Gesetz zur Erleichterung des Übergangs vom Arbeitsleben in den Ruhestand v. 13.4.1984* (BGBl. I 1984, 601; BStBl. I 1984, 332): Nr. 9 wurde um Satz 3 erweitert. Danach waren Abfindungen nicht stfrei, wenn die Vorruhestandsbezüge laufend gewährt wurden und der monatliche Bezug mindestens 65 % des in den letzten sechs Monaten vor Beendigung des Dienstverhältnisses durchschnittlich erzielten Arbeitslohns betrug.
- ▶ *StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985* (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 734): Satz 3 wurde rückwirkend ab VZ 1985 wieder aufgehoben.
- ▶ *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Absenkung der Freibeträge um ein Drittel auf 16000 DM/20000 DM/24000 DM.
- ▶ *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Satz 1 wurde die Angabe „16000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „8181 Euro“ ersetzt. In Satz 2 wurden die Angaben „20000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „10226 Euro“ und die Angabe „24000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „12271 Euro“ ersetzt.
- ▶ *HaushaltsbegleitG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BGBl. I 2004, 69; BStBl. I 2004, 120): Weitere Absenkung der Freibeträge auf 7200 €/9000 €/11000 €.
- ▶ *Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Aufhebung der Vorschrift. Zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 4a s. Anm. 4.
- ▶ *KiföG v. 10.12.2008* (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3): Die Vorschrift wurde neu besetzt. Sie befreit nunmehr ab VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) Erstattungen öffentlicher Träger für die Zukunftssicherung an Tages- und Vollzeitpflegepersonen.

Bedeutung der Nr. 9:

- ▶ *Sozialrechtliche Bedeutung der Nr. 9:* Die StBefreiung steht in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausbau der staatlichen Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Kindertagespflege durch das KiföG und der damit verbundenen Änderung des SGB VIII.

Die Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Kindertagespflege ist Teil der im SGB VIII geregelten Jugendhilfe (§§ 22 ff. SGB VIII). Tageseinrichtungen sind Einrichtungen, in denen sich Kinder für einen Teil des Tages oder ganztägig aufhalten und in Gruppen gefördert werden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII). Kindertagespflege wird von einer geeigneten Tagespflegeperson in ihrem Haushalt oder im Haushalt des Personensorgeberechtigten geleistet (§ 22 Abs. 1 Satz 2 SGB VIII). Die Förderung in Kindertagespflege umfasst auch die Gewährung einer laufenden Geldleistung an die Tagespflegeperson (§ 23 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII). Dazu zählen auch „die Erstattung nachgewiesener Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung der Tagespflegeperson“ (§ 23 Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII) und „die hälftige Erstattung nach-

gewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Krankenversicherung und Pflegeversicherung“ (§ 23 Abs. 2 Nr. 4 SGB VIII).

Auch die „Hilfe zur Erziehung und die Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche“ (§§ 27 ff. SGB VIII) ist Teil der Jugendhilfe. Einer in diesem Rahmen tätigen Pflegeperson werden ua. nachgewiesene Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie nachgewiesene Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung hälftig erstattet (§ 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII).

► *Steuerrechtliche Bedeutung der Nr. 9:* Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die in Nr. 9 genannten Leistungen gem. § 23 Abs. 2 Nr. 3 und 4 SGB VIII den nach § 3 Nr. 14, 57 und 62 stfrei gestellten vergleichbar (s. § 3 Nr. 57 Anm. 1). Sie sollen deshalb ebenso behandelt werden. Die StBefreiung ist konstitutiv (vgl. im Einzelnen BTDrucks. 16/10357, 26, 27; BMF v. 17.12.2007, BStBl. I 2008, 17). Die Leistungen sind als eine Art Auslagenersatz regelmäßig stbare Einnahmen gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1; für die Erstattungsbeträge gem. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII gilt Entsprechendes.

Geltungsbereich der Nr. 9:

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 9 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzuordnen sind. Betroffen sind aber nur Einkünfte iSd. § 18.

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 9 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpf.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis zu anderen Befreiungsvorschriften:

► *Verhältnis zu § 3 Nr. 10:* § 3 Nr. 10 stellt alle Einnahmen stfrei, die einer Gastfamilie für die Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung eines behinderten Kindes zufließen und auf Leistungen eines oder mehrerer Sozialleistungsträger beruhen (s. § 3 Nr. 10 Anm. 2). Nr. 9 befreit demgegenüber die Erstattung von Kosten für Beiträge zur Unfallversicherung, Kranken- und Alterssicherung ganz oder teilweise von der Steuer.

► *Verhältnis zu § 3 Nr. 11:* Nach § 3 Nr. 11 sind bereits Leistungen stfrei, die im Rahmen der öffentlichen Jugendhilfe an Pflegepersonen gewährt werden. Dies umfasst auch die in § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII vorgesehenen Erstattungen für Beiträge zu Alterssicherung und Unfallversicherung (BTDrucks. 16/10357, 26, 27). Die StFreiheit nach § 3 Nr. 11 betrifft jedoch nicht Pflegepersonen, die die Kinder nur des Erwerbs wegen in ihren Haushalt aufnehmen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16). Aus Gründen der Gleichbehandlung sollen die an solche Pflegepersonen gewährten Leistungen iSd. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII ebenfalls stfrei gestellt werden (BTDrucks. 16/10357, 26, 27).

► *Verhältnis zu § 3 Nr. 14, 57, 62:* Nr. 9 betrifft vergleichbare Zukunftssicherungsleistungen. Dies rechtfertigt es nach Auffassung des Gesetzgebers, zur Entlastung der Zukunftsvorsorge die Erstattungen in gleicher Weise stfrei zu stellen (BTDrucks. 16/10357, 26).

**B. Erläuterungen zu Nr. 9:
Steuerbefreiung von Leistungen, die Tagespflegeper-
sonen in der Kindertagespflege erhalten**

Steuerfreiheit der Erstattungen nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 SGB VIII: Steuerfrei sind die in § 23 Abs. 2 Nr. 3 und 4 SGB VIII genannten Leistungen, die Tagespflegepersonen in der Kindertagespflege (s. dazu Anm. 1) im Rahmen der Gewährung einer laufenden Geldleistung durch die Träger der öffentlichen Jugendhilfe erhalten (s. dazu Anm. 1). § 23 Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII betrifft „die Erstattung nachgewiesener Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung der Tagespflegeperson“. § 23 Abs. 2 Nr. 4 SGB VIII regelt „die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Krankenversicherung und Pflegeversicherung“.

Soweit in Nr. 9 auf den Satz 1 in Abs. 2 des § 23 SGB VIII verwiesen wird, handelt es sich wohl um ein redaktionelles Versehen, da § 23 Abs. 2 SGB VIII nur einen Satz enthält.

Steuerfreiheit der Erstattungen nach § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII: Wird Hilfe nach §§ 32–35 (Erziehung in einer Tagesgruppe, Vollzeitpflege, Heimerziehung, intensive sozialpädagogische Einzelbetreuung) oder nach § 35a Abs. 2 Nr. 2–4 (Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche) gewährt, so ist auch der notwendige Unterhalt des Kindes oder Jugendlichen außerhalb des Elternhauses sicherzustellen (§ 39 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII). Dieser umfasst auch die Kosten für den Sachaufwand sowie für die Pflege und Erziehung des Kindes oder Jugendlichen (§ 39 Abs. 1 Satz 2 SGB VIII). Der gesamte regelmäßig wiederkehrende Bedarf soll durch laufende Leistungen gedeckt werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 SGB VIII). Die laufenden Leistungen umfassen auch die Erstattung nachgewiesener Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung der Pflegeperson (§ 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII). Diese Erstattungsbeträge stellt Nr. 9 für die Pflegeperson stfrei BMF v. 22.10.2018 – IV C 3 - S 2342/07/0001:138, BStBl. I 2018, 1109, Abschn. F).