Urteil vom 10. Mai 2017, II R 37/15

Pflegefreibetrag für gesetzlich zum Unterhalt verpflichtete Personen

ECLI:DE:BFH:2017:U.100517.IIR37.15.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13 Abs 1 Nr 9, BGB § 1589 S 1, BGB §§ 1601ff, BGB § 1612 Abs 1 S 1, BGB § 1618a, SGB 11 § 14 Abs 1, SGB 11 § 4, SGB 11 § 15 Abs 1 S 1, BGB § 1601

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. März 2015, Az: 3 K 35/15

Leitsätze

Eine aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses bestehende gesetzliche Unterhaltspflicht schließt die Gewährung des Pflegefreibetrags nicht aus .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. März 2015 3 K 35/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Miterbin ihrer im August 2012 verstorbenen Mutter (M). Zum Nachlass der M gehörten u.a. Bankguthaben in Höhe von 785.543 €.

2 M war im Jahr 2001 pflegebedürftig geworden. Die Klägerin hatte M im Dezember 2001 bis zu deren Tod in ihr Haus aufgenommen und auf eigene Kosten die Pflege der M übernommen. Ab November 2001 hatte die Pflegekasse der M Pflegegeld nach der Pflegestufe III in Höhe von anfangs 664,68 € und zuletzt 700 € monatlich gewährt.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin mit Änderungsbescheid vom 10. Oktober 2013 Erbschaftsteuer in Höhe von 4.865 € fest. Der Einspruch, mit dem die Klägerin die Berücksichtigung eines Freibetrags gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in Höhe von 20.000 € begehrte, blieb ohne Erfolg.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit der Begründung statt, der Gewährung des Freibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG stehe nicht entgegen, dass die Klägerin als Tochter der M gemäß § 1601 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) abstrakt verpflichtet gewesen sei, der M Unterhalt zu gewähren. Denn aufgrund des umfangreichen Vermögens der M sei die Klägerin dieser gegenüber nicht unterhaltsverpflichtet gewesen.

5 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.

6 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Erwerb der Klägerin wegen der von ihr gegenüber M erbrachten Pflegeleistungen in Höhe von 20.000 € nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG steuerfrei ist.

9 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG bleibt ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu 20.000 € steuerfrei, der Personen anfällt, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist. Die Vorschrift regelt nicht den Abzug eines Pauschbetrags, sondern die Berücksichtigung eines Freibetrags, wobei die mögliche Steuerbefreiung auf maximal 20.000 € begrenzt ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. September 2013 II R 37/12, BFHE 243, 1, BStBl II 2014, 114, Rz 15).

10 a) Der Begriff "Pflege gewähren" in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist grundsätzlich weit auszulegen.

11 Pflege in diesem Sinne ist die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person. Die Gewährung von Pflege setzt begrifflich eine wegen Krankheit, Behinderung, Alters oder eines sonstigen Grundes bestehende Hilfsbedürftigkeit des Pflegeempfängers voraus. Dabei reicht es für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG aus, dass die Pflege des Erblassers durch seine Hilfsbedürftigkeit veranlasst war. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig i.S. des § 14 Abs. 1 des Elften Buchs Sozialgesetzbuch in der für das Streitjahr geltenden Fassung (SGB XI a.F.) und einer Pflegestufe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 SGB XI a.F. zugeordnet war.

12 Zu den Pflegeleistungen zählen --in Anlehnung an die in § 14 Abs. 4 SGB XI a.F. angeführten Hilfeleistungen-- die Unterstützung und Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Körperpflege (z.B. Waschen, Duschen, Kämmen), der Ernährung (z.B. Zubereiten und Aufnahme der Nahrung), der Mobilität (z.B. selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen, Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung) und der hauswirtschaftlichen Versorgung (z.B. Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung). Voraussetzung ist dabei stets, dass die Leistungen regelmäßig und über eine längere Dauer erbracht worden sind. Die erbrachten Leistungen müssen im allgemeinen Verkehr einen Geldwert haben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 1, BStBl II 2014, 114, Rz 16 bis 21, m.w.N.).

13 b) Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist nur zu gewähren, wenn die Pflege unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt geleistet worden ist. Unentgeltlich in diesem Sinne bedeutet, dass die Pflegeleistungen vom Erwerber erbracht werden, ohne hierfür eine Vergütung zu erhalten (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 1995 II R 80/94, BFHE 178, 218, BStBl II 1995, 784, unter II.2.b).

14 c) Der Abzug eines Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG kommt zudem nur in Betracht, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt für die gewährte Pflege anzusehen ist. Ein angemessenes Entgelt ist die Zuwendung nur, soweit sie dem Betrag entspricht, den der Erblasser durch die Inanspruchnahme der Pflegeleistungen erspart hat. Der Wert der Pflegeleistungen ist im konkreten Einzelfall am Maßstab der objektiven Verhältnisse im Zeitpunkt der Pflegeleistung zu ermitteln. Der anzusetzende Freibetrag hängt insbesondere von Art, Dauer und Umfang der erbrachten Hilfeleistungen ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 1, BStBl II 2014, 114, Rz 26, m.w.N.).

15 d) Die Zuwendung kann auch dann ein angemessenes Entgelt für die gewährte Pflege sein, wenn der Erwerber zu dem nach den zivilrechtlichen Vorschriften gegenüber dem Erblasser unterhaltspflichtigen Personenkreis gehört.

16 aa) Nach § 1601 BGB sind Verwandte in gerader Linie verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren. In gerader Linie verwandt sind nach § 1589 Satz 1 BGB Personen, deren eine von der anderen abstammt, wie etwa Kinder von ihren Eltern.

17 Eine aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses nach den §§ 1601 ff., § 1589 Satz 1 BGB bestehende gesetzliche Unterhaltspflicht schließt die Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG nicht aus (a.A. Milatz in Burandt/ Rojahn, Erbrecht, 2. Aufl. 2014, § 13 ErbStG Rz 18; Weinmann in Christoffel/Geckle/Pahlke, Erbschaftsteuergesetz, 1. Aufl., 1998, § 13 ErbStG Rz 41; Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/ Wachter, ErbStG, 5. Aufl.,

§ 13 Rz 56; Griesel in Daragan/ Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 2. Aufl., § 13 ErbStG Rz 77; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz 40; Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/ Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 104; Finanzverwaltung, Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 R E 13.5 Abs. 1 Satz 2; differenzierend nach konkreter Unterhaltspflicht BFH-Urteil vom 27. September 1957 III 298/56 U, BFHE 65, 508, BStBl III 1957, 427; ebenso: Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz 65; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 58; Böge, in: Tiedke, ErbStG, 2008, § 13 Rz 232; Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 102; Jochum in Wilms/ Jochum, ErbStG, § 13 Rz 107).

18 bb) Für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG auf Erwerber, die mit dem Erblasser nicht in gerader Linie verwandt sind, bietet der Wortlaut der Vorschrift keine Grundlage.

19 cc) Weder aus der Verpflichtung zur Leistung von Unterhalt gegenüber Verwandten in gerader Linie (§§ 1601 ff., § 1589 Satz 1 BGB) noch aus der Verpflichtung zu Beistand und Rücksicht zwischen Kindern und deren Eltern (§ 1618a BGB) folgt eine generelle gesetzliche Verpflichtung zur persönlichen Pflege, die dazu führen kann, dass die Zuwendung des Erblassers an den Pflegenden aufgrund eines bestehenden gesetzlichen Anspruchs auf Pflege nicht als angemessenes Entgelt angesehen werden kann.

20 (1) Der Verwandtenunterhalt nach §§ 1601 ff. BGB verpflichtet Kinder nicht zur Erbringung einer persönlichen Pflegeleistung gegenüber ihren Eltern, da dieser gemäß § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB grundsätzlich in Geld zu erbringen ist. Auf die Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten (§ 1602 BGB) bzw. die Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen (§ 1603 BGB) im Einzelfall kommt es --abweichend von der Ansicht des FG-- daher nicht an (anders noch BFH-Urteil in BFHE 65, 508, BStBl III 1957, 427).

21 Im Rahmen seiner Unterhaltspflicht schuldet der Unterhaltspflichtige --mit Ausnahme minderjährigen Kindern gegenüber (vgl. § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB)-- nur die Gewährung von Barunterhalt zur Deckung des Lebensbedarfs (§ 1610 Abs. 2, § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB), mithin die Leistung eines bestimmten Geldbetrags unter anderem für Wohnung, Verpflegung, Kleidung, Gesundheits- und Krankenfürsorge (Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., Einführung vor § 1601 Rz 2). Der Elternunterhalt beschränkt sich dabei in der Regel auf das Existenzminimum als Untergrenze des Bedarfs, kann jedoch auch den Mehrbedarf für eine Pflege umfassen (Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1601 Rz 6).

22 Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass das unterhaltspflichtige Kind anstelle des Barunterhalts gemäß § 1612 Abs. 1 Satz 2 BGB Naturalleistungen erbringen kann, etwa durch Aufnahme und persönliche Pflege des Elternteils im eigenen Haushalt. Dies ändert nichts daran, dass die Erbringung von persönlicher Pflege eine freiwillige Leistung ist.

23 (2) Die Pflicht zu Beistand und Rücksicht nach § 1618a BGB steht der Gewährung des Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ebenfalls nicht entgegen.

24 Nach § 1618a BGB sind Eltern und Kinder einander Beistand und Rücksicht schuldig. Diese Vorschrift, deren Rechtsnatur umstritten ist (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 24. Februar 1994 IX ZR 93/93, BGHZ 125, 206; MünchKommBGB/ v. Sachsen Gessaphe, 7. Aufl., § 1618a Rz 2; Palandt/Götz, a.a.O., § 1618a Rz 2; Staudinger/Hilbig-Lugani --2014--, § 1618a Rz 10; jeweils m.w.N.) und die umfassend das Prinzip familiärer Solidarität statuiert (Palandt/Götz, a.a.O., § 1618a BGB Rz 1), verpflichtet die Familienmitglieder in allen Lebenslagen zu wechselseitigen Unterstützungs- und Hilfeleistungen. Im Bereich von Pflegeleistungen folgt aus § 1618a BGB jedoch kein klagbarer Anspruch. Bei der Vorschrift handelt es sich um eine nicht sanktionsbewehrte Vorschrift, die lediglich Leitlinien aufzeigt und deren Verletzung grundsätzlich ohne unmittelbare Rechtsfolgen bleibt (sog. "lex imperfecta", vgl. BTDrucks 8/2788, 43, 36; a.A. Teile der Literatur, z.B. Staudinger/Hilbig-Lugani --2014-- § 1618a Rz 17; Ludyga, Familie-Partnerschaft-Recht --FPR-- 2012, 54). Aufgrund des höchstpersönlichen Charakters von Pflegeleistungen ist jedenfalls eine Vollstreckung in diesem Bereich ausgeschlossen (vgl. Ludyga, FPR 2012, 54; Staudinger/Hilbig-Lugani --2014-- § 1618a Rz 40; a.A. MünchKommBGB/v. Sachsen Gessaphe, 7. Aufl., § 1618a Rz 14).

25 dd) Diese weite Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG entspricht dem Sinn und Zweck der Norm, die ein freiwilliges Opfer der pflegenden Person honorieren bzw. Pflegeleistungen außerhalb vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen begünstigen soll (vgl. BFH-Urteil in BFHE 65, 508, BStBl III 1957, 427; Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz 65), und steht zudem im Einklang mit deren Entstehungsgeschichte.

26 Der Gesetzgeber hat den Freibetrag des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 von 5.200 € auf 20.000 € erhöht und damit nahezu vervierfacht. Dadurch soll die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen, die gegenüber dem Erblasser erbracht worden sind, verbessert werden (BTDrucks 16/11107, 9). Zugleich wird damit den gestiegenen Kosten für Pflege und Unterhalt Rechnung getragen. Da Pflegeleistungen üblicherweise innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Kindern und Eltern erbracht werden, liefe die Freibetragsregelung bei Ausschluss dieses Personenkreises nahezu ins Leere (vgl. Kien-Hümbert, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 ErbStG Rz 59, 63; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13 Rz 105). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Pflegeleistungen von nahen Angehörigen bereits durch die hohen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG als abgegolten ansieht. Dem Anliegen, eine missbräuchliche Ausnutzung der Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG durch Beantragung überhöhter Beträge für oft nur bedingt nachprüfbare Pflegeleistungen zu beschränken, wurde durch Begrenzung des Freibetrags auf 20.000 € Rechnung getragen (vgl. BTDrucks 16/11107, 9). Ein Ausschluss naher Angehöriger vom Anwendungsbereich der Freibetragsregelung durch eine restriktive Auslegung der Norm ist hierfür nicht geboten.

27 e) Der Abzug des Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfordert darüber hinaus, dass der Erwerber die Hilfsbedürftigkeit des Erblassers sowie Art, Dauer, Umfang und Wert der tatsächlich erbrachten Pflegeleistungen schlüssig darlegt und glaubhaft macht. Er trägt insoweit die Feststellungslast.

28 aa) Im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Steuerbefreiung und die damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten sind jedoch keine übersteigerten Anforderungen an die Darlegung und Glaubhaftmachung zu stellen. Vielmehr ist bei der Beurteilung der Frage, ob und inwieweit die tatsächlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, ein großzügiger Maßstab anzulegen (BFH-Urteil in BFHE 243, 1, BStBl II 2014, 114, Rz 27 bis 28).

29 bb) Die Höhe des anzusetzenden Freibetrags bestimmt sich nach den gesamten Umständen des konkreten Einzelfalls. Zur Ermittlung des Werts der vom Erwerber erbrachten Pflegeleistungen können die jeweils für vergleichbare Leistungen zu zahlenden, üblichen Vergütungssätze entsprechender Berufsgruppen oder gemeinnütziger Vereine herangezogen werden. Dem Erwerber steht es aber stets frei, einen höheren Wert seiner Leistungen nachzuweisen. Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflegeleistungen kann der Freibetrag auch in voller Höhe zu gewähren sein, ohne dass es eines Einzelnachweises zum Wert der Pflegeleistungen bedarf (BFH-Urteil in BFHE 243, 1, BStBl II 2014, 114, Rz 30).

30 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Erwerb der Klägerin wegen der von ihr erbrachten Pflege der M in Höhe von 20.000 € steuerfrei ist.

31 Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin gegenüber der pflegebedürftigen M auf eigene Kosten Pflegeleistungen i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG über einen Zeitraum von knapp elf Jahren erbracht. Für die Bewertung der Pflegeleistungen hat sich das FG an dem gezahlten Pflegegeld orientiert und daraus den Schluss gezogen, dass der Wert der erbrachten Pflegeleistungen angesichts des langen Zeitraums von rund elf Jahren weit über dem Freibetrag von 20.000 € liegt. Diese Sachverhaltswürdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

32 3. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de