Urteil vom 05. November 2014, VIII R 9/12

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 5. November 2014 VIII R 29/11 - Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 11, EStG § 18 Abs 1 Nr 3, SGB 8 § 33, SGB 8 § 34, EStG § 3 Nr 11, EStG § 18 Abs 1 Nr 3

vorgehend FG Köln, 21. September 2010, Az: 4 K 478/07

Leitsätze

1. NV: Leistungen, die aus öffentlichen Mitteln der Jugendhilfe für die Aufnahme von Pflegepersonen in einen Haushalt über Tag und Nacht als Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII gewährt werden, sind auch dann eine steuerfreie Beihilfe zur Erziehung i.S.d. § 3 Nr. 11 EStG, wenn die Betreuung über privatrechtliche Institutionen durch Verträge mit den Erziehungstellen abgewickelt und im Rahmen dieser Vertragsbeziehungen die öffentlichen Mittel von den Institutionen an die Erzieher --wie im Streitfall für die Aufnahme eines Pflegekindes-- ausgezahlt werden.

2. NV: Die Auffassung, bei einer Betreuung von bis zu fünf Kindern sei die Pflege regelmäßig nicht als erwerbsmäßig anzusehen, und diene deshalb unmittelbar der Förderung der Erziehung i.S. des § 3 Nr. 11 EStG (BMF-Schreiben vom 7. Februar 1990 IV B 1-S 2121- 5/90, BStBl I 1990, 109 zur Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII), ist nicht zu beanstanden.

3. NV: Privathaushalte der Erzieher sind keine Einrichtungen i.S. des § 34 SGB VIII, für die keine steuerfreien Beihilfen i.S. des § 3 Nr. 11 EStG in Betracht kommen.

4. NV: Sonstige betreute Wohnformen i.S. des § 34 SGB VIII sind nur gegeben, wenn sie als Einrichtung einen institutionalisierten Rahmen für die Betreuung bieten; dazu gehören nicht lediglich angemietete Wohnungen oder die bloße Überlassung von Wohnraum wie z.B. eines Zimmers im Haushalt der betreuenden Person.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22. September 2010 4 K 478/07 sowie die Einkommensteueränderungsbescheide für 2001 bis 2003 vom 29. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 aufgehoben und die Einkommensteuer für 2004 unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2004 vom 6. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 ohne Ansatz der Einnahmen der Klägerin aus ihrer selbständigen Tätigkeit als Erzieherin festgesetzt.

Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wird mit ihrem Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 In den Streitjahren 2001 bis 2004 betreute sie einen Jugendlichen aufgrund eines (Betreuungs-)Vertrages mit einem Jugendhilfeprojekte organisierenden privaten Verein. Nach dem Vertrag sollte die Klägerin ohne Geltung arbeitsrechtlicher Vorschriften ab dem 24. April 2001 eigenverantwortlich und in Gesamtverantwortung gegenüber dem Verein und dem Jugendamt in einem Umfang von 24 Wochenstunden als Erzieherin für den Verein teils in ihrer Wohnung, teils in der Wohnung des Jugendlichen tätig sein. Auf Anforderung war die Klägerin verpflichtet, am Vereinsort für Schulungen, Beratungen usw. zur Verfügung zu stehen. Für die Betreuungsleistung sollte die Klägerin ein monatliches Erziehungsgeld von 3.200 DM sowie die notwendigen Sachkosten zur Sicherung der

Lebensgrundlage des betreuten Jugendlichen (Lebensmittel, Miete, Taschengeld etc.; rd. 800 € monatlich) erhalten. Das monatliche Erziehungsgeld wurde ab dem 1. Januar 2002 auf 1.790 € und ab dem 1. Oktober 2003 auf 2.000 € erhöht.

3 Aufgrund einer Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass die Klägerin die Einnahmen aufgrund des Betreuungsvertrages nicht in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2003 erklärt hatte. Das FA vertrat die Auffassung, die Beträge seien nicht nach § 3 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei.

4 Dementsprechend änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre 2001 bis 2003 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung mit Änderungsbescheiden vom 29. November 2005 und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr 2004 mit Bescheid vom 6. Januar 2006 unter Ansatz von Einkünften der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von 24.000 € fest.

5 Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 311 veröffentlichten Urteil vom 22. Oktober 2010 4 K 478/07 als unbegründet ab.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 3 Nr. 11 EStG.

7 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Einkommensteueränderungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 vom 29. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 aufzuheben sowie die Einkommensteuer für 2004 unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2004 vom 6. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 ohne Ansatz der Einnahmen der Klägerin aus ihrer Tätigkeit als Erzieherin festzusetzen.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Zu Recht habe das FG eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG verneint, da hier Betreuungsentgelte nach den Pflegesätzen für Heimerziehung nach § 34 des Achten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VIII) und nicht nach denen für Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII gezahlt worden seien.

10 Die hier gewährte Hilfe zur Erziehung nach § 34 SGB VIII habe eine starke Ähnlichkeit mit den Einnahmen solcher Tagesmütter, die eine Vergütung unmittelbar von den Eltern der betreuten Kinder erhielten, sowie eine Ähnlichkeit mit den Lohneinkünften angestellter Erzieher, die der Einkommensteuer unterworfen seien.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet.

12 Das angefochtene Urteil sowie die Einkommensteueränderungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 vom 29. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 werden aufgehoben; die Einkommensteuer für 2004 ist unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2004 vom 6. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Januar 2007 ohne Ansatz der Einnahmen der Klägerin aus erzieherischer Tätigkeit festzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Zu Unrecht hat das FG die Steuerfreiheit der Einnahmen verneint, die die Klägerin aus ihrer --dem Grunde nach den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zurechenbaren-- Erziehertätigkeit erzielt hat.

14 1. Nach § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG sind u.a. Bezüge aus öffentlichen Mitteln steuerfrei, die als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung unmittelbar zu fördern.

15 a) Öffentliche Mittel sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen, d.h. haushaltsmäßig als Ausgaben festgelegt und verausgabt werden (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 1972 I R 109/70, BFHE 106, 438, BStBl II 1972, 839; vom 9. April 1975 I R 251/72, BFHE 115, 374, BStBl II 1975, 577).

16 Diese Voraussetzung ist auch gewahrt, wenn die derart in einem Haushaltsplan ausgewiesenen Mittel nicht unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse, sondern mittelbar über Dritte gezahlt werden, sofern über die Mittel nur nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen gesetzlich geregelter Kontrolle unterliegt (vgl. BFH-Urteile vom 15. November 1983 VI R 20/80, BFHE 139, 536, BStBl II 1984, 113; vom 18. Mai 2004 VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22).

17 Die Pflege- und Erziehungsgelder werden im Rahmen der öffentlichen Jugendhilfe von den Jugendämtern gezahlt. Der Annahme, dass die Pflege- und Erziehungsgelder "aus öffentlichen Mitteln" gezahlt werden, steht nach der Rechtsprechung nicht entgegen, dass zur Begründung von Pflegeverhältnissen u.a. der Abschluss zivilrechtlicher Pflegeverträge --z.B. zwischen Jugendamt und Pflegeeltern-- für erforderlich gehalten wird. Die mit dem Abschluss solcher Verträge verbundenen Zahlungen an Pflege- und Erziehungsgeldern stellen trotz der in zivilrechtliche Form gekleideten Übertragung des Erziehungsrechts eine haushaltsplanmäßige Verausgabung "öffentlicher Mittel" dar (BFH-Urteil vom 28. Juni 1984 IV R 49/83, BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571).

18 b) Eine unmittelbare Förderung der Erziehung i.S. der Vorschrift liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn die Zuwendungen öffentlicher Mittel die Erziehung ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse beeinflussen.

19 aa) Dies ist insbesondere für Zahlungen zu bejahen, mit denen die Zahlungsempfänger der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt enthoben und dadurch zeitlich in die Lage versetzt werden, sich der Erziehung zu widmen (BFH-Urteil vom 27. April 2006 IV R 41/04, BFHE 214, 69, BStBl II 2006, 755, unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 4. Mai 1972 IV 133/64, BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566, und in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571; vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 11 Rz B 11/49).

20 Die Erziehung im Sinne der Vorschrift als "planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen" erfasst alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Entwicklungsvorgang beeinflussen (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juni 1997 IV R 26/96, BFHE 183, 488, BStBl II 1997, 652; vom 23. September 1998 XI R 9/98, BFH/NV 1999, 600; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 11 EStG Rz 7 "Erziehung").

21 bb) Ihrer unmittelbaren Förderung dienen öffentliche Beihilfen selbst dann, wenn sie auch den Unterhalt des zu Erziehenden mit abdecken (HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 11 EStG Rz 7 "Unmittelbare Förderung", m.w.N.).

22 Für die Frage, ob die an die Pflegeeltern gezahlten Erziehungsgelder die "Erziehung fördern" oder ob sie auch noch anderen Zwecken dienen, kommt es nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571) entscheidend auf Inhalt und Durchführung des Pflegeverhältnisses an.

23 Nach dieser Rechtsprechung kann regelmäßig kein Zweifel daran bestehen, dass an Pflegeeltern geleistete Erziehungsgelder dazu bestimmt sind, zu Gunsten der in den Haushalt der Pflegeeltern dauerhaft aufgenommenen und wie leibliche Kinder betreuten Kinder und Jugendlichen "die Erziehung zu fördern".

24 Solche Zweifel hat der BFH lediglich für Leistungen zu Gunsten sog. Kostkinder gesehen. Denn insoweit ist zu berücksichtigen, ob die Zuschüsse nicht vor allem die Unterbringung und Verköstigung abgelten sollen (vgl. zur steuerlichen Würdigung der Unterbringung, Verköstigung und der allgemeinen Betreuung von Kindern in Kinderheimen: BFH-Urteil vom 27. Juni 1974 IV R 204/70, BFHE 114, 95, BStBl II 1975, 147).

25 c) Öffentlich-rechtliche Beihilfen i.S. des § 3 Nr. 11 EStG sind allerdings nur uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen (BFH-Urteil vom 23. September 1998 XI R 11/98, BFHE 187, 39, BStBl II 1999, 133; vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rz B 11/53; HHR/ Bergkemper, § 3 Nr. 11 EStG Rz 7). Leistungen, die im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts erbracht werden, können danach nicht als Beihilfe qualifiziert werden (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 600).

26 aa) Demgemäß hat der BFH die von den Jugendämtern an Pflegeeltern geleisteten Erziehungsgelder als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei beurteilt; mit der Zahlung der Pflegegelder sei keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Pflegeeltern beabsichtigt (BFH-Urteil in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571). Zuwendungen an Pflegeeltern ähnelten in vielerlei Hinsicht Zahlungen, die die leiblichen Eltern für die Erziehung ihrer Kinder ebenfalls steuerfrei erhielten (vgl. BFH-Urteil vom 17. Mai 1990 IV R 14/87, BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018).

27 bb) Diesen Leistungen gegenübergestellt hat der BFH als steuerpflichtige Einnahmen Zahlungen an Personen, die Kinder nur des Erwerbs wegen in ihren Haushalt aufgenommen haben (BFH-Urteil in BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018).

28 Danach sind öffentliche Zuwendungen für die Übernahme der Heimerziehung keine Beihilfen i.S. des § 3 Nr. 11 EStG, wenn die dafür gezahlten Beträge --pauschal-- die tatsächlichen Kosten in angemessenem Umfang nach Maßgabe der zugrunde gelegten Pflegesätze hinsichtlich der Personal- und Sachkosten umfassen (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 600, m.w.N. mit dem Hinweis, dass die unterschiedliche Behandlung von Pflegegeldern und

Pflegesatzzahlungen --vor allem im Hinblick auf ihre Unterschiede in der Organisation und Finanzierung-- mit Art. 3 des Grundgesetzes vereinbar ist; ebenso BFH-Urteil in BFHE 187, 39, BStBl II 1999, 133).

29 Dementsprechend hat der BFH auch die von den Jugendämtern an die Betreuer von sog. Tagesgroßpflegestellen gezahlten Erziehungsgelder nicht als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei angesehen (BFH-Urteil in BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018); sie dienten nicht ausschließlich und nicht prägend der Erziehung, sondern auch der Unterbringung, Verpflegung und allgemeinen Betreuung.

30 cc) Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit für die Veranlagungszeiträume bis 2007 einschließlich maßgeblichem Schreiben vom 7. Februar 1990 IV B 1 –S 2121-5/90 (BStBl I 1990, 109) bestimmt:

> "Personen, die ein fremdes Kind versorgen und erziehen, erhalten in bestimmten Fällen wegen der Kosten, die dadurch typischerweise entstehen, finanzielle Leistungen aus öffentlichen Mitteln (Pflegegeld im weiteren Sinne). Diese Leistungen werden entweder in einem einheitlichen Betrag gezahlt oder sie setzen sich zusammen aus einem Betrag, der unmittelbar der Sicherung des Lebensbedarfs des Kindes dient (Pflegegeld im engeren Sinne), und aus einem Erziehungsbeitrag (Erziehungsgeld).
>
> Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in der Sitzung ESt I/90 - außerhalb der Tagesordnung - stellen sowohl das Pflegegeld im engeren Sinne als auch das Erziehungsgeld steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 11 EStG dar. Dies gilt auch bei Tages- oder Kurzzeitpflege. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um eine auf Dauer angelegte Pflege handelt und die Pflege nicht erwerbsmäßig betrieben wird. Erwerbsmäßig wird die Pflege betrieben, wenn das Pflegekind die wesentliche Erwerbsgrundlage darstellt. Bei einer Betreuung von bis zu fünf Kindern kann ohne nähere Prüfung unterstellt werden, dass die Pflege nicht erwerbsmäßig betrieben wird."

31 Für Veranlagungszeiträume ab 2008 gilt nach dem bis zum 20. April 2011 geltenden BMF-Schreiben vom 20. November 2007 IV C 3 –S 2342/07/0001 (BStBl I 2007, 824) für die Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII:

> "Sowohl das Pflegegeld als auch die anlassbezogenen Beihilfen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln sind Beihilfen im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG, die die Erziehung unmittelbar fördern, sofern eine Erwerbstätigkeit nicht vorliegt. Werden mehr als sechs Kinder im Haushalt aufgenommen, wird eine Erwerbstätigkeit vermutet. Bei einer Betreuung von bis zu sechs Kindern ist ohne weitere Prüfung davon auszugehen, dass die Pflege nicht erwerbsmäßig betrieben wird."

32 2. Nach diesen Grundsätzen ist abweichend von der Auffassung der Vorinstanz die Steuerfreiheit der im Streitfall bezogenen Einnahmen aus erzieherischer Tätigkeit gemäß § 3 Nr. 11 EStG gegeben.

33 a) Die Einnahmen der Klägerin sind öffentliche Mittel, weil sie unstreitig konkret bezogen auf das von der Klägerin betreute Kind von dem zuständigen Jugendamt auf der Grundlage der durch Haushaltsplan der Gebietskörperschaft bereitgestellten Haushaltsmittel bewilligt wurden.

34 Der Umstand, dass diese bewilligten Zahlungen über einen zwischengeschalteten Träger an die Klägerin als Erziehende auf der Grundlage eines Vertrages zwischen ihr und dem Träger geleistet wurden, steht der Annahme "öffentlicher Mittel" i.S. des § 3 Nr. 11 EStG nicht entgegen.

35 aa) Allerdings hat die Finanzverwaltung zur Vollzeitpflege im Wege der Abwicklung über einen zwischengeschalteten Träger durch BMF-Schreiben vom 21. April 2011 IV C 3 –S 342/07/0001: 126 (BStBl I 2011, 487) mit Wirkung von diesem Tag an die Steuerfreiheit geleisteter Zahlungen nach § 3 Nr. 11 EStG an die Voraussetzung geknüpft, dass

- der Pflegeperson das ihr zustehende Pflegegeld direkt vom örtlichen Jugendamt bewilligt worden ist, so dass das Geld bei dem zwischengeschalteten freien Träger nur einen so genannten durchlaufenden Posten darstellt;

- zur Annahme eines durchlaufenden Postens eindeutige und unmissverständliche vertragliche Regelungen zwischen Jugendamt, freiem Träger und der Pflegeperson/Erziehungs- stelle i.S. des § 33 SGB VIII bestehen (vertragliche Vereinbarung zwischen allen Parteien, dass das vom Jugendamt zweckgebunden an den freien Träger ausgezahlte Pflegegeld unverändert an die Pflegeperson weitergeleitet wird und sich durch diese formale, organisatorische Abwicklung dem Grunde und der Höhe nach am Pflegegeldanspruch der Pflegeperson nichts ändert) und

- Vollmacht und Erklärung der Pflegeperson vorliegen, mit der Weiterleitung des Pflegegeldes des örtlichen Jugendamts über den freien Träger einverstanden zu sein.

36 bb) Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung steht der Annahme "öffentlicher Mittel" i.S. von in einem öffentlichen Haushalt als Ausgaben festgelegten und entsprechend verausgabten Beträgen (BFH-Urteil in BFHE 106, 438, BStBl II 1972, 839) nicht entgegen.

37 Diese Voraussetzung ist nach ständiger Rechtsprechung schon dann gewahrt, wenn die in einem Haushaltsplan ausgewiesenen Mittel nicht unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse, sondern mittelbar über Dritte gezahlt werden, sofern über die Mittel nur nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen gesetzlich geregelter Kontrolle unterliegt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 139, 536, BStBl II 1984, 113; in BFH/NV 2005, 22).

38 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

39 (1) Die Verwendung der Mittel durch Zahlung an den Träger --wie im Streitfall-- unterliegt unstreitig der Rechnungskontrolle durch die Jugendhilfebehörde.

40 Deren Kontrolle umfasst auch die vom Träger abgeschlossenen --standardisierten-- Verträge mit den jeweiligen Pflegepersonen zu jeder der von diesen betreuten Personen, so dass es einer weitergehenden Kontrolle bei den Pflegepersonen für eine hinreichende Mittelverwendungskontrolle nicht bedarf. Denn der Träger unterliegt öffentlicher Rechnungskontrolle hinsichtlich der Frage, ob er die für ein bestimmtes Kind bewilligten Jugendhilfemittel tatsächlich zu dessen Betreuung an die von ihm vertraglich zur Betreuung verpflichtete Person eingesetzt hat.

41 (2) Die danach durch die Rechnungskontrolle der öffentlichen Hand mögliche Feststellung, dass die zur Förderung der Erziehung einer bestimmten Person bereitgestellten Mittel an die nach den ggf. vorzulegenden Unterlagen verpflichtete Pflegeperson tatsächlich abgeflossen sind, genügt für die haushalterisch erforderliche Kontrolle der zweckgerichteten Mittelverausgabung. Der gewählte Zahlungsweg über einen freien Träger zieht danach den Charakter der gezahlten Beträge als "öffentliche Mittel" i.S. des § 3 Nr. 11 EStG nicht in Zweifel (vgl. BFH-Urteile in BFHE 139, 536, BStBl II 1984, 113; in BFH/NV 2005, 22).

42 (3) Der Annahme "öffentlicher Mittel" i.S. des § 3 Nr. 11 EStG steht auch nicht das BFH-Urteil in BFHE 183, 488, BStBl II 1997, 652 entgegen. Soweit danach Empfänger einer steuerbefreiten Beihilfe nur die Personen sein können, denen sie im Hinblick auf den Zweck der Leistung bewilligt worden ist, will die Entscheidung die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG hinsichtlich einer Beihilfe lediglich auf diejenigen Personen beschränken, denen sie materiell-rechtlich nach dem Zweck der Beihilfe zukommen soll.

43 Da die im Streitfall vom Jugendamt bewilligten Zahlungen den Pflegepersonen --wie hier der Klägerin-- zukommen sollten, entspricht die Anwendung des § 3 Nr. 11 EStG im Streitfall den Anforderungen dieser Entscheidung.

44 b) Die streitigen Zahlungen sind des Weiteren i.S. des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Erziehung.

45 aa) Zu Recht gehen die Beteiligten wie auch das FG in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung in den BMF-Schreiben in BStBl I 1990, 109 --zu den Veranlagungszeiträumen bis 2007 einschließlich-- sowie in BStBl I 2007, 824 --zu den Veranlagungszeiträumen von 2008 bis zum 20. April 2011-- für die Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII, d.h. für die regelmäßig in den Familienhaushalten der Pflegeperson über Tag und Nacht vorgenommene Betreuung von Kindern und Jugendlichen, davon aus, dass diese der Erziehung dient und dafür geleistete Zahlungen der Jugendhilfeträger damit --dem Grunde nach-- Beihilfen zur Förderung der Erziehung i.S. des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG sind.

46 Denn nach der BFH-Rechtsprechung wird mit der Zahlung der in diesem Zusammenhang bewilligten Pflegegelder keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Pflegeeltern beabsichtigt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571; in BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018).

47 (1) Zu Unrecht haben aber FA und FG das Vorliegen einer Vollzeitpflege i.S. des § 33 SGB VIII mit der Begründung verneint, die von der Klägerin in ihrem Familienhaushalt erbrachte Erziehungsleistung gegenüber dem Pflegekind sei --weil sie nach den abgeschlossenen Verträgen "als Erziehungsstelle" tätig geworden sei-- als "in einer (anderen) Einrichtung betreuten Wohnens" i.S. des § 34 SGB VIII erbracht anzusehen, für die die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG nicht gelte.

48 Sonstige betreute Wohnformen i.S. des § 34 SGB VIII sind nur gegeben, wenn sie als Einrichtung einen institutionalisierten Rahmen für die Betreuung bieten (Bayrischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 28. Mai 2014 12 ZB 14.154, Zeitschrift für Kindschaftsrecht und Jugendhilfe 2014, 341, m.w.N.). Eine nur angemietete Wohnung --und folglich die bloße Überlassung von Wohnraum wie z.B. ein Zimmer im Haushalt der betreuenden Person entsprechend den Verhältnissen im Streitfall-- genügt nicht. Denn unter "Einrichtung" ist eine auf eine gewisse Dauer angelegte --hier fehlende-- Verbindung von sächlichen und persönlichen Mitteln zu einem bestimmten Zweck unter der Verantwortung eines Trägers zu verstehen (Verwaltungsgericht Köln, Urteil vom 6. Mai 2010 26 K 6023/09, juris).

49 Nach dieser Rechtsprechung bestimmt sich die Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Betreuung in einer Vollzeitpflegestelle nach § 33 SGB VIII oder in einem Heim oder in einer anderen Einrichtung betreuten Wohnens nach § 34 SGB VIII handelt, allein nach den tatsächlichen Verhältnissen der konkreten Unterbringung.

50 (2) Dies gilt gleichermaßen auch für den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG, weil die Auslegung des Merkmals "unmittelbare Förderung der Erziehung" nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571; in BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018) wie auch nach der daran anknüpfenden Verwaltungspraxis (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1990, 109 sowie in BStBl I 2007, 824: Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG nur bei Vollzeitpflege gemäß § 33 SGB VIII) im Wesentlichen an der tatsächlichen Ausgestaltung der Pflegesituation orientiert ist.

51 Diese Orientierung der Anwendung des § 3 Nr. 11 EStG an den tatsächlichen Verhältnissen unterscheidet sich von den Voraussetzungen für den Kindergeldanspruch der Pflegekinder gemäß den §§ 32, 63 EStG, für den die sozialrechtliche Einordnung ihrer Wohnung als sonstige betreute Wohnform nach Maßgabe des § 34 SGB VIII nach der Rechtsprechung des BFH steuerrechtliche Tatbestandswirkung hat (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2009 III R 92/06, BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345).

52 (3) Bei dieser Sachlage kann dahinstehen, ob Zahlungen für die Betreuung in Einrichtungen nach § 34 SGB VIII stets --mangels ausdrücklicher Ausrichtung auf die Erziehung-- aus dem Anwendungsbereich des § 3 Nr. 11 EStG ausscheiden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 161, 361, BStBl II 1990, 1018 zu sog. Tagesgroßpflegestellen; in BFHE 187, 39, BStBl II 1999, 133 zu einem Kinderhaus) oder bei bestimmten Mischformen eine solche Anwendung in Betracht zu ziehen sein könnte (vgl. zu den Mischformen und den nach der Rechtsprechung fließenden Grenzen zwischen den Anwendungsbereichen der §§ 33, 34 SGB VIII Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. Oktober 2008 7 A 10444/08, Das Jugendamt 2009, 92).

53 bb) Die Förderung dient auch "unmittelbar" der Förderung der Erziehung.

54 (1) Unmittelbare Förderung der Erziehung im Sinne der Vorschrift liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn die Zuwendungen öffentlicher Mittel die Erziehung ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse beeinflussen (BFH-Urteil in BFHE 214, 69, BStBl II 2006, 755, unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile in BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566, und in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571; vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rz B 11/49).

55 Dabei kann von einer "unmittelbaren" Förderung der Erziehung nach der Rechtsprechung allerdings dann nicht gesprochen werden, wenn die Aufnahme des Kindes in den Haushalt der Pflegeperson --wie sog. Kostkinder-- auf Seiten der Pflegepersonen als Erwerbstätigkeit anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571).

56 (2) Auf der Grundlage der Verwaltungsauffassung (s. BMF-Schreiben in BStBl I 1990, 109) kann indessen bei einer dauerhaften Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII --wie im Streitfall-- mit einer Betreuung von bis zu fünf Kindern

aufgrund eines Anscheinsbeweises ohne nähere Prüfung unterstellt werden, dass die Pflege nicht erwerbsmäßig betrieben wird.

57 Zu Recht enthält das BMF-Schreiben keine Einschränkungen dieser durch die erkennbare Absicht der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigten pauschalierenden Regelung. Denn das Gesetz bietet in § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG ebenfalls keine Anhaltspunkte für eine weitere Einschränkung. Es sieht nur in Satz 3 der Vorschrift Beschränkungen dann vor, wenn die Zahlung --anders als im Streitfall-- eine Gegenleistung für eine bestimmte wissenschaftliche oder künstlerische Leistung sowie für eine Arbeitnehmertätigkeit darstellt (zur Steuerfreiheit von Aufwandsersatz nach § 3 Nr. 50 EStG insoweit vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 4/02, BFHE 203, 459, BStBl II 2004, 129).

58 3. Die Übertragung der Steuerberechnung auf das FA beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO, die Kostenentscheidung auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de