Urteil vom 17. März 2020, III R 9/19

Entstehung eines Pflegekindschaftsverhältnisses i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu einer bereits volljährigen behinderten Person

ECLI:DE:BFH:2020:U.170320.IIIR9.19.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 1 Nr 2, EStG § 32 Abs 1, EStG § 32 Abs 6 S 7, EStG § 63 Abs 1 S 1, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 12. Dezember 2018, Az: 2 K 1254/17

Leitsätze

1. NV: Die für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG erforderliche Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige mit der Person "durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist", lässt sich bei einer bereits volljährigen Person nur unter engen Voraussetzungen und bei Vorliegen besonderer Umstände begründen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 09.02.2012 - III R 15/09, BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739).

2. NV: Handelt es sich um eine geistig oder seelisch behinderte Person, muss die Behinderung so schwer sein, dass der geistige Zustand des Behinderten dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entspricht (Bestätigung des BFH-Urteils vom 09.02.2012 - III R 15/09, BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739).

3. NV: Eine umfangreiche Überwachung, Anweisung und Unterstützung einer geistig behinderten oder seelisch kranken Person reichen allein nicht aus, um ein familienähnliches Band zu begründen.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 13.12.2018 - 2 K 1254/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist das Kindergeld für ein behindertes volljähriges Kind für den Zeitraum Juni 2017 bis März 2018.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Schwester des 1950 geborenen und 2018 verstorbenen B. B war von Geburt an schwerbehindert (100 GdB). In seinem Schwerbehindertenausweis waren u.a. die Merkzeichen "G" und "H" eingetragen. Es war ferner vermerkt, dass die Notwendigkeit ständiger Begleitung besteht. B bezog Eingliederungshilfe sowie eine Altersrente für schwerbehinderte Menschen in Höhe von 742,05 € monatlich. B bedurfte der Betreuung, die auch durchschnittlich neun Stunden pro Woche durch die Lebenshilfe ... (Y) erbracht wurde. B wurde von seiner Mutter, die für ihn Kindergeld bezog, bis zu deren Tod im Mai 2017 betreut.

3 Die Klägerin übernahm nach dem Tod der Mutter die Betreuung von B. Am 24.08.2017 wurde sie vom Amtsgericht X auch zur gesetzlichen Betreuerin von B für die Aufgabenkreise Gesundheitsvorsorge, Aufenthaltsbestimmung, Vermögenssorge, Geltendmachung von Ansprüchen auf Altersversorgung und Sozialhilfe und Geltendmachung von Ansprüchen auf Unterhalt bestellt.

4 B lebte in einer eigenen Wohnung in Z. Bei der Klägerin verfügte er über ein eigenes Zimmer und lebte im Streitzeitraum an allen Wochenenden, Feiertagen und zu Familienfeiern im Haushalt und in der Familiengemeinschaft der Klägerin. Die Klägerin telefonierte mit B täglich, erledigte Arztbesuche oder Einkäufe mit ihm zusammen und übernahm regelmäßig seine Wäsche und organisierte und bezahlte auch eine Putzhilfe für seine Wohnung. Der Klägerin oblag die Fürsorge für B, sie trug die Verantwortung für sein materielles Wohl.

5 Am 16.06.2017 beantragte die Klägerin Kindergeld für B ab dem Monat Juni 2017. Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) lehnte den Antrag mit Bescheid vom 20.06.2017 ab. Den Einspruch der Klägerin wies die Beklagte als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1828 veröffentlichten Gründen statt. Es war der Ansicht, dass B ein Pflegekind der Klägerin gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) war.

6 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

7 Die Familienkasse beantragt,
das Urteil des FG des Saarlandes vom 13.12.2018 - 2 K 1254/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG.

10 1. Nach § 62 Abs. 1 i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht ein Kindergeldanspruch für Kinder i.S. des § 32 Abs. 1 EStG, mithin auch für Pflegekinder i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

11 a) Ein Pflegekind ist nach dem in § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) enthaltenen Klammerzusatz eine Person, mit der der Steuerpflichtige durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie nicht zu Erwerbszwecken in seinem Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht. Der Klammerzusatz ist eine Legaldefinition, d.h. die hierin enthaltenen Umstände sind echte Tatbestandsvoraussetzungen und nicht nur erläuternde Nebenbestimmungen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 19.10.2017 - III R 25/15, BFH/NV 2018, 546, Rz 26, und vom 09.02.2012 - III R 15/09, BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 10).

12 b) Ein familienähnliches Band liegt nach der Senatsentscheidung in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739 vor, wenn das Kind wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt wird (vgl. auch Senatsurteil vom 21.04.2005 - III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547, Rz 14; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.10.2004 - VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524, Rz 14). Dies setzt voraus, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Kind ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern besteht. Da das Gesetz Pflegekinder über § 32 Abs. 1, Abs. 6 Satz 7 EStG und § 63 Abs. 1 Satz 1 EStG in eine Reihe mit leiblichen Kindern, Adoptivkindern, Stief- und Enkelkindern stellt und das Pflegekindschaftsverhältnis steuerrechtlich unter Umständen über das 25. Lebensjahr hinauswirken und weiterhin zur Gewährung von Kinderfreibeträgen und Kindergeld führen kann, ist ein besonders enges Band erforderlich. Aus der Parallele zum Eltern-Kind-Verhältnis ergibt sich zudem, dass das Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsverhältnis seine Grundlage in einer ideellen Dauerbindung findet; dabei ist nicht allein auf die äußeren Lebensumstände, sondern auch darauf abzustellen, ob das Pflegekind in der Familie eine natürliche Einheit von Versorgung, Erziehung und "Heimat" findet - also nicht nur Kostgänger ist, sondern wie zur Familie gehörig angesehen und behandelt wird. Aus der Parallele zum Eltern-Kind-Verhältnis ergibt sich zudem, dass auch zwischen dem Pflegeelternteil und dem Pflegekind ein Autoritätsverhältnis bestehen muss, aufgrund dessen sich das Pflegekind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternteils unterwirft (Senatsurteile in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 12, und in BFH/NV 2018, 546, Rz 31).

13 c) Angesichts des Umstands, dass die körperliche Versorgung und die Erziehung des Pflegekindes, die Voraussetzung für die Annahme eines familienähnlichen Bandes sind, bei einem gesunden Volljährigen in der Regel keine

entscheidende Rolle mehr spielen, lässt sich ein familienähnliches Band mit einem bereits Volljährigen nur bei Vorliegen besonderer Umstände begründen (vgl. Senatsurteile in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 13; in BFH/NV 2005, 1547, Rz 15; BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 524, Rz 15). Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Erbringung umfänglicher Pflege- und Unterstützungsleistungen und ein damit verbundenes hohes Maß an persönlicher Zuwendung gegenüber einem geistig oder seelisch behinderten Menschen zugleich auch ein familienähnliches Band begründet (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 15). Vielmehr erfordert die Bejahung eines familienähnlichen Bandes eine Gesamtwürdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 18; Selder, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2012, 2136). Dabei dürfen insbesondere folgende Punkte nicht außer Acht gelassen werden.

14 aa) Bedeutung beizumessen ist zum einen der psychischen Verfassung der zu pflegenden Person im Einzelfall, insbesondere einer eventuellen Unfähigkeit zu eigener Lebensgestaltung. Um die behinderte Person in ein Aufsichts-, Betreuungs- und vor allem Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern stellen zu können, muss die Behinderung so schwer sein, dass der geistige Zustand des Behinderten dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entspricht (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 15).

15 bb) Weiter ist erforderlich, dass trotz der Beeinträchtigung der geistigen Fähigkeiten Möglichkeiten und die Bereitschaft zu einer erzieherischen Einwirkung gegeben sind. Erscheint eine erzieherische Einwirkungsmöglichkeit der pflegenden Person auf die zu pflegende Person ausgeschlossen, ähnelt ein solches Pflegeverhältnis mehr dem zu einem Kostgänger als dem zwischen Eltern und ihren leiblichen Kindern. Daher ist die Entstehung eines familienähnlichen Bandes zu einem Volljährigen in einem solchen Fall in der Regel ausgeschlossen (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 16).

16 cc) Da insbesondere die erzieherische Einwirkungsmöglichkeit sich im Eltern-Kind-Verhältnis aus einem Autoritätsverhältnis ableitet, ist eine solche Autoritätsstellung der pflegenden Person gegenüber der zu pflegenden Person auch Voraussetzung für das Vorliegen eines familienähnlichen Bandes (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 19). Diese leitet sich im Verhältnis zwischen Eltern und ihren leiblichen Kindern im Regelfall bereits daraus ab, dass die Eltern wesentlich älter sind als das Kind und über das ihnen zustehende Erziehungsrecht (§ 1631 des Bürgerlichen Gesetzbuches) langjährig auf die Entwicklung des Kindes Einfluss nehmen. Erfüllt die pflegende Person diese Voraussetzungen nicht, müssen andere besondere Umstände vorliegen, aus denen sich im Einzelfall die Entstehung eines Autoritätsverhältnisses zwischen der pflegenden und der gepflegten Person ergibt, z.B. langjährige Übernahme der Elternrolle für ein minderjähriges behindertes Geschwisterteil bei Vollwaisen (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 19; Selder, NWB 2012, 2136; Selder, jurisPR-SteuerR 24/2012 Anm. 3).

17 dd) Zur umfangreichen Überwachung, Anweisung und Unterstützung einer geistig behinderten oder seelisch kranken Person bedarf es weiterer Umstände, aus denen sich eine Vergleichbarkeit zu den Verhältnissen leiblicher Kinder und eine Zugehörigkeit zur Familie ergibt. Insoweit ist insbesondere von Bedeutung, wie sich die Wohn- und Lebensverhältnisse der zu pflegenden Person innerhalb der Familie darstellen, welche Räume den einzelnen Familienangehörigen allein oder zur Mitbenutzung zur Verfügung stehen, in welchem Verhältnis die zu pflegende Person zu den anderen Familienangehörigen steht (Eingliederung in die Rolle eines Kindes gegenüber "Pflegeeltern" und etwaigen "Pflegegeschwistern") und ob sie in die familiäre Lebensgestaltung eingebunden ist (z.B. Teilnahme an gemeinsamen Mahlzeiten, Freizeit- und Urlaubsaktivitäten etc.; s. auch Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 18).

18 ee) Da der Pflegekindbegriff nach der Legaldefinition des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG voraussetzt, dass der Steuerpflichtige mit dem Pflegekind durch ein familienähnliches Band "verbunden ist", muss die ideelle Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Pflegekind bereits über einen längeren Zeitraum bestanden haben, bevor von einer ideellen Bindung ausgegangen werden kann. Dies entspricht auch dem typischen Eltern-Kind-Verhältnis, das sich gegenüber einem bereits Volljährigen in der Regel schon über viele Jahre entwickelt hat (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 20).

19 Demgegenüber zielt das Tatbestandsmerkmal, wonach es sich um ein "auf längere Dauer berechnetes" Band handeln muss, darauf ab, wie sich die zukünftige Entwicklung des Verhältnisses zwischen der pflegenden Person und der gepflegten Person darstellt. Insoweit muss aus Sicht der pflegenden Person beabsichtigt sein, die bereits entstandene familiäre Bindung auch zukünftig langjährig aufrecht zu erhalten. Da es nur auf die beabsichtigte

Dauer ankommt, ist dagegen nicht entscheidend, dass die tatsächliche Dauer im Rückblick kürzer oder länger ausfällt (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 21).

20 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat diese Rechtsgrundsätze nur teilweise berücksichtigt und wird daher im zweiten Rechtsgang die noch fehlenden Feststellungen nachzuholen haben.

21 Das FG hat letztlich allein aus der Hilflosigkeit und Behinderung ein familienähnliches Band gefolgert und insoweit auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 524 verwiesen. Es hat lediglich festgestellt, dass eine Behinderung mit einem Grad von 100 mit den Merkzeichen H und G und die Notwendigkeit der Begleitung vorliegen. Diese Umstände tragen nach den o.g. Grundsätzen (Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739) die daraus gezogene Schlussfolgerung, dass sich B in einem Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis befunden haben muss, jedoch nicht.

22 a) Es ist zunächst die Art der Behinderung aufzuklären, insbesondere, ob die Behinderung so schwer war, dass der Zustand von B dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entsprach. Im Rahmen dessen ist auch der Umstand zu würdigen, dass B in einer eigenen Wohnung mit anscheinend nur geringer Hilfeleistung eigenständig leben konnte. Es liegen bisher keine Feststellungen vor, die auf eine Erziehungsfunktion und ein Autoritätsverhältnis schließen lassen. An einer nachvollziehbaren Ableitung fehlt es auch für die Voraussetzung, dass die ideelle Beziehung bereits vor dem Tod der Mutter über einen längeren Zeitraum bestanden hat (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 10.06.2015 - 13 K 4131/13, juris, Rz 33 ff.).

23 Auch wenn B zwischenzeitlich verstorben ist, können gegebenenfalls ärztliche Gutachten, die Vernehmung der Betreuer von der Lebenshilfe oder das Vorbringen der Klägerin weitere Erkenntnisse zu den o.g. Voraussetzungen eines familienähnlichen Bandes bringen.

24 b) Zur Frage der Haushaltsaufnahme weist der Senat vorsorglich und ohne Bindungswirkung auf Folgendes hin: Soweit die Familienkasse die Ansicht vertritt, das Pflegekind müsse sich durchgängig im Haushalt der Pflegeltern aufhalten und insoweit auf den Beschluss des BFH vom 12.10.2016 - XI R 1/16 (BFH/NV 2017, 298) verweist, ist der dort entschiedene Sachverhalt mit dem hier vorliegenden nicht vergleichbar. Denn nach den diesem Beschluss zugrunde liegenden Feststellungen der Vorinstanz hielt sich das im eigenen Haushalt lebende Kind nur noch besuchsweise im Haushalt der Anspruchstellerin auf. Entscheidend sind daher die jeweiligen Umstände des Einzelfalls; allein das Bestehen eines eigenen Haushalts des Pflegekindes schließt eine Haushaltsaufnahme bei den Pflegeeltern nicht zwingend aus (vgl. FG Thüringen, Urteil vom 05.09.2007 - III 680/06, EFG 2008, 460; FG München, Urteil vom 31.01.2013 - 10 K 1438/10, EFG 2013, 910; FG Nürnberg, Urteil vom 23.04.2010 - 6 K 1539/2008, juris; nachgehend Senatsbeschluss vom 31.01.2011 - III B 86/10, BFH/NV 2011, 805).

25 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de