Urteil vom 25. März 2021, VIII R 37/19

Zahlung aus öffentlichen Mitteln bei Zwischenschaltung eines freien Trägers der Jugendhilfe

ECLI:DE:BFH:2021:U.250321.VIIIR37.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 11 S 1, EStG § 18 Abs 1 S 1, EStG VZ 2016 , SGB 8 § 33

vorgehend FG Düsseldorf, 27. März 2019, Az: 12 K 3393/18 E

Leitsätze

Eine Zahlung aus öffentlichen Mitteln i.S. des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG an eine Pflegeperson kann bei Zwischenschaltung eines freien Trägers der Jugendhilfe nur vorliegen, wenn das zuständige Jugendamt weiß, ob und in welcher Höhe der freie Träger einen Eigenanteil einbehält, dies billigt und ihm gegen den freien Träger ein gesetzlicher oder vertraglicher Anspruch zusteht, aufgrund dessen es eine Rechnungslegung über die Mittelverwendung und die Vorlage geeigneter Nachweise verlangen kann.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28.03.2019 - 12 K 3393/18 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte im Streitjahr 2016 in ihren Haushalt ein neunjähriges Pflegekind aufgenommen. Weitere Pflegekinder wurden von ihr nicht betreut.

2 Sie wurde mit der Betreuung des Pflegekindes von der T-GmbH, einem privaten Träger der freien Jugendhilfe (nachfolgend nur noch: GmbH), als freie Mitarbeiterin beauftragt. Der Vertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Zusätzlich schlossen die Klägerin und die GmbH eine Übernahme- und Honorarvereinbarung.

3 Für ihre Leistungen erhielt die Klägerin von der GmbH ein monatliches Honorar, welches am erhöhten Betreuungsbedarf des Kindes orientiert war, eine Versorgungs- und Fortbildungspauschale sowie an das Pflegekind weiterzuleitendes Taschen- und Bekleidungsgeld. Hierüber erteilte sie der GmbH monatliche Rechnungen, in denen das Honorar, die Pauschalbeträge (als sog. Sachkostenersatz) und das an das Pflegekind weiterzuleitende Taschen- und Bekleidungsgeld einzeln ausgewiesen waren. Als Honorare erhielt die Klägerin für die Monate Januar bis April 2016 11.924 € [4 * 2.981 €] und für Mai bis Dezember 2016 25.448 € [8 * 3.181 €]. Hinzu kamen im Streitjahr für vier Monate jeweils 779 € für Verpflegung/Fortbildung (3.116 €) und für acht Monate jeweils 819 € (6.552 €).

4 Der Beauftragung der Klägerin durch die GmbH lag Folgendes zugrunde: Zuständig für das Pflegekind war das Jugendamt der Stadt S. Dieses akzeptierte einen für den Sitz der GmbH mit dem dortigen Jugendamt (Stadt R) ausgehandelten Pflegesatz (in Höhe von täglich 205,76 € für die Monate Januar bis April und täglich 216,43 € für den Zeitraum von Mai bis Dezember 2016) und beauftragte die GmbH mit der Betreuung des Kindes. In die Vereinbarung zwischen dem Jugendamt S und der GmbH war die Klägerin nicht als Vertragspartnerin einbezogen. Das von der GmbH an die Klägerin zu zahlende Honorar und der Sachkostenersatz wurden von der GmbH und der Klägerin wiederum ohne Einbeziehung des Jugendamts ausgehandelt. Allerdings fand im Vorfeld der Beauftragung der GmbH durch das Jugendamt und der Klägerin durch die GmbH eine dreiseitige Abstimmung statt, um zu klären,

ob das Jugendamt der Beauftragung der Klägerin durch die GmbH zustimmt. Die Klägerin sollte wegen der engen Bindung zum Kind mit der Pflege beauftragt werden, obwohl sie angesichts des Betreuungsbedarfs über eine höhere fachliche Qualifikation hätte verfügen müssen.

5 Die GmbH behielt aus den vom Jugendamt S für die Betreuung gezahlten Tagessätzen einen Eigenanteil zurück. Von dem Restbetrag zahlte sie an die Klägerin die genannten vertraglich geschuldeten Honorare, den Sachkostenersatz und das an das Pflegekind weiterzuleitende Taschen- und Bekleidungsgeld jeweils nach Rechnungsstellung durch die Klägerin aus. In der Gewinnermittlung der GmbH wurden die vom Jugendamt S gezahlten Pflegegelder als Betriebseinnahmen und die an die Klägerin gezahlten Beträge als Betriebsausgaben, das Taschen- und Bekleidungsgeld für das Pflegekind als durchlaufender Posten behandelt. Eine tatsächliche Kontrolle der Mittelverwendung bei der GmbH durch das Jugendamt S fand im Streitjahr nicht statt. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war das Jugendamt nicht berechtigt, die Verwendung der Mittel seitens der GmbH zu kontrollieren. Die GmbH hätte die Verwendung der Mittel für das Pflegekind auf Anfrage des Jugendamts jedoch offengelegt.

6 Die Klägerin ermittelte ihre Einkünfte als selbständige Erzieherin für das Streitjahr im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG). Sie berücksichtigte darin die empfangenen Honorare als Einnahmen (37.372 €) und die übrigen Beträge (die Sachkostenpauschale sowie das weiterzuleitende Taschen- und Bekleidungsgeld) als durchlaufende Posten gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG. Nach Abzug von Betriebsausgaben in Höhe von 12.589,40 € ergab sich ein Gewinn in Höhe von 24.782 €.

7 In der Veranlagung für das Streitjahr machte die Klägerin geltend, die von der GmbH gezahlten Honorare seien gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG steuerfrei. Zur Begründung berief sie sich auf die Senatsurteile vom 05.11.2014 - VIII R 27/11 (BFH/NV 2015, 960) und VIII R 29/11 (BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432).

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er setzte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 29.12.2017 den erklärten Gewinn bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit an.

9 Das FG wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Die Begründung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1828 mitgeteilt.

10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Sie habe ihre Honorare aus öffentlichen Mitteln erhalten und auch die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt.

11 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 28.03.2019 - 12 K 3393/18 E, die Einspruchsentscheidung vom 06.11.2018 und den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 29.12.2017 aufzuheben.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 An den im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22.10.2018 - IV C 3 - S 2342/07/0001:138 (BStBl I 2018, 1109, unter E) dargestellten Kriterien für eine Zahlung von Pflegegeld aus öffentlichen Mitteln über einen Träger der freien Jugendhilfe an die Pflegeperson sei festzuhalten. Im Streitfall fehle es für die Annahme einer Zahlung aus öffentlichen Mitteln an einer Pflegegeldbewilligung des Jugendamts S gegenüber der Klägerin, einer eindeutigen und unmissverständlichen dreiseitigen vertraglichen Regelung zwischen Jugendamt, GmbH und der Klägerin zur Zahlung des Pflegegelds und an einer Vollmachtserteilung durch die Klägerin an die GmbH, mit der Entgegennahme und der Weiterleitung des Pflegegelds über diese einverstanden zu sein.

14 Der Senat hat der Klägerin für die Dauer des Revisionsverfahrens die Aussetzung der Vollziehung gewährt (Senatsbeschluss vom 10.12.2019 - VIII S 12/19 (AdV), BFH/NV 2020, 357).

Entscheidungsgründe

II

...

15 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen.

16 Das FG hat der Prüfung, ob es sich bei den an die Klägerin ausgezahlten Honoraren um Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur Erziehung i.S. des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG handelt, zwar einen unzutreffenden Maßstab zugrunde gelegt. Da die Entscheidung des FG jedoch im Ergebnis richtig ist, ist die Revision der Klägerin unbegründet (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 1. Zu den gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG steuerfreien Beihilfen zur Erziehung gehören u.a. auch die an Pflegeeltern für eine Vollzeitpflege gemäß § 33 des Achten Buches Sozialgesetzbuch aus öffentlichen Mitteln gezahlten Pflege- und Erziehungsgelder. Hierunter fallen auch Erziehungs- und Pflegegelder, die --wie im Streitfall-- an eine Pflegeperson (die Klägerin) gezahlt werden, die ein Pflegekind mit einem besonderen Unterstützungsbedarf zeitlich unbefristet in den eigenen Haushalt aufnimmt und dort umfassend in Vollzeit betreut (Senatsurteil vom 14.07.2020 - VIII R 27/18, BFHE 270, 113, Rz 22).

18 2. Das FG hat der Prüfung, ob die der Klägerin gewährten Bezüge aus öffentlichen Mitteln gezahlt worden sind, einen unzutreffenden rechtlichen Maßstab zugrunde gelegt.

19 a) Öffentliche Mittel gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen, d.h. haushaltsmäßig als Ausgaben festgelegt und verausgabt werden. Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, 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. Senatsurteile in BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432; in BFH/NV 2015, 960, und vom 05.11.2014 - VIII R 9/12, BFH/NV 2015, 967; in BFHE 270, 113, Rz 17; Senatsbeschluss in BFH/NV 2020, 357; vgl. auch zu § 3 Nr. 58 EStG Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.07.2019 - VI R 37/16, BFHE 265, 340, BStBl II 2020, 241, Rz 20).

20 b) Der Senat hält an seiner im Beschluss in BFH/NV 2020, 357 geäußerten Auffassung fest, dass zur Konkretisierung dieser Voraussetzungen nicht die Kriterien des BMF-Schreibens in BStBl I 2018, 1109 (unter E) maßgeblich sind.

21 Nach der Rechtsprechung des Senats ist für eine Zahlung aus öffentlichen Mitteln entgegen der Auffassung des BMF-Schreibens in BStBl I 2018, 1109 nicht erforderlich, dass die Zahlungen auf Ebene des zwischengeschalteten Trägers "durchlaufende Posten" sind. Die vom BMF geforderte Vorgehensweise, dass das Pflegegeld der Pflegeperson durch das Jugendamt zu bewilligen ist und zusätzlich eine dreiseitige Vereinbarung zwischen der Pflegeperson, dem Jugendamt und dem freien Träger über die Betreuung geschlossen werden muss, wird von der Rechtsprechung nicht verlangt. Der BFH hat bereits entschieden, dass eine Zahlung aus öffentlichen Mitteln anzunehmen sein kann, wenn das Pflegeverhältnis (nur) mittels eines zivilrechtlichen Pflegevertrags begründet wird, der entweder zwischen dem Jugendamt und den Pflegeeltern (z.B. Senatsurteil in BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432, Rz 26, und BFH-Urteil vom 28.06.1984 - IV R 49/83, BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571, unter 1.) oder zwischen dem freien Träger und den Pflegeeltern abgeschlossen wird (Senatsurteile in BFH/NV 2015, 967, Rz 34; in BFHE 270, 113, Rz 17, 28). Auch hat der BFH die vom BMF für erforderlich gehaltene Vollmacht bislang nicht für notwendig erachtet.

22 c) Nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats werden die Pflegegelder im Sinne der unter II.2.a genannten Definition nach haushaltsrechtlichen Vorschriften verausgabt und ist der gesetzlich geregelten Kontrolle der Mittelverwendung genügt, wenn der Finanzbedarf für die zur Betreuung erforderlichen Leistungen in den Haushaltsplänen des Trägers des zuständigen Jugendamts festgestellt wird und die Verwendung der Mittel der Rechnungskontrolle durch die Jugendhilfebehörde unterliegt. Gegenstand der notwendigen öffentlichen Rechnungskontrolle ist die Frage, ob die für ein bestimmtes Kind bewilligten Jugendhilfemittel an die vom freien Träger vertraglich zur Betreuung verpflichtete Pflegeperson tatsächlich abfließen. Es genügt für die erforderliche Kontrolle der zweckgerichteten Mittelverausgabung, wenn diese Feststellung der öffentlichen Hand anhand ggf. vom freien Träger vorzulegender Unterlagen möglich ist (Senatsurteil in BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432, Rz 24, 25, 49, 50).

23 Die vorstehenden Kriterien sind jedoch konkretisierungsbedürftig. Dem zuständigen Jugendamt ist die Prüfung, ob die für ein bestimmtes Kind bereitgestellten Jugendhilfemittel an die Pflegeperson tatsächlich vollständig abgeflossen sind, nur möglich, wenn es weiß, ob und in welcher Höhe der freie Träger vom bewilligten Tagessatz einen Eigenanteil einbehält, welchen (Rest-)Betrag die Pflegeperson für die Betreuung (für Honorar, Sachkostenersatz und weiterzuleitendes Taschen- und Bekleidungsgeld) erhält und es dies billigt. Dies ist anhand

geeigneter Unterlagen, etwa in einer Vereinbarung zwischen dem Jugendamt und dem freien Träger, zu dokumentieren. Ferner besteht eine ausreichende Möglichkeit des Jugendamts, die Mittelverwendung durch den freien Träger zu kontrollieren, nur, wenn ihm gegen diesen ein gesetzlicher oder vertraglicher Anspruch zusteht, aufgrund dessen es eine Rechnungslegung und die Vorlage geeigneter Nachweise verlangen kann. Die Kenntnis und Billigung der Honorarvereinbarung zwischen dem freien Träger und der Pflegeperson sowie der zumindest vertragliche Rechnungslegungskontrollanspruch des Jugendamts gegen den freien Träger müssen kumulativ gegeben sein.

24 d) Auf der Grundlage dieses Maßstabs, den das FG seiner Würdigung noch nicht zugrunde legen konnte, hat das klageabweisende FG-Urteil gleichwohl Bestand, sodass die Revision der Klägerin gemäß § 126 Abs. 4 FGO unbegründet ist. Die Voraussetzungen für Zahlungen aus öffentlichen Mitteln an die Klägerin sind nicht erfüllt.

25 Dem Jugendamt S war nicht bekannt, wie die der GmbH gezahlten Tagessätze in einen Eigenanteil der GmbH und die für die Betreuung des Kindes an die Klägerin gezahlten Mittel aufgeteilt wurden. Das FG hat unter Rz 19 der Vorentscheidung in EFG 2020, 1828 für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass bei der Beauftragung der GmbH durch das Jugendamt die Höhe der Vergütung der Klägerin zwischen der GmbH und der Klägerin ausgehandelt wurde und keiner Genehmigung des Jugendamts bedurfte. Die Klägerin war nach den weiteren bindenden Feststellungen des FG in die Honorarvereinbarungen zwischen der GmbH und dem Jugendamt S nicht einbezogen. Eine Abstimmung zwischen ihr, dem Jugendamt S und der GmbH fand lediglich insoweit statt, als geklärt werden musste, ob die Klägerin aufgrund ihrer bereits bestehenden engen persönlichen Bindung an das Pflegekind von der GmbH als Pflegemutter beauftragt werden durfte, obwohl sie angesichts des konkreten Betreuungsbedarfs nicht über die erforderliche und von der GmbH im Regelfall verlangte berufsfachliche Qualifikation verfügte.

26 Ob dem Jugendamt der erforderliche gesetzliche oder ein vertraglicher Rechnungslegungsanspruch gegen die GmbH zustand (s. dazu die Würdigung einer Zeugenaussage in Rz 21 des FG-Urteils in EFG 2020, 1828), bedarf keiner weiteren Aufklärung.

27 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de