

Urteil vom 19. October 2017, III R 25/15

Kindergeld: Streitgegenstand einer (Untätigkeits-)Klage gegen einen Kindergeld-Ablehnungsbescheid; Pflegekinder - Haushaltsaufnahme nicht zu Erwerbszwecken

ECLI:DE:BFH:2017:U.191017.IIIR25.15.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 1 Nr 2, SGB 8 § 33, SGB 8 § 34, SGB 8 § 39, FGO § 40, FGO § 46, FGO § 96 Abs 1 S 2, AO § 171 Abs 3a, EStG § 32 Abs 1 Nr 2, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 09. November 2014, Az: 2 K 936/08

Leitsätze

1. NV: Der Kindergeldanspruch kann bei Fehlen einer Einspruchsentscheidung grundsätzlich längstens bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe des Kindergeld-Ablehnungsbescheids zum Streitgegenstand einer finanzgerichtlichen (Untätigkeits-) Klage gemacht werden .
2. NV: Erwerbszwecke i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind regelmäßig zu bejahen, wenn ein Kind in ein Heim oder in eine sonstige betreute Wohnform (§ 34 SGB VIII) aufgenommen wird. Im Rahmen der Vollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) gilt dies regelmäßig nur, wenn ein erheblich über den Pflegesätzen liegendes Pflegegeld gezahlt wird. Der sozialrechtlichen Einordnung der Unterbringung kommt steuerrechtlich grundsätzlich Tatbestandswirkung zu (vgl. Senatsurteil vom 2. April 2009 III R 92/06, BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345) .

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10. November 2014 2 K 936/08 insoweit aufgehoben, als es der Klage stattgegeben hat.

Die Klage wird insoweit abgewiesen, als sie den Kindergeldanspruch für D für den Zeitraum Juli 2008 bis Dezember 2008 betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen, als sie die Kindergeldansprüche für L und A, jeweils für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008, sowie für M und D, jeweils für den Zeitraum Mai 2008 und Juni 2008, betrifft.

Dem Hessischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für die Geschwister L --geboren Oktober 1994-- und A --geboren Februar 1996-- für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008, für M --geboren Mai 1995-- für den Zeitraum Mai 2008 bis Mai 2013 und für D --geboren Dezember 1990-- für den Zeitraum Mai 2008 bis Dezember 2008.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine Ehefrau hatten L, A, M und D in den jeweiligen Streitzeiträumen in ihren Haushalt aufgenommen, wobei sich L vom 15. August 2005 bis zum 26. September 2010, A seit dem 15. August 2005, M seit dem 25. November 2004 und D vom 25. Januar 2006 bis März 2009 im Haushalt des Klägers befanden.
- 3 Der jeweiligen Haushaltsaufnahme lagen sogenannte Erziehungsstellenverträge zugrunde, die der Kläger und seine

Ehefrau mit dem in M ansässigen ... Verein abgeschlossen hatten. Nach den Angaben des Klägers waren die vier Erziehungsstellenverträge im Wesentlichen inhaltsgleich. Hiernach war dem Kläger und seiner Ehefrau nur gestattet, für den Verein als Erziehungsstelle tätig zu sein; sie waren keine Angestellten des Vereins, sondern arbeiteten freiberuflich. Der Kläger und seine Ehefrau bezogen für ihre Tätigkeit Erziehungsgeld und Pflegegeld, das vom Jugendamt an den Verein gezahlt und von diesem an die Erziehungsstelle weitergeleitet wurde. Ein Rechtsanspruch gegen den Verein bestand insoweit nicht.

- 4 Mit Bescheid vom 7. August 2007 lehnte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) den Kindergeldantrag des Klägers für L und A ab, da keine Pflegekindschaftsverhältnisse bestünden. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 6. März 2008). Mit der hiergegen gerichteten Klage 2 K 936/08 beehrte der Kläger Kindergeld für L und A ab Juni 2007.
- 5 Mit Bescheiden vom 4. Juni 2008 lehnte die Familienkasse zudem den Kindergeldantrag des Klägers für M und D ab, da auch zu diesen kein Pflegekindschaftsverhältnis bestehe. Über die hiergegen am 20. Juni 2008 eingelegten Einsprüche entschied die Familienkasse nicht. Mit der am 8. Juni 2009 beim Finanzgericht (FG) eingegangenen und unter dem Aktenzeichen 2 K 1450/09 geführten Klage beehrte der Kläger Kindergeld für M ab Mai 2008 und für D von Mai 2008 bis Februar 2009.
- 6 Mit Schreiben vom 10. Oktober 2008 bestätigte der Verein, dass der Kläger und seine Ehefrau mit den bei ihnen untergebrachten Kindern als Sonderpflegestelle, sog. Erziehungsstelle, in dauerhafter Hausgemeinschaft lebten. An monatlichen Zahlungen habe der Kläger zu diesem Zeitpunkt erhalten:
 - Pflegegeld
 - bis zum vollendeten 6. Lebensjahr 459 €/Kind
 - bis zum vollendeten 12. Lebensjahr 531 €/Kind
 - ab dem 13. Lebensjahr 610 €/Kind
 - Erziehungsgeld 715 €/Kind
 - Beitrag zur Altersversorgung 39,80 €/Kind
- 7 Ausweislich weiterer Bestätigungen des Vereins vom 3. März 2011 und vom 26. März 2012 seien L, A, M und D im Rahmen öffentlicher Erziehungshilfe gemäß § 33 des Achten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB VIII) bei dem Kläger und seiner Ehefrau untergebracht worden. Bereits mit Schreiben vom 11. März 2010 bestätigte die Stadt S gegenüber der Familienkasse, dass die monatlichen Kosten für L und A vom Jugendamt der Stadt S als Träger der öffentlichen Jugendhilfe nach §§ 27, 34 SGB VIII übernommen würden.
- 8 Die zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbundenen Klagen waren im Wesentlichen erfolgreich. Das FG verpflichtete die Familienkasse, Kindergeld für L und A für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008, Kindergeld für M für den Zeitraum Mai 2008 bis Mai 2013 und Kindergeld für D für den Zeitraum Mai 2008 bis Dezember 2008 festzusetzen. Im Übrigen wies es die Klage ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, L, A, M und D seien Pflegekinder i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Eine Haushaltsaufnahme sei für längere Dauer erfolgt und die vier Kinder seien mit dem Kläger und seiner Ehefrau durch ein familienähnliches Band verbunden gewesen. Mangels eines nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen berechneten Entgelts für die Unterbringung und Betreuung liege auch keine Haushaltsaufnahme zu Erwerbszwecken vor. Die Unterbringung sei als Erziehungsstelle i.S. des § 33 SGB VIII zu qualifizieren. Soweit der Kläger Kindergeld für M und D begehre und insoweit Untätigkeitsklage erhoben habe, sei der Streitzeitraum in die Zukunft nicht durch eine letzte Verwaltungsentscheidung begrenzt.
- 9 Mit der Revision rügt die Familienkasse die fehlerhafte Auslegung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG sowie sinngemäß der §§ 40, 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 10 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 10. November 2014 2 K 936/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit

die Familienkasse verpflichtet wurde, für L und A Kindergeld für die Monate Juni 2007 bis März 2008 sowie für M für die Monate Mai 2008 bis Mai 2013 und für D für die Monate Mai 2008 bis Dezember 2008 zu gewähren.

- 11** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat. Die Klage ist als unzulässig abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), soweit sie den Kindergeldanspruch für D für den Zeitraum Juli 2008 bis Dezember 2008 betrifft (dazu 1.). Die Vorentscheidung ist in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 3 FGO isoliert aufzuheben, soweit sie den Kindergeldanspruch für M für den Zeitraum Juli 2008 bis Mai 2013 betrifft (dazu 2.). Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), soweit sie schließlich den Kindergeldanspruch für L und A, jeweils für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008, sowie für M und D, jeweils für den Zeitraum Mai 2008 und Juni 2008, betrifft (dazu 3.).
- 13** 1. Das FG hat der Klage zu Unrecht insoweit in der Sache entsprochen, als es die Familienkasse zur Gewährung von Kindergeld für D für den Zeitraum Juli 2008 bis Dezember 2008 verpflichtet hat. Denn die Klage ist insoweit mangels Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) unzulässig.
- 14** a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat von Amts wegen auch noch im Revisionsverfahren in jeder Verfahrenslage das Vorliegen der Sachentscheidungsvoraussetzungen im finanzgerichtlichen Klageverfahren zu prüfen (z.B. Senatsurteil vom 19. Mai 2004 III R 36/02, BFH/NV 2004, 1655, unter II., m.w.N.).
- 15** b) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass im Verfahren 2 K 1450/09 die Voraussetzungen i.S. des § 46 Abs. 1 FGO vorlagen. Die Familienkasse hat ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht in angemessener Zeit über die Einsprüche des Klägers gegen die Ablehnungsbescheide vom 4. Juni 2008 entschieden (§ 46 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klage wurde auch nicht vor Ablauf von sechs Monaten seit Einspruchseinlegung erhoben (§ 46 Abs. 1 Satz 2 FGO; vgl. dazu BFH-Urteil vom 8. September 2010 XI R 40/08, BFHE 231, 343, BStBl II 2011, 661, Rz 9).
- 16** c) Das FG geht jedoch unzutreffend davon aus, dass der Kläger Kindergeld für D auch für den Zeitraum Juli 2008 bis Dezember 2008 zum Streitgegenstand machen konnte, weil hier der Streitzeitraum mangels Einspruchsentscheidung nicht durch eine letzte Verwaltungsentscheidung in die Zukunft begrenzt sei.
- 17** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH beschränkt sich im Fall der Ablehnung eines zeitlich nicht näher konkretisierten Kindergeldantrags die Bindungswirkung eines solchen Bescheids grundsätzlich auf die Zeit bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe bzw. bis längstens zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, soweit eine sachliche Prüfung im Einspruchsverfahren stattgefunden hat (vgl. z.B. Senatsurteile vom 25. September 2014 III R 36/12, BFHE 247, 488, BStBl II 2015, 286, Rz 15, m.w.N., und vom 12. März 2015 III R 14/14, BFHE 249, 292, BStBl II 2015, 850, Rz 18, m.w.N.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Familienkasse in dem angegriffenen Bescheid nicht ausdrücklich einen hiervon abweichenden Zeitraum geregelt hat (z.B. Senatsurteil in BFHE 247, 488, BStBl II 2015, 286, Rz 15). Über die in der Zukunft liegenden und damit zum Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht entstandenen Kindergeldansprüche kann der ablehnende Bescheid seinem Wesen nach hingegen noch keine Regelung treffen. Eine in die Zukunft weisende Bindungswirkung kommt ihm demnach nicht zu (z.B. Senatsurteil vom 9. Juni 2011 III R 54/09, BFH/NV 2011, 1858, Rz 12, m.w.N.).
- 18** bb) Zum Streitgegenstand eines sich anschließenden finanzgerichtlichen Klageverfahrens hat der BFH entschieden, dass der Anspruch auf Kindergeld grundsätzlich nur in dem zeitlichen Umfang in zulässiger Weise zum Gegenstand einer Inhaltskontrolle gemacht werden kann, in dem die Familienkasse den Kindergeldanspruch geregelt hat. Der zeitliche Regelungsumfang eines Ablehnungsbescheids wird durch die Klageerhebung nicht verändert (vgl. Senatsurteil vom 25. September 2014 III R 56/13, BFH/NV 2015, 206, Rz 12, m.w.N.). Insbesondere ist das gerichtliche Verfahren keine Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens. Im Hinblick auf die von der Verfassung vorgegebene Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 des Grundgesetzes) ist es die Aufgabe der Gerichte, das bisher Geschehene oder Unterlassene auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht jedoch, der Verwaltung zustehende

Funktionen auszuüben (z.B. Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 41).

- 19** cc) Nach Maßgabe dieser Grundsätze konnte der Kläger den Anspruch auf Kindergeld für D nur bis Juni 2008 in zulässiger Weise zum Gegenstand einer Inhaltskontrolle durch das FG machen. Denn der durch die vorliegende Klage angegriffene Ablehnungsbescheid vom 4. Juni 2008 trifft eine das Kindergeld ablehnende Regelung nur bis zum 30. Juni 2008. Zwar wurde das --durch den Ablehnungsbescheid aus Sicht der Familienkasse zunächst beendete-- Verwaltungsverfahren durch den fristgerecht eingelegten Einspruch des Klägers fortgesetzt; in Ermangelung einer Einspruchsentscheidung fehlt es aber an einer über den Monat Juni 2008 hinausgehenden Regelung des Kindergeldanspruchs durch die Familienkasse. Eine abweichende Beurteilung folgt auch nicht daraus, dass der Kläger vorliegend eine sog. Untätigkeitsklage i.S. des § 46 FGO erhoben hat. Diese bildet lediglich eine Ausnahme zu der Vorschrift des § 44 Abs. 1 FGO, wonach in Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Anrufung des Gerichts nur nach Abschluss dieses außergerichtlichen Vorverfahrens zulässig ist (z.B. BFH-Urteil vom 27. Juni 2006 VII R 43/05, BFH/NV 2007, 396, unter II.1.b). Der zeitliche Regelungsumfang des Ablehnungsbescheids wird aber auch in diesem Fall durch die Klageerhebung nicht verändert. Soweit der Kläger somit ausdrücklich Kindergeld für D (auch) für den Zeitraum ab Juli 2008 begehrt hat, war er nicht in seinen Rechten i.S. des § 40 Abs. 2 FGO verletzt; denn die Familienkasse hat den Anspruch des Klägers auf Kindergeld für D nicht über das Ende des Monats der Bekanntgabe des Ablehnungsbescheids --im Streitfall Juni 2008-- hinaus geregelt. Lediglich vorsorglich weist der Senat in diesem Zusammenhang darauf hin, dass bezüglich der Kindergeldansprüche für D ab Juli 2008 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sein dürfte (vgl. § 31 Satz 3 EStG, § 155 Abs. 5, § 171 Abs. 3a der Abgabenordnung).
- 20** 2. Die Vorentscheidung ist verfahrensfehlerhaft ergangen, soweit das FG über einen Kindergeldanspruch des Klägers für M für den Zeitraum Juli 2008 bis Mai 2013 entschieden hat. Denn es hat seinem Urteil damit ein Klagebegehren zugrunde gelegt, das mit dem Begehren des Klägers nicht übereinstimmt und damit gegen die Grundordnung des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) verstoßen.
- 21** a) Zur Grundordnung des Verfahrens, deren Einhaltung das Revisionsgericht auch ohne ausdrückliche Rüge zu beachten hat, gehört auch der Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren, der für das finanzgerichtliche Verfahren in § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zum Ausdruck kommt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1994 VII R 18/93, BFH/NV 1995, 697, unter II., m.w.N.). Nach diesem Grundsatz darf das FG nicht über das Klagebegehren hinausgehen ("ne ultra petita"). Es darf dem Kläger insbesondere nicht etwas zusprechen, was dieser nicht beantragt hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Mai 2014 VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl II 2014, 995, Rz 17, m.w.N.).
- 22** b) Nach der Rechtsprechung des Senats entspricht es grundsätzlich der recht verstandenen Interessenlage eines Klägers, den Klageantrag --soweit nicht ausdrücklich etwas anderes beantragt ist-- dahin auszulegen, dass er nicht über den zulässigen Streitgegenstand hinausgeht (vgl. z.B. Senatsurteile in BFHE 247, 488, BStBl II 2015, 286, Rz 16, m.w.N., und in BFH/NV 2015, 206, Rz 12, m.w.N.). Mit dem angegriffenen Ablehnungsbescheid vom 4. Juni 2008 regelte die Familienkasse keine Kindergeldansprüche des Klägers für M für den Zeitraum Juli 2008 bis Mai 2013. Denn eine Bindungswirkung für die Zukunft hat der Ablehnungsbescheid --wie unter II.1.c aa dargelegt-- nicht.
- 23** Aus der Klageschrift vom 5. Juni 2009 ergibt sich demgemäß auch nicht, dass der Kläger eine Kindergeldregelung für M für den Zeitraum Juli 2008 bis Mai 2013 erreichen wollte. Er beantragte vielmehr u.a., die Verpflichtung der Familienkasse zur Festsetzung von Kindergeld "ab dem 1. Mai 2008 für ... M ... laufend". Dieser Antrag hätte bei verständiger Würdigung der Interessenlage des Klägers dahin verstanden werden müssen, dass er die Festsetzung von Kindergeld für Mai 2008 und Juni 2008 beehrte; denn ein über diesen Zeitraum hinausgehendes Klagebegehren wäre unzulässig.
- 24** c) Die Vorentscheidung ist daher in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 3 FGO insoweit isoliert aufzuheben, als das FG auch über einen Anspruch des Klägers auf Kindergeld für M für den Zeitraum Juli 2008 bis Mai 2013 entschieden hat. Einer Zurückverweisung an das FG bedarf es nicht, da der Verfahrensfehler durch die Aufhebung beseitigt ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 247, 488, BStBl II 2015, 286, Rz 22 ff., m.w.N.). Im Übrigen verweist der Senat zur Frage der Festsetzungsverjährung der Kindergeldansprüche für M ab Juli 2008 auf die Ausführungen unter II.1.c cc.
- 25** 3. Schließlich wird die Entscheidung des FG, L, A, M und D seien Pflegekinder i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG, durch die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht getragen. Die Vorentscheidung ist somit auch insoweit aufzuheben, als das FG die Familienkasse zur Gewährung von Kindergeld für L und A, jeweils für den Zeitraum Juni 2007 bis

März 2008, sowie für M und D, jeweils für die Monate Mai 2008 und Juni 2008, verpflichtet hat. Die Sache ist insoweit nicht spruchreif und daher gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO in diesem Umfang an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die entsprechenden Feststellungen zu treffen haben.

- 26** a) 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. Kinder sind nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch Pflegekinder. Ein Pflegekind ist nach dem in § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 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 seinen 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. Senatsurteil vom 9. Februar 2012 III R 15/09, BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 10, m.w.N.).
- 27** aa) Das Tatbestandsmerkmal "nicht zu Erwerbszwecken" ist im Gesetz nicht näher umschrieben. Wird Hilfe nach §§ 32 ff. SGB VIII gewährt, so ist durch die öffentliche Jugendhilfe auch der notwendige Unterhalt des Kindes oder Jugendlichen außerhalb des Elternhauses sicherzustellen. Er umfasst die Kosten für den Sachaufwand sowie für die Pflege und Erziehung des Kindes oder Jugendlichen (vgl. § 39 Abs. 1 SGB VIII). Die Höhe der zu gewährenden Leistungen richtet sich insbesondere nach der Form der Hilfeleistung (vgl. Wiesner/ Schmid-Obkirchner, SGB VIII, 5. Aufl., § 39 Rz 3, 15). Während sich die laufenden Leistungen im Rahmen der Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) aus den nach Maßgabe von § 39 Abs. 4 bis 6 SGB VIII festgesetzten Pauschalbeträgen ableiten, bemessen sich die Leistungen im Fall der Heimerziehung oder der Erziehung in einer sonstigen betreuten Wohnform (§ 34 SGB VIII) auf der Grundlage einer mit dem Träger der öffentlichen Jugendhilfe getroffenen Entgeltvereinbarung (vgl. § 78a Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b, § 78b Abs. 1 Nr. 2, § 78c Abs. 2 SGB VIII).
- 28** Die sozialrechtliche Tatbestandswirkung der Einordnung der Unterbringung ist steuerrechtlich grundsätzlich zu beachten (vgl. Senatsurteil vom 2. April 2009 III R 92/06, BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345, unter II.4.).
- 29** Wird ein Kind in ein Heim oder in eine sonstige betreute Wohnform i.S. des § 34 SGB VIII aufgenommen, sind Erwerbszwecke i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG regelmäßig zu bejahen. Denn die Pflegesätze, die hierfür nach Maßgabe der getroffenen Entgeltvereinbarung geleistet werden, unterscheiden sich wegen der enthaltenen Erstattung von Personal- und Sachkosten der Pflegeeinrichtung von den Pauschalbeträgen für eine Vollzeitpflege nach § 33 Satz 1 i.V.m. § 39 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 SGB VIII (vgl. Senatsurteil in BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345, unter II.3.). Die Pflegesätze sind zudem nicht kosten-, sondern leistungsbezogen bemessen (vgl. Wiesner/Wiesner, SGB VIII, 5. Aufl., § 78c Rz 11).
- 30** Pflegegelder hingegen, die vom Jugendamt für eine Vollzeitpflege nach § 33 i.V.m. § 39 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 1 SGB VIII geleistet werden, bemessen sich nach den tatsächlichen Kosten, sofern sie einen angemessenen Umfang nicht übersteigen. Zwar sollen Pflegegelder nach § 33 i.V.m. § 39 Abs. 4 SGB VIII auch einen Anreiz zur Aufnahme fremder Kinder schaffen; sie sind aber nach ihrem Zweck und ihrer Bemessungsgrundlage regelmäßig kein nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen berechnetes Entgelt für Unterbringung und Betreuung, sondern lediglich Kostenersatz (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 1999 VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448, unter 2.b, m.w.N.; Senatsurteile vom 30. Juni 2005 III R 80/03, BFH/NV 2006, 262, unter II.3., m.w.N., und in BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345, unter II.2., m.w.N.; vgl. auch Grönke-Reimann in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 32 EStG Rz 50, m.w.N.; Seiler in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 32 Rz 5; Jachmann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 32 Rz B 16, m.w.N.; Stache in Bordewin/ Brandt, § 32 EStG Rz 36 f., 41 b). Nur wenn den Pflegeeltern ein erheblich über den Pflegesätzen des zuständigen Jugendamtes liegendes Pflegegeld gezahlt wird, kann angenommen werden, dass sie nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen für die Unterbringung und Betreuung entlohnt werden (vgl. z.B. Senatsurteile in BFH/NV 2006, 262, unter II.3., und in BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345, unter II.2.).
- 31** bb) Ein familienähnliches Band liegt u.a. dann vor, wenn das Kind wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt wird. Dies setzt voraus, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Kind ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern besteht. Es ist ein besonders enges Band erforderlich. Das Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsverhältnis muss seine Grundlage in einer ideellen Dauerbindung finden; 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 Pflegeelternanteil und dem Pflegekind ein Autoritätsverhältnis

bestehen muss, aufgrund dessen sich das Pflegekind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternteils unterwirft (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 11 f., m.w.N.).

- 32** cc) Das Tatbestandsmerkmal "auf längere Dauer berechnetes Band" zielt 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. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Regelfall eine beabsichtigte Dauer von zwei Jahren als ausreichend angesehen wird. Da es nur auf die beabsichtigte Dauer ankommt, ist nicht entscheidend, dass die tatsächliche Dauer im Rückblick kürzer oder länger ausfällt (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 21).
- 33** dd) Ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern ist nach der Rechtsprechung des Senats nicht mehr anzunehmen, wenn das Kind im Wesentlichen nur noch von den Pflegeeltern betreut wird. Wann dieser Zustand erreicht ist, hängt von den Umständen des einzelnen Falls ab. Hinzukommen muss, dass zwischen dem Kind und seinen leiblichen Eltern über einen längeren Zeitraum kein für die Wahrung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses ausreichender Kontakt mehr bestanden hat. Bei noch nicht schulpflichtigen Kindern hat der Senat in der Regel einen Zeitraum von einem Jahr, bei schulpflichtigen Kindern einen Zeitraum von zwei Jahren als maßgebend angesehen. Welche Kontakte geeignet sind, das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern zu wahren, bestimmt sich ebenfalls nach den Umständen des Einzelfalls. Je jünger das Kind ist, desto wichtiger ist die persönliche Anwesenheit der leiblichen Eltern. Bei fast volljährigen Kindern reicht es dagegen aus, dass sie noch in Verbindung mit den leiblichen Eltern stehen. Die räumliche Trennung allein genügt nicht. Vielmehr muss das Band zwischen dem Kind und seinen leiblichen Eltern auf längere Dauer (in der Regel zwei Jahre) zerrissen sein (z.B. Senatsurteil vom 20. Juli 2006 III R 44/05, BFH/NV 2007, 17, unter II.2.a aa, m.w.N.).
- 34** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze enthält die Vorentscheidung keine tragfähige Tatsachengrundlage für die Annahme des FG, L, A, M und D seien Pflegekinder i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG.
- 35** aa) Es fehlen bereits hinreichende Feststellungen dazu, dass der Kläger L, A, M und D in seinen Haushalt nicht zu Erwerbszwecken aufgenommen hat. Das FG hat bisher dazu allein auf die tatsächlichen Umstände der Unterbringung von L, A, M und D abgehoben, aber keine näheren Feststellungen zur sozialrechtlichen Einordnung der jeweiligen Unterbringung getroffen. Diese waren aber erforderlich, da die sozialrechtliche Tatbestandswirkung grundsätzlich steuerrechtlich zu beachten ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 224, 542, BStBl II 2010, 345, unter II.4.).
- 36** Das FG wird daher insoweit zunächst aufzuklären haben, ob im Streitzeitraum zwischen dem Verein und dem Träger der öffentlichen Jugendhilfe eine Vereinbarung i.S. des § 78a Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b i.V.m. § 78b SGB VIII bestanden hat und damit ein Entgelt für die Unterbringung in einer sonstigen betreuten Wohnform nach § 34 SGB VIII vereinbart war. Sollte eine solche Entgeltvereinbarung bestehen, wäre die Unterbringung von L, A, M und D --unabhängig von den Regelungen der Erziehungsstellenverträge-- grundsätzlich als sonstige betreute Wohnform i.S. des § 34 SGB VIII anzusehen; Erwerbszwecke i.S. des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG wären in diesem Fall regelmäßig zu bejahen.
- 37** Sollte hingegen keine Entgeltvereinbarung bestehen, wäre weiter aufzuklären, nach welchen Grundsätzen der Verein von dem Träger der öffentlichen Jugendhilfe im Streitzeitraum finanziert worden ist. Von einer Entlohnung nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen für die Unterbringung und Betreuung von L, A, M und D dürfte hierbei auszugehen sein, wenn der Kläger ein Entgelt erhalten haben sollte, welches das Pflegegeld in der Vollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) erheblich überstieg. Dies gilt namentlich, wenn die höhere Bezahlung einer Honorierung der erzieherischen Leistung oder besonderen fachlichen Qualifikation der Pflegeperson diene, wie dies z.B. bei der Unterbringung besonders entwicklungsbeeinträchtigter Kinder i.S. des § 33 Satz 2 SGB VIII der Fall sein kann (vgl. zu den fachlichen Anforderungen z.B. Oberverwaltungsgericht --OVG-- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. Oktober 2008 7 A 10444/08, Das Jugendamt 2009, 92, Rz 28; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 6. Mai 2013 OVG 6 B 31.12, OVG BE 34, 72, Rz 18; BTDruks 11/5948, S. 77; Wiesner/Schmid-Obkirchner, a.a.O., § 39 Rz 34; Jahn/Kador, § 39 SGB VIII Rz 18).
- 38** bb) Des Weiteren fehlen hinreichende Feststellungen dazu, ob der Kläger mit L, A, M und D durch ein familienähnliches Band verbunden war. Das FG führt hierzu lediglich aus, für ein familienähnliches Band spreche indiziell die lange Aufenthaltsdauer von L, A, M und D; dem Kläger sei auch "abzunehmen", dass er L, A, M und D in seinen Haushalt wie eigene Kinder aufgenommen habe. Diese Feststellungen genügen indes nicht. Erforderlich sind vielmehr nähere Feststellungen, z.B. zu den Wohn- und Lebensverhältnissen von L, A, M und D innerhalb der Familie, ihrem Verhältnis zu ggf. vorhandenen anderen Familienangehörigen, ihrer Einbindung in die familiäre

Lebensgestaltung, zur Frage, in welchem Umfang der Kläger die Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsaufgaben in familienähnlicher Weise selbst wahrgenommen hat und in welchem Umfang ggf. andere nicht haushaltszugehörige "familienfremde" Personen solche Aufgaben in nicht familienähnlicher Weise erfüllt haben (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 399, BStBl II 2012, 739, Rz 18, 25).

- 39** cc) Hinsichtlich der zeitlichen Anforderung an die zwischen dem Kläger und L, A, M und D bestehende Verbindung dürfte davon auszugehen sein, dass eine solche --unter der Annahme eines familienähnlichen Bandes-- über einen längeren Zeitraum bestand. Denn nach den Feststellungen des FG lebten D drei Jahre, L fünf Jahre, A mindestens neun Jahre und M mindestens zehn Jahre im Haushalt des Klägers.
- 40** dd) Die Feststellungen genügen schließlich nicht für eine abschließende Beurteilung, ob jedenfalls bei L, A und D noch ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den jeweiligen leiblichen Eltern bestand. Das FG hat insoweit festgestellt, eine baldige Rückführung der Kinder zu ihren leiblichen Eltern sei nicht vorgesehen und der Kontakt zu diesen, wenn überhaupt noch vorhanden, sehr eingeschränkt. Es fehlen aber Feststellungen zu der Frage, ob vor der Trennung von L, A und D von ihren leiblichen Eltern zu diesen überhaupt noch ein Obhuts- und Pflegeverhältnis bestand. Denn war ein Obhuts- und Pflegeverhältnis begründet, bedarf es weiterer Feststellungen dazu, ob dieses nach der Trennung von L, A und D von ihren leiblichen Eltern nicht durch etwaige Besuche fortbestand, wobei hier Anzahl und Dauer der Besuche unter Berücksichtigung des jeweiligen Alters von L, A und D maßgeblich sind (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12. Juni 1991 III R 108/89, BFHE 165, 201, BStBl II 1992, 20, unter 2.b). Mit Blick auf M dürfte hingegen --ausweislich der vom FG in Bezug genommenen Bescheinigungen-- davon auszugehen sein, dass ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht (mehr) bestand.
- 41** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten zu entscheiden, die den durch das Durckerkennen des Senats bereits rechtskräftig abgeschlossenen Teil des Verfahrens betreffen (z.B. Senatsurteil vom 13. Juni 2013 III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 46, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de