
Datum: 30.06.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1122/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0630.10K1122.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage der Steuerpflicht von Honorar- und Sachkosten, die die Klägerin von der Firma A in B, Mitglied im C (Bundesarbeitsgemeinschaft ...) für die Vollzeitbetreuung eines Kindes bezieht. 2

Die Klägerin schloss mit der Firma A am 22.06.2005 einen Betreuungsvertrag zur Betreuung des Kindes D. In diesem Zusammenhang wurde eine Honorar- und Sachkostenvereinbarung geschlossen, wonach die Klägerin ein Tageshonorar von 83,82 € zuzüglich von Sachkostenpauschalen in Höhe von 27,06 € (ohne Supervision) bzw. 32,09 € (mit Supervision) erhalten sollte. Mit Verträgen vom 27.10.2006 bzw. 20.11.2008 schloss die Klägerin vergleichbare Verträge mit der Firma A für zwei weitere Kinder ab. Auf die abgeschlossenen Verträge, sowie den Leitfaden-Betreuungsvertrag sowie die Leistungsbeschreibung der Firma A, welche die Klägerin zu den Akten gereicht hat, wird Bezug genommen. 3

Mit Bescheid vom 04.06.2008 schätzte der Beklagte die Einkommensteuer 2006. Auf Basis einer anschließend eingereichten Einkommensteuererklärung der Klägerin erließ der Beklagte einen Einkommensteuerbescheid 2006 am 24.06.2008. Mit Datum vom gleichen Tage erließ er darüberhinaus einen Vorauszahlungsbescheid für Einkommensteuer 2007 4

sowie einen Vorauszahlungsbescheid ab dem III. Quartal 2008 sowie für das Jahr 2009. Der Beklagte ging davon aus, dass die von der Firma A bezogenen Einnahmen abzüglich der diesbezüglichen Ausgaben einen steuerpflichtigen Gewinn darstellten.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 04.07.2008, wobei sie die Auffassung vertrat, dass die Zahlungen der Firma A gemäß § 3 Nr. 11 EStG nicht als selbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Erzieherin steuerpflichtig seien. 5

Den Einspruch wies der Beklagte mit Bescheid vom 13.03.2009 als unbegründet zurück. 6

Gegen die Einkommensteuerfestsetzung des Jahres 2006 wandte sich die Klägerin mit Klage vom 08.04.2009. Am 17.04.2009 erweiterte sie ihre Klage im Hinblick auf die festgesetzten Vorauszahlungen im Jahre 2007 und 2008. 7

Am 03.12.2009 sowie 05.01.2010 erließ der Beklagte in Bezug auf die Einkommensteuer 2007 einen Jahressteuerbescheid, am 10.11.2010 erging ein Jahressteuerbescheid für das Jahr 2008 nach Schätzung. 8

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin vor, dass sie als ausgebildete Erzieherin von der Firma A Kinder zur Betreuung vermittelt bekommen habe. Bei der Firma A handele es sich um einen Träger, der Gelder aus öffentlichen Fördermitteln des Jugendamtes beziehe und diese zu individualpädagogischen Betreuungsformen und beziehungsorientierter Betreuungsarbeit einsetze. Dieses erfolge dergestalt, dass die Firma A mit unterschiedlichen Erziehern Verträge abschließe, woraufhin diese Erzieher Kinder zur Betreuung in ihren Haushalt aufnehmen und betreuen. 9

Dabei erhielten die Erzieher von der Firma A die zuvor ausgehandelten Honorare sowie angefallene Sachkosten erstattet. Die Firma A – welche eine Betriebserlaubnis im Sinne von § 44 SGB VIII von Seiten des LVR erhalten habe – stelle ihrerseits ihre Leistungen dem Jugendamt in Rechnung. Dabei würden im Wesentlichen diejenigen Beträge, die an die Betreuer ausbezahlt worden seien, dem Jugendamt in Rechnung gestellt, so dass die Zahlungen an die Erzieher letztlich durchlaufende Posten seien. 10

Entscheidend für die Frage, ob eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG vorliege, sei, dass die Klägerin eine Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII betreibe. Eine Erziehung nach § 34 SGB VIII liege bereits deshalb nicht vor, weil die Klägerin keine "Einrichtung" im Sinne des § 22 Abs. 1 SGB VIII betreibe. Hierunter fielen lediglich Kindergärten, Horte und andere Einrichtungen. Bei der Betreuung in einem Privathaushalt fehle es jedoch an den Tatbestandsmerkmalen "organisatorische und personelle Ressourcen". Gerade im Hinblick auf die personellen Ressourcen sei darauf hinzuweisen, dass die Klägerin keine sozial pädagogisch ausgebildete Fachkraft sei. Ohne eine solche Fachkraft könne ein Pflegehaushalt jedoch keine Einrichtung nach § 34 SGB VIII sein. 11

Die von der Klägerin betreuten Pflegekinder seien in ihrer Entwicklung besonders beeinträchtigt, da sie durch diverse Straftaten bzw. durch Drogenkonsum im Alter zwischen zehn und sechzehn Jahren auffällig geworden seien. Häufig seien sie Opfer häuslicher Gewalt geworden und selbst gewalttätig. In der Folge hätten sie an geistigen und psychischen Krankheiten zu leiden. 12

Nach den BMF-Schreiben vom 07.02.1990 und 20.11.2007 werde eine Pflege solcher Kinder nicht erwerbsmäßig betrieben, wenn die Pflegeeltern bis zu fünf Kinder betreuen. 13

Die Klägerin beantragt,

die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 (vom 24.06.2008), 2007 (vom 05.01.2010) und 2008 (vom 10.11.2010) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2009 dahingehend zu ändern, dass der Klägerin in den Streitjahren keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Erzieherin durch die Firma A zugerechnet werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung, in welcher er klargestellt hat, dass es im Hinblick auf die BMF-Schreiben vom 07.02.1990 und 20.11.2007 zu keiner Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 11 EStG kommen könne. Das BMF-Schreiben vom 20.11.2007 betreffe nur die Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII. Die darin getroffene Aussage, dass als durchlaufende Posten gezahlte Beträge des Jugendamtes steuerfrei nach § 3 Nr. 11 EStG sein könnten, treffe insoweit auf die Klägerin nicht zu. Diese leiste vielmehr eine Vollzeitpflege im Sinne des § 34 SGB VIII. Sowohl der BFH, als auch das FG Köln hätten insoweit entschieden, dass die Zahlungen der Pflegesätze an Einrichtungen im Sinne des § 34 SGB VIII keine Beihilfen im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG seien. Wesentlich sei insofern, dass die hier gezahlten Beträge den Aufwand der Klägerin deckten, während die Beurteilung einer Zahlung als Beihilfe nur dann möglich sei, wenn ein Eigenbetrag bei dem Zahlungsempfänger verbleibe. Im Übrigen setzten bereits nach dem BMF-Schreiben vom 07.02.1990 die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder Mittel einer öffentlichen Stiftung voraus. Diese Voraussetzung sei im hier zu entscheidenden Fall ebenfalls nicht erfüllt, da die Klägerin die Zahlungen von einem privaten Träger erhalte.

§ 3 Nr. 11 EStG setze gerade voraus, dass eine vertragliche Beziehung zwischen dem Jugendamt und der Pflegeperson bestehe. Eine solche vertragliche Beziehung bestehe zwischen der Klägerin als Pflegeperson jedoch nur zu dem Träger. Lediglich dieser Träger habe einen Anspruch auf Kostenerstattung gegenüber dem Jugendamt.

Bereits nach der eigenen Leistungsbeschreibung der Firma A betreibe diese individualpädagogische Maßnahmen nach § 34, § 35, § 35 a und § 41 SGB VIII. Es sei nicht erkennbar, dass vor November 2008 (Datum der Leistungsbeschreibung) Leistungen erbracht worden wären, die unter § 33 SGB VIII fielen. Im Übrigen habe die Firma A in einem Schreiben an den Rechtsanwalt der Klägerin vom 14.09.2009 mitgeteilt, dass die Klägerin Jugendhilfemaßnahmen gemäß § 34 und 35 a SGB VIII leiste. Weiterhin sei darauf hinzuweisen, dass die Betriebserlaubnis gemäß § 45 SGB VIII für die Wohnung der Klägerin, wo diese ihre Leistungen erbringe, der Firma A als Projektstelle erteilt worden ist.

Parallel wurde unter dem Aktenzeichen 10 K 1229/09 ein Verfahren wegen Einkommensteuervorauszahlungen 2009 geführt.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist zulässig. Streitgegenstand sind die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2008. Im Hinblick auf die Einkommensteuer 2007 und 2008 sind die nach Erhebung der Klage gegen die Vorauszahlungsbescheide ergangenen Jahressteuerbescheide gemäß § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden.

2. Die Klage ist jedoch unbegründet.

Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 FGO.	25
Die Klägerin erzielte in den Streitjahren aus ihrer Tätigkeit für die Fa. A selbständige Einkünfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.	26
Die an die Klägerin gezahlten Entgelte unterliegen nicht der Steuerfreiheit des § 3 Nr. 11 EStG.	27
Nach § 3 Nr. 11 EStG sind u. a. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung steuerfrei, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung unmittelbar zu fördern.	28
Nach § 33 SGB VIII können Kinder im Rahmen der Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege in einer anderen Familie als der Herkunftsfamilie untergebracht werden. In diesen Fällen wird der aufnehmenden Pflegefamilie ein Pflegegeld bezahlt, welches sich zusammensetzt aus einem materiellen Teil, welcher der Unterhaltssicherung des Kindes dient und einem Erziehungsgeldanteil, welcher als Entschädigung für die erzieherische Tätigkeit bezahlt wird. Dieser Betrag wird gemäß § 39 Abs. 2 SGB VIII durch das zuständige Landesministerium durch Pauschbeträge festgesetzt. Für den Streitzeitraum betrugen die Pauschbeträge für die Vollzeitpflege von Jugendlichen zwischen dem 14. und 18. Lebensjahr in der höchsten Stufe 830,- € (MBL NRW 2006, 564; MBL NRW 2007, 844).	29
Gemäß den BMF-Schreiben vom 07.02.1990 und 24.05.2007 sollen entsprechende Zahlungen als steuerfreie Beihilfen i.S. des § 3 Nr. 11 EStG behandelt werden.	30
Gemäß § 34 SGB VIII kann eine Hilfe zur Erziehung auch durch eine Heimerziehung oder in einer sonstigen betreuten Wohnform durch Verbindung von Alltagsleben mit therapeutischen und pädagogischen Angeboten erfolgen.	31
Der BFH hat mit Urteil vom 23.09.1998 (XI R 9/98, BFH/NV 1999, 600) entschieden, dass Pflegesätze, die für eine Unterbringung von Kindern in einer Einrichtung nach § 34 SGB VIII gezahlt werden, keine steuerfreien Beihilfen i. S. des § 3 Nr. 11 EStG darstellen. Die insoweit gezahlten Beträge stellen einen pauschalen Ersatz für die tatsächlich oder fiktiv anfallenden Personal- und Sachkosten dar. Damit sei klar, dass die entsprechenden Zahlungen nicht als Aufwandsersatz für eine grundsätzlich unentgeltlich betriebene Übernahme der Pflege im Sinne des § 33 SGB VIII gezahlt werde, sondern dass die Pflegeleistungen entgeltlich erbracht würden. Der BFH hat dies in einem Urteil vom 02.04.2009 (III R 92/06, BFHE 224, 542 BStBl II 2010, 345) bestätigt. Er hat dabei klargestellt, dass dies auch in den Fällen gelte, in denen der Träger der Jugendhilfe mit einem privaten Träger einen entgeltlichen Vertrag über die Unterbringung von zu betreuenden Kindern schließt und der private Träger seinerseits mit einer Privatperson einen Vertrag über die Übernahme der Betreuung schließt. Darüber hinaus habe der Umstand, dass eine Unterbringung von den Beteiligten nach § 34 SGB VIII behandelt wurde, Tatbestandswirkung.	32
Das FG Köln (22.09.2010 4 K 478/07, EFG 2011, 311) hat im Anschluss entschieden, dass, wenn es sich bei den Zahlungen, die ein öffentlicher Jugendhilfeträger an einen privaten Verein erbringt, um Zahlungen im Sinne des § 34 SGB VIII handelt, die Zahlungen des privaten Vereins an eine mit der Betreuung des Kindes beauftragte Privatperson nicht als steuerfreie Zahlungen im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG anzusehen seien. Durch die Weiterleitung von Geldern an eine Privatperson, könnten die im Rahmen der Erwerbstätigkeit des privaten Trägers erhaltenen Gelder von dem öffentlichen Träger nicht in	33

Erziehungsgelder umgewidmet werden.

In Anwendung dieser Grundsätze geht der Senat davon aus, dass die Klägerin im Streitzeitraum Erziehungsleistungen im Sinne des § 34 SGB VIII erbracht hat. 34

Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die zuständige Behörde der Fa. A eine Betriebserlaubnis nach § 34 SGB VIII erteilt hat und im Rahmen der Leistungsbeschreibung auch darauf hingewiesen wird, dass Leistungen nach § 34 SGB VIII erbracht werden. 35
Inhaltlich entsprechen die Anforderungen, die an die Klägerin im Rahmen ihres Betreuungsvertrages gestellt werden, auch den Voraussetzungen des § 34 SGB VIII, da sie verpflichtet war, die ihr zugewiesenen Kinder "intensiv sozialpädagogisch zu betreuen auf der Grundlage der pädagogischen Konzeption der Jugendhilfeeinrichtung A, des gültigen Hilfeplanes des zuständigen Jugendamtes und der für den/die zu Betreuenden erarbeiteten Erziehungskonzeption" (§ 1 des Betreuungsvertrages zwischen der Klägerin und der Fa. A).

Darüber hinaus erhielt die Klägerin gemäß § 3 des Betreuungsvertrages "für die Betreuung ein Honorar und eine Sachkostenpauschale", die mit ca. 2.500,- € monatlich je Kind deutlich über den Pauschalen lag, die für Leistungen nach § 33 SGB VIII gezahlt werden. Hier zeigt sich, dass nicht die unentgeltliche Übernahme einer Betreuungsverpflichtung im Vordergrund steht, sondern eine Tätigkeit mit Entgelterzielungsabsicht. Dies gilt auch vor dem Hintergrund des Vortrags des Prozessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, dass von den erhaltenen Zahlungen lediglich 1.500,- € als Honorar verblieben, da die von der Klägerin aufgenommenen Kinder wegen ihrer besonderen Situationen einen erhöhten Bedarf gehabt hätten. 36

Dass die Klägerin nach ihrem eigenen Vortrag als ausgebildete Erzieherin gar nicht fachlich geeignet gewesen sein soll, um Leistungen im Sinne des § 34 SGB VIII anzubieten, ist aus Sicht des Senats jedenfalls deswegen unerheblich, da die tatsächliche Behandlung der Betreuungsverhältnisse auf Basis des § 34 SGB VIII eine sozialrechtliche Tatbestandswirkung hat (BFH vom 02.04.2009 III R 92/06, BFHE 224, 542 BStBl II 2010, 345). 37

Da sich die von der Klägerin zitierten BMF-Schreiben lediglich mit Leistungen im Sinne des § 33 SGB VIII befassen, sind diese im hier zu entscheidenden Fall nicht einschlägig, so dass die Klägerin hieraus auch nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. 38

Der Senat hat erwogen, ob die Einnahmen der Klägerin um die jeweiligen Pauschbeträge für Vollzeitpflege zu kürzen gewesen wären, um sicherzustellen, dass die Klägerin nicht Einnahmen versteuern muss, die letztlich lediglich auf der Erstattung von in Bezug auf die Kinder aufzuwendenden Sachkosten basieren. Der Senat hat hierauf jedoch verzichtet, da aus den dem Gericht vorliegenden Gewinnermittlungen aus den Vorjahren ersichtlich war, dass die Klägerin die Kosten für Verpflegung, Kleidung etc. als Betriebsaufwand behandelt hatte und somit keine Besteuerung der entsprechenden Sachkosten vorgenommen wurde. Der Senat geht insoweit davon aus, dass die Klägerin in den Streitjahren ihren Gewinn entsprechend ermittelt hat. 39

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 40

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. 41
