



# tagesmütter

Landesverband der Tagesmütter-Vereine

Baden-Württemberg e. V.

Erwin-Bälz-Str. 48  
70597 Stuttgart

Geschäftsstelle  
Tel: 0711 / 9335-896  
Fax: 0711 / 9457074

e-mail: [lv@tagesmuetter-bw.de](mailto:lv@tagesmuetter-bw.de)  
[www.tagesmuetter-bw.de](http://www.tagesmuetter-bw.de)

Bankverbindung  
BW Bank Stuttgart  
Kontonummer 2424268  
BLZ 600 501 01

Stuttgart, den 16. Mai 2007

An das  
Bundesministerium für Finanzen  
**zu Hd. Herrn Gert Müller-Gatermann**  
**Abteilung IV C**  
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

**BMF-Schreiben vom 13. April 2007**

**Geschäftszeichen: IV C3-S2342/07/0001**

**Einkommensteuerliche Behandlung der Geldleistungen für Kinder in der  
Kindertagespflege**

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Schreiben vom 13. April 2007 hat das BMF die Finanzbehörden der Länder über eine ab dem Veranlagungszeitraum 2008 zu ändernde einkommensteuerrechtliche Behandlung der Geldleistungen für Kinder in der Kindertagespflege informiert. Danach sollen sämtliche Leistungen der öffentlichen Jugendhilfeträger, die Tagespflegepersonen aufgrund der Regelungen der §§ 22, 23 SGB VIII erhalten, als steuerpflichtige Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG qualifiziert werden. Während die laufenden Geldleistungen aus der öffentlich geförderten Kindertagespflege bislang als steuerfrei im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG behandelt werden, soll diese Steuerbefreiungsvorschrift ab 2008 nicht mehr anwendbar sein. Demgegenüber will das Bun-

desministerium für Finanzen die Pflegegelder im Rahmen der Vollzeitpflege nach den §§ 33, 39 SGB VIII weiterhin als Beihilfen im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG im Grundsatz ansehen.

Als Landesverband und damit Interessenvertretung von 53 Tagesmüttervereinen haben wir den Inhalt und die voraussehbaren Auswirkungen des BMF-Schreibens für Baden-Württemberg reflektiert. Ungeachtet der Tatsache, dass es in Deutschland die unterschiedlichsten Fallgestaltungen bei der Einbeziehung von Tagesmüttern in die Kindertagespflege gibt, trifft der Inhalt des BMF-Schreibens die in Baden-Württemberg vorherrschende Organisation der Kindertagespflege besonders hart. In Baden-Württemberg wird auf kommunaler Ebene vielerorts geplant, die Kindertagespflege nach dem bekannten "Modell Leinfelden-Echterdingen" auszubauen und zu sichern. Dabei wird die Kindertagespflege von der jeweiligen Gemeinde bezuschusst, um Anreize für weitere Tagesmütter zu schaffen.

Wir halten die vom BMF den Finanzbehörden gegenüber erteilte Anweisung zur künftigen Behandlung der Geldleistungen in der Kindertagespflege als steuerpflichtige Einkünfte inhaltlich für rechtswidrig (nachfolgend Ziff. 1). Diese Behandlung ist im Vergleich zu den Pflegegeldern in der Vollzeitpflege als willkürlich und als Verstoß gegen den öffentlich-rechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz im Sinne des Art. 3 GG einzustufen (nachfolgend Ziff. 2). Eine Abweichung von der bisherigen steuerlichen Behandlung der Gelder aus der Kindertagespflege verstößt gegen die bislang dazu ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die in den bisher zu dieser Thematik ergangenen BMF-Schreiben (20.01.1984, 01.08.1988, 07.02.1990) vollständig nachvollzogen wurde.

1. Fortgeltung des § 3 Nr. 11 EStG für Geldleistungen der Kindertagespflege

Die „laufenden Geldleistungen“ nach § 23 Abs. 2 SGB VIII gehören ebenso wie die Leistungen der Vollzeitpflege zu den nach § 3 Nr. 11 EStG steuerbefreiten „*Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Er-*

*ziehung unmittelbar zu fördern*“. Sie erfüllen auch in Zukunft sämtliche Tatbestandsmerkmale:

- a) Die laufenden Geldleistungen im Rahmen der Kindertagespflege werden ebenso wie die Pflegegelder nach den §§ 33, 39 SGB VIII aus „*öffentlichen Mitteln*“ gezahlt, da diesen eine Verausgabung nach haushaltsrechtlichen Vorschriften vorausgeht (siehe dazu bereits BFH-Urteil vom April 1975, I R 251/72, BFHE 115, 374, BStBl. II 1975, 577). Die laufenden Geldleistungen der Kindertagespflege werden direkt über die entsprechenden Haushaltstitel der öffentlichen Träger der Jugendhilfe bezahlt. Der Finanzbedarf für diese Gelder, die ihre Grundlage in den Regelungen des SGB VIII haben, wird in den Haushaltsplänen der jeweiligen Kommunen festgestellt. Die Beschlussfassung hierüber steht den betreffenden Körperschaften aufgrund des jeweiligen Gemeindeverfassungsrechts der Länder zu. Es ist auch längst ständige Rechtsprechung, dass es der Einbeziehung von Pflege- und Erziehungsgeldern, die „aus öffentlichen Mitteln“ gezahlt werden, nicht entgegensteht, dass zur Begründung von Pflegeverhältnissen – neben der vorgeschriebenen Erlaubnis des jeweiligen Jugendamts – der Abschluss zivilrechtlicher Verträge zwischen dem Jugendamt und den Kindertagespflegepersonen für erforderlich gehalten werden. Die mit dem Abschluss solcher Verträge verbundenen Zahlungen von Pflegegeldern stellen trotz der in zivilrechtliche Form gekleideten Übertragung des Erziehungsrechts eine haushaltsplanmäßige Verausgabung „öffentlicher Mittel“ dar (siehe BFH-Urteil vom 28.06.1984 – IV R 49/83; BFHE 141, 154; BStBl. 1984 II 571).
- b) Die laufenden Geldleistungen der Kindertagespflege haben auch nach den letzten Änderungen zur Kindertagespflege im SGB VIII den Charakter einer „*Beihilfe*“ im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG behalten. Die von den öffentlichen Trägern der Jugendhilfe an die Tageseltern zur Verfügung gestellten Geldleistungen sind weiterhin als uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen im Sinne öffentlich-rechtlicher Beihilfen zu qualifizie-

ren. Sie sind gerade keine Leistungen, die in der Art eines entgeltlichen Austauschgeschäfts mit den Tageseltern erbracht werden, aus denen „Einkünfte“ erzielt werden. Weder die nach § 23 Abs. 2 Nr. 2 SGB VIII erbrachten Beiträge „zur Anerkennung ihrer Förderungsleistung“ noch die geleisteten Kostenerstattungen für Alterssicherung und Unfallversicherung dienen auch nur ansatzweise dazu, die tatsächlich bei den Kindertagespflegepersonen entstehenden Kosten in angemessenem Umfang zu ersetzen. Dem gemäß hat der Bundesfinanzhof bereits im Jahre 1984 die von den Jugendämtern an Pflegeeltern geleisteten Erziehungsgelder als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei beurteilt. Ebenso wie bei den damaligen Erziehungsgeldern ist auch vorliegend mit der Zahlung der Gelder für die Kindertagespflege keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Kindertagespflegeperson beabsichtigt (BFH-Urteil in BFHE 141, 154, BStBl. II 1984, 571). Ebenso wie dort ähneln die Zuwendungen an Kindertagespflegepersonen in vielerlei Hinsicht Zahlungen, die die leiblichen Eltern für die Erziehung ihrer Kinder ebenfalls steuerfrei erhielten (BFH-Urteil vom 17. Mai 1990, IV R 14/87, BFHE 161, 361, BStBl. II 1990, 1018).

Soweit § 23 Abs. 2 SGB VIII jeweils von den „angemessenen“ Kosten bzw. Beiträgen spricht, ist bei der Gewährung von Geldern in der Kindertagespflege gerade nicht die vollständige Abgeltung aller für den Unterhalt und die Erziehung erforderlichen Kosten sowie des für die Kindertagespflegepersonen entstehenden Zeitaufwands zu verstehen (Schmidt/Wiesner, ZfJ 2005, 274, 279), vielmehr soll diese Begrifflichkeit von vorn herein eine pauschalierte Zuschussabgeltung ermöglichen (siehe dazu auch Nonninger in LPK-SGB VIII, zu § 23 Rn. 12). Bei näherer Untersuchung der bspw. in Baden-Württemberg von den Kommunen zur Verfügung gestellten Sätze lässt sich leicht erkennen, dass gerade keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Kindertagespflegeperson beabsichtigt ist. Eine etwa nach der Arbeitszeit bemessene Vergütung würde weit über den Sätzen liegen, die mit den derzeitigen Leistungen erfolgt. Es kann deshalb davon ausgegangen wer-

den, dass mit den derzeit aufgrund § 23 SGB VIII geleisteten Geldern nicht die gesamte Tätigkeit der Kindertagespflegepersonen abgegolten wird. Vielmehr verbleibt den Kindertagespflegepersonen heute ein erheblicher Teil an eigenen Leistungen, die ihnen von keiner Seite vergütet werden, sondern vielmehr ehrenamtlich erbracht werden.

Auch die nach § 23 Abs. 2 Nr. 2 SGB VIII geleisteten „Beiträge zur Anerkennung der Förderungsleistung“ sind nicht als Gegenleistung im Rahmen eines Austauschverhältnisses zu verstehen. Vielmehr ersetzt diese Formulierung lediglich die früher verwendete Bezeichnung der „Kosten der Erziehung“ (siehe dazu Fischer in Schellhorn/Fischer/Mann, Kommentar zum Sozialgesetzbuch VIII, Kinder- und Jugendhilfe, § 23 Rn. 11). Dieser Beitrag soll als Zuschuss dafür dienen, dass von den Kindertagespflegepersonen im Vorfeld der Erteilung einer Pflegeerlaubnis ein erheblicher – in finanzieller Eigenregie zu führender – Qualifizierungsaufwand verlangt wird. Bekanntlich geht allein das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend davon aus, dass der Erteilung einer Pflegeerlaubnis mindestens 160 Fortbildungsstunden vorausgegangen sein müssen. Die Kosten dieser Fortbildungsstunden sollen durch die Regelung in § 23 Abs. 1 Nr. 2 SGB VIII ihre finanzielle Anerkennung im Sinne eines Zuschusses erhalten und stellen demnach von vorn herein keine Gegenleistung dar.

- c) Die laufenden Geldleistungen im Sinne des § 23 Abs. 2 SGB VIII gehören auch zu den aus öffentlichen Mitteln gezahlten Bezügen, die im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG „*die Erziehung fördern*“ sollen.

Der BFH hat in der bereits zitierten Entscheidung aus dem Jahre 1984 klargestellt, dass die an Pflegeeltern gezahlten Erziehungsgelder deshalb die „Erziehung fördern“, da im Rahmen der Pflegekindschaftsverhältnisse von Seiten der Pflegeeltern den Kindern ein Mehr geboten wird, als Unterbringung bzw. Verköstigung (siehe dazu das Kinderheim-Urteil des BFH vom 27. Juni 1974, IV R

204/70, BFHE 114, 95, BStBl. II 1975, 147). In den „die Erziehung fördernden“ Pflegekindschaftsverhältnissen wird Kindern im Haushalt der Pflegeeltern schließlich eine Heimat geboten und mit dem jeweiligen Kind ein dem Eltern-Kind-Verhältnis ähnliches Band geknüpft. Dazu gehört nämlich, dass die betreuten Kinder von den Pflegeeltern auf Dauer wie eigene leibliche Kinder betreut werden. Selbiges ist im Fall der Kindertagespflege unbestritten ebenfalls gegeben. Im Jahre 1997 hat der BFH nochmals ausdrücklich klargestellt, dass gerade besondere Qualifikationen von Pflegeeltern das Merkmal der Förderung der Erziehung bekräftigen (BFH-Urteil vom 19.06.1997, BstBl. II, S. 652).

- d) Schließlich wird durch die Gewährung von Geldern in der Kindertagespflege die Erziehung „*unmittelbar*“ im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG gefördert.

Der BFH hat bereits mehrfach bestätigt, dass eine unmittelbare Förderung der Erziehung dann gegeben ist, wenn der Person, der die Erziehung anvertraut ist (hier: die Kindertagespflegepersonen), Zuschüsse gegeben werden, „um hierdurch die Erfüllung der Erziehungsaufgabe zu unterstützen“. Genauso wie in der Erziehungsgeld-Entscheidung des BFH werden auch vorliegend nach § 23 SGB VIII die laufenden Geldleistungen an die Kindertagespflegepersonen gezahlt, um die Aufnahme von Kindern in Familienpflegestellen zu erleichtern und auf diese Weise eine Erziehung der Kinder ähnlich wie in einer Familie zu ermöglichen. Dass dieses Ziel tatsächlich besteht, ist bekanntlich mit dem im Jahr 2005 in Kraft getretenen Tagesbetreuungsausbaugesetz von Seiten des Bundes untermauert worden.

## 2. Willkürliche Differenzierung zwischen Kindertages- und Vollzeitpflege

Die im BMF-Schreiben vom 13.04.2007 vorgenommene Differenzierung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Geldleistungen für Kinder in der Kindertagespflege bzw. der Vollzeitpflege erfolgt ohne nachvollziehbare Rechtfertigung. Die zukünftige Nichtanwendbarkeit des § 3 Nr. 11 EStG auf die Geldleistungen der

Kindertagespflege wird darüber hinaus ohne jede weitere Begründung angeordnet. Für eine Differenzierung zwischen den beiden Pflegebereichen fehlt jeder sachliche Grund. Die in den §§ 23 ff. bzw. 33 ff. SGB VIII niedergelegten Regelungen zur Kindertages- und Vollzeitpflege zeigen, dass sich beide Bereiche inhaltlich lediglich dadurch unterscheiden, dass die Vollzeitpflege die Unterbringung und Erziehung von Kindern **über Tag und Nacht** außerhalb des Elternhauses erfasst. Beide Pflegearten dienen dazu, dem jeweiligen Kind durch eine entsprechend qualifizierte Pflegefamilie/Person eine Erziehungshilfe zu geben und gleichzeitig die Erziehungsbedingungen in der Herkunftsfamilie zu verbessern. Der erhöhte Aufwand innerhalb der Vollzeitpflege wird auf kommunaler Ebene vollständig durch die entsprechende Höhe der genehmigten Pauschalbeträge bei der Vollzeitpflege erfasst. Auch bei der Ausgestaltung der Leistungen für die Vollzeitpflege im Rahmen des § 39 Abs. 4 SGB VIII findet sich ein Gleichklang mit den Regelungen des § 23 Abs. 2 SGB VIII. Auch dort werden „laufende Leistungen“ in „angemessenem“ Rahmen gewährt, die – ebenso wie bei der Kindertagespflege – die Beiträge zur Unfallversicherung wie auch zur Alterssicherung umfassen (siehe dazu auch Fischer in Schellhorn/Fischer/Mann, SGB VIII/KJHG, § 39 Rn. 22). Das Äquivalent der Regelung des § 23 Abs. 2 Nr. 2 SGB VIII („angemessener Beitrag zur Anerkennung ihrer Förderungsleistung“) findet sich in § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB VIII, der weiterhin den (veralteten) Begriff der „Kosten der Erziehung“ verwendet.

Aus den parallel gefassten Regelungen zu den Geldleistungen in der Kindertages- und Vollzeitpflege folgt automatisch, dass die Pflegepersonen auch steuerrechtlich einen Anspruch auf entsprechende Gleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG zu beanspruchen haben.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage erbitten wir als Landesverband der Tagesmüttervereine in Baden-Württemberg eine zeitnahe Stellungnahme, inwieweit das Bundesministerium der Finanzen tatsächlich gedenkt, dieses BMF-Schreiben anzuwenden. Wir werden selbiges Schreiben auch den für uns zuständigen Oberfinanzdirektion Karlsruhe/Stuttgart zukommen lassen. Aufgrund der erheblichen Auswirkungen der aus dem BMF-Schreiben folgenden Wirkungen ab 2008 (Einkommensteuer-, Rentenversiche-

rungs- und Krankenversicherungspflicht) sehen wir einen dringenden Klärungsbedarf, der allein vor dem Hintergrund der aktuellen Aktivitäten des Bundesministeriums für Familien zur Stärkung der Kindertagespflege und dem Ausbau der Kindertagespflegeplätze notwendig ist.

Nach unserem Dafürhalten war die seitherige Differenzierung der Feststellung einer Erwerbstätigkeit von Kindertagespflegeeltern nach der Zahl der von ihnen betreuten Kindern der einzige geeignete Maßstab, um die einkommensteuerrechtliche Behandlung passgenau vorzunehmen. Wir bitten deshalb um **baldige** Rückantwort Ihrerseits.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink that reads "Uta Goerlich". The script is cursive and somewhat stylized.

Uta Goerlich

1. Vorsitzende