



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Bernd Feldkircher, Wirtschaftskammer und Dr. Klaus Holbach, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw., R., A.L.-Straße 1, vertreten durch Stemmer-Bahl-Fend, Steuerberatungsgesellschaft OEG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch HR Walter Angerer, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002, Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2004 und Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2000 und 2001 nach der am 13. November 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als die Festsetzung entsprechend den berichtigten Bescheiden erfolgt, weshalb hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben auf diese verwiesen wird.
- Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2004 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Vorauszahlungen mit 0,00 € festgesetzt werden.
- Die Berufung betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Pflegemutter, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und im Jahr 2002 überdies Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Das Finanzamt Feldkirch erließ den Abgabenerklärungen der berufungsgegenständlichen Jahre entsprechende Einkommensteuerbescheide, welche jedoch in der Folge gemäß § 293b BAO berichtigt wurden. In den Berichtigungsbescheiden wurde die Höhe der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit insofern korrigiert, als das geltend gemachte

Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 70% der vereinnahmten Betreuungsentgelte mit der Begründung nicht gewährt wurde, ohne Kostennachweis könnten lediglich Ausgaben in Höhe von maximal 650,00 € (bis einschließlich 2001 maximal 8.400,00 S) pro Monat der Pflegetätigkeit anerkannt werden. In diesem Pauschale seien überdies die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung inkludiert, weshalb auch diese in den Jahren 2001 und 2002 geltend gemachten Beiträge nicht berücksichtigt werden könnten.

Für die Jahre 2000 und 2001 wurden zudem Bescheide erlassen, mit denen Anspruchszinsen in Höhe von insgesamt 207,11 € festgesetzt wurden.

In der Berufung, die sich gegen die Höhe der bescheidmäßig festgesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide richtet, wurde ausgeführt, in den letzten Jahren seien irrtümlich unrichtige Steuererklärungen erstellt worden. So bezöge sich das in Rz 1653 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) angeführte Betriebsausgabenpauschale auf Einnahmen aus der Tätigkeit als Tagesmutter. Die Bw. sei aber keine Tagesmutter, sondern erhalte für die Pflege eines 1992 geborenen Kindes Pflegegelder vom Heilpädagogischen Zentrum (HPZ) C.. Pflegegelder seien aber nicht als Einnahmen anzusetzen, sondern steuerfrei. In Rz 6606 der EStR werde dazu Folgendes ausgeführt: „Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind nicht steuerpflichtig. Leistungen, die Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen (Unterhalts)Lasten (z.B. Pflegegeld und damit in Zusammenhang stehende Sonderzahlungen, Ausstattungsbeiträge, Bekleidungsbeiträge) nach den einzelnen Jugendwohlfahrtsregelungen gewährt werden, sind nicht als Entlohnung für die Pflegeleistung (vgl. VwGH 14.6.1995, 93/12/0189), sondern als weiterverrechneter Unterhalt anzusehen und daher ebenfalls steuerfrei.“ Es werde daher beantragt, die streitgegenständlichen Bescheide insoweit zu berichtigen, als die irrtümlich angeführten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Pflegegeld) außer Ansatz bleiben.

Mit abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 sowie die Anspruchsziensbescheide 2000 und 2001 als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlich ergangenen Begründung wurde diesbezüglich ausgeführt, bei der Tätigkeit als Pflegemutter handle es sich um eine erzieherische und somit selbständige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 lit. a EStG 1988. Da die Pflegemutter sämtliche Aufwendungen, die mit der Betreuung des Kindes verbunden seien, zu tragen habe, fielen entsprechende Betriebsausgaben an, welche in Anlehnung an die Schätzungsrichtlinien für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei Tagesmüttern mit 70% der Einnahmen, jedoch mit maximal 650,00 € (bis einschließlich 2001 8.400,00 S) geschätzt würden, wobei damit auch die Ausgaben für Sozialversicherungsbeiträge abgegolten seien. Zwar würden die Aufwendungen einer Pflegemutter jene einer Tagesmutter übersteigen, diese Mehraufwendungen würden jedoch dadurch abgedeckt, dass die Pflegemutter zusätzlich zum monatlichen Betreuungsentgelt die Familienbeihilfe und das steuerfreie Pflegegeld nach dem Regelbedarfssatz für Bekleidung, Ausstattungsbeiträge etc. erhalte. Nach dem in der Berufung zitierten Verwaltungsgerichtshofgerichtsentscheid vom 14.6.1995, 93/12/0189, sei bei der gebotenen Gesamtbetrachtung des Jugendwohlfahrtsgesetzes zu beachten, dass bei der Festsetzung der Höhe des Pflegebeitrages auf den bei durchschnittlichen Lebensverhältnissen laufend erforderlichen Lebensunterhalt Bedacht zu nehmen sei. Die für die Höhe des Pflegebeitrages maßgebende Verknüpfung mit dem laufenden erforderlichen Durchschnittsunterhalt stelle klar, dass der Jugendwohlfahrtsträger den Pflegeeltern jene Mittel zur Verfügung stelle, wie sie typischerweise vom Unterhalt erfasst seien.

Bei erhaltenen monatlichen Vergütungen zwischen 1.513,42 € (20.825,00 S) im Jahr 2000 und 1.553,20 € (21.372,50 S) im Jahr 2002 könne zweifellos nicht mehr von einem laufend erforderlichen Durchschnittsunterhalt gesprochen werden. Selbst wenn im gegenständlichen Fall höhere Unterhaltskosten zu leisten wären als bei durchschnittlichen Lebensverhältnissen anfielen, könnten die vom HPZ C. in dieser Höhe vergüteten Leistungen nicht nur Unterhaltsleistungen darstellen. Das vom HPZ C. nach dem Regelbedarfssatz bezogene Pflegegeld in Höhe von 237,64 € (3.270,00 S) im Jahr 2000, 242 € (3.330,00 S) im Jahr 2001 und 250,00 € im Jahr 2002 sei als Unterhalt (für Bekleidungsbeiträge, Ausstattungsbeiträge etc.) schon bisher steuerfrei belassen worden. Darüber hinaus würden beim steuerpflichtigen Betreuungsentgelt monatlich 650,00 € bzw. 8.400,00 S als Betriebsausgaben ohne belegmäßigen Nachweis anerkannt. Somit würden pro Monat insgesamt 900,00 € (12.384,27 S) nicht der Besteuerung unterzogen. Zudem würde für das Pflegekind Familienbeihilfe bezogen. Die Besteuerung sei somit zu Recht erfolgt. Auch lägen bei der

Weitergabe von Pflegegeld an Personen, die nicht dem Familienverband der pflegebedürftigen Person angehörten, steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Dem Vorlageantrag beigelegt wurden Stellungnahmen der C. sowie der BH F zum Beweis dafür, dass der tatsächliche Betreuungsaufwand für das Pflegekind der Bw. weit über jenem der Durchschnittsfälle liege, und deshalb auch nicht mit den herkömmlichen Tages- und Vollpflegesätzen abgegolten werden könne. Weiters wurde darauf verwiesen, dass die Finanzämter Bregenz und Feldkirch unterschiedliche Rechtsauffassungen bezüglich der steuerlichen Behandlung von Pflegegeldern hätten. Denn wie aus der beigelegten Kopie einer Bescheidbegründung des Finanzamtes Bregenz ersichtlich sei, unterziehe dieses Finanzamt Pflegegelder nicht der Besteuerung, obwohl die Höhe der Einnahmen jenen des streitgegenständlichen Falles entsprochen habe. Dass derselbe Sachverhalt bei identer Rechtslage von den Finanzämtern unterschiedlich beurteilt werde, sei nicht einsichtig. Es werde daher beantragt, der gesamte Berufungssenat möge in einer mündlichen Verhandlung über die Berufung entscheiden.

- Stellungnahme der Leiterin der „Sozialpädagogischen Erziehungsstellen“, Frau M.M., vom 13. Juli 2004

Frau M. bestätigt die Tätigkeit der Bw. als „Sozialpädagogische Erziehungsstelle“. Anbieter der Sozialpädagogischen Erziehungsstellen (SES) ist die Kinderpsychiatrische Beobachtungs- und Therapiestation C. in F., S.A.-Straße 7 (Träger: Stiftung C.). Derzeit gilt dieses Angebot für 5 Familien in V.. Die Platzierung eines Kindes in einer SES erfordert die Zustimmung der regionalen Jugendwohlfahrtsbehörde. Das Angebot richtet sich an psychisch/psychiatrisch auffällige Kinder und Jugendliche mit Störungen, die nach ICD-10 klassifizierbar sind und deren Entwicklungschancen in der Herkunftsfamilie dermaßen beeinträchtigt sind, dass ihr Wohl dadurch gefährdet ist oder für die sich bisherige Plazierungen (herkömmliche Pflegefamilien, Heime, Kinderdörfer, Wohngemeinschaften, usw.) als ungünstig erwiesen haben.

Die SES versteht sich als dezentrale, professionell geführte Fremdplatzierung innerhalb eines familiären Rahmens. Das Kind nimmt am Leben der SES teil und die SES-Eltern sind in beständiger Weise rund um die Uhr verfügbar. Dies ermöglicht im Vergleich zu einer Heimplatzierung eine ungleich bessere Orientierung als an ErzieherInnen, die in 3 Schichten arbeiten. Für diese anspruchsvolle und sozial motivierte Tätigkeit erhält der hauptbetreuende Elternteil ein Entgelt in Höhe von 1.358,48 €. Die Lebenshaltungskosten des Kindes werden mit dem Regelbedarfssatz abgegolten, der in diesem Fall 296,00 € beträgt. Berücksichtigt man, dass die Kinder, die in einer SES aufgenommen werden, auf Grund ihrer problematischen Lebensgeschichte gravierende Verhaltensauffälligkeiten aufweisen, wird verstehtbar, dass der tatsächliche finanzielle Aufwand weit über den Regelbedarfssatz hinausgeht und der persönliche Einsatz der SES-Familien durch das Entgelt nicht wirklich auszugleichen ist. Muss dieser Betrag nun auch noch versteuert werden, würde dies vermutlich in der Folge dazu führen, dass sich kaum mehr eine Familie finden ließe, die bereit wäre, für einen so geringen Verdienst eine derart belastende Tätigkeit auf sich zu nehmen. Erfreulicherweise unterstützt das Finanzamt Bregenz diese intensive und wichtige Maßnahme mit seiner Entscheidung, das Entgelt steuerfrei zu belassen. Im Austausch der SES untereinander führt die unterschiedliche steuerliche Handhabung natürlich auch zu

Unverständnis und Entmutigung, da je nach Wohnort einer SES-Familie mehr oder weniger vom Betreuungsentgelt zugesprochen wird.

- Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft F vom 8. Juli 2004

Es wird bestätigt, dass es sich bei der Sozialpädagogischen Erziehungsstelle um einen Pflegeplatz handelt, der nicht mit den herkömmlichen Tages- oder Vollpflegeplätzen gleichgesetzt werden kann. Sozialpädagogische Erziehungsstellen (SES) wurden geschaffen, um stark problembeladenen Minderjährigen, für die sich bisherige Fremdunterbringungen als ungünstig erwiesen haben, eine taugliche Betreuungsalternative zu bieten. SES sind Pflegefamilien, die überdurchschnittlich belastbar sein müssen. Die in SES betreuten Minderjährigen sind in üblichen Pflegefamilien mangels fachspezifischer Kenntnisse der Pflegeeltern sowie aus familiendynamischen Gründen nicht tragbar und in einem Heim gerade wegen ihrer speziellen Problemlage falsch platziert. Die Pflegeverhältnisse (SES) werden für diese Aufgabe vom Heilpädagogischen Zentrum (HPZ) C. in F vorbereitet und begleitet. Ferner erhalten die SES vom HPZ C. Beratung und Weiterbildung im konkreten Einzelfall. Daraus ergibt sich, dass für SES im Zusammenhang mit der Pflege, Erziehung und Betreuung des Minderjährigen ein außergewöhnlicher und überdurchschnittlicher Bedarf gegeben ist. Der Aufwand für diesen Bedarf ist mit Sicherheit weit höher als jener, der bei einer Tagespflegefamilie anfällt. Es ist unseres Erachtens deshalb weder angemessen noch angebracht, den pauschal anzusetzenden Aufwand mit 70% des Entgeltes bzw. mit maximal 650,00 € zu begrenzen, wie dies bei der Tagespflege der Fall ist.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2004 (Vorlageantrag) wurde zudem auch gegen den Bescheid vom 22. Juni 2004, mit dem der Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2004 von derzeit 1.167,18 € auf 0,00 € abgewiesen wurde, fristgerecht Berufung erhoben. Das Finanzamt Feldkirch hat diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 13. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Ausführungen im Berufungsschriftsatz und im Vorlageantrag wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt, bezüglich des seitens der HPZ C. ausbezahlten Pflegegeldes existiere kein Bescheid, sondern lediglich ein Vertrag. In diesem seien die Rechte und Pflichten der Pflegemutter angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Einkommensteuer (Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit)

Gegenständlich steht in Streit, ob es sich beim Betreuungsentgelt für ein Pflegekind, das vom HPZ C. neben dem bereits bisher steuerfrei belassenen Pflegegeld nach dem Regelbedarfssatz gewährt wurde, um steuerpflichtige Einkünfte (so die Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz) oder um steuerfreien Unterhalt handelt.

Gemäß § 21 Abs. 1 des Jugendwohlfahrtsgesetzes 1989 (JWG) hat die Landesgesetzgebung das Pflegegeld zu regeln, das Pflegeeltern (Pflegepersonen) auf ihren Antrag zur Erleichterung

der mit der Pflege verbundenen Lasten erhalten. Dabei sind die örtlichen Verhältnisse und die Unterhaltskosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 28 Abs. 1 JWG umfasst volle Erziehung die Pflege und Erziehung des Minderjährigen in einer Pflegefamilie, bei Personen gemäß § 21 Abs. 2, in einem Heim, in einer sonstigen Einrichtung (§ 12 Abs. 1 Z 7) oder durch nicht ortsfeste Formen der Pädagogik, sofern der Jugendwohlfahrtsträger mit der Pflege und Erziehung zur Gänze betraut wurde.

Gemäß § 32 Abs. 1 JWG hat unbeschadet der Pflicht zum Tragen und Ersetzen der Kosten von Maßnahmen der öffentlichen Jugendwohlfahrt zunächst für diese der Jugendwohlfahrtsträger aufzukommen. Gemäß § 32 Abs. 2 leg.cit. darf die Landesgesetzgebung andere, durch Landesgesetz geregelte, Rechtsträger zum vorläufigen Tragen der Kosten von Maßnahmen der öffentlichen Jugendwohlfahrt bestimmen. Es muß jedoch gewährleistet sein, dass im Einzelfall die zweckmäßigste Maßnahme ohne Verzögerung ausgewählt und durchgeführt werden kann.

Gemäß § 33 JWG haben die Kosten der vollen Erziehung der Minderjährige und seine Unterhaltpflichtigen nach bürgerlichem Recht zu tragen, gegebenenfalls rückwirkend für drei Jahre zu ersetzen, soweit sie nach ihren Lebensverhältnissen dazu imstande sind. Die Unterhaltpflichtigen haben die Kosten auch insoweit zu ersetzen, als sie nach ihren Lebensverhältnissen zur Zeit der Durchführung der vollen Erziehung dazu imstande gewesen sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 des Gesetzes des Landes Vorarlberg über die öffentliche Jugendwohlfahrt (Landes-Jugendwohlfahrtsgesetz) ist, wenn die Familie des Minderjährigen auch bei Unterstützung der Erziehung nach § 11 nicht in der Lage ist, eine ausreichende Pflege und Erziehung zu gewährleisten, der Minderjährige in einer anderen Familie, in einer Wohngemeinschaft oder in einer sonstigen Einrichtung (§ 21) zu pflegen und zu erziehen. Gemäß § 12 Abs. 3 leg.cit. ist jenen Personen, die einen Minderjährigen im Rahmen einer Maßnahme nach Abs. 1 in Pflege und Erziehung übernommen haben, zur Erleichterung der mit der Pflege verbundenen Lasten ein Pflegegeld zu gewähren, soweit sie dem Kind nicht selbst Unterhalt schulden oder Unterhaltsleistungen für das Kind erhalten. Die Landesregierung hat durch Verordnung die Höhe des Pflegegeldes unter Berücksichtigung der Unterhaltskosten zu bestimmen. Im Einzelfall ist auf Antrag über das Pflegegeld hinaus eine finanzielle Unterstützung zu gewähren, wenn besondere Betreuungsmaßnahmen erhöhte Aufwendungen erfordern.

Gemäß § 33 Abs. 2 des Landes-Jugendwohlfahrtsgesetzes haben die Kosten von Maßnahmen der Erziehungshilfe nach dem 3. Abschnitt, soweit durch diese Maßnahmen dem

Minderjährigen Unterhalt gewährt wird, der Minderjährige und seine Unterhaltpflichtigen nach bürgerlichem Recht zu tragen oder der Bezirkshauptmannschaft zu ersetzen; dies soweit, als sie nach ihren Lebensverhältnissen dazu imstande sind. Die Unterhaltpflichtigen haben die Kosten auch insoweit zu ersetzen, als sie nach ihren Lebensverhältnissen zur Zeit der Durchführung der Maßnahmen der Erziehungshilfe dazu imstande gewesen sind. Ersatzansprüche können nicht mehr gestellt werden, wenn seit der Durchführung der Maßnahme mehr als drei Jahre verstrichen sind. Für die Wahrung der Frist gelten sinngemäß die Regeln über die Unterbrechung der Verjährung (§ 1497 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches). Gemäß § 33 Abs. 3 leg.cit. hat für die Kosten von Maßnahmen der Erziehungshilfe nach dem 3. Abschnitt unbeschadet der Bestimmungen der Abs. 1, 2 und 5 sowie des § 34 zunächst der Sozialfonds (5. Abschnitt des Sozialhilfegesetzes) aufzukommen.

Gemäß § 1 Abs. 1 der auf Grund des § 12 Abs. 3 des Landes-Jugendwohlfahrtsgesetzes erlassenen Verordnung der Landesregierung über die Höhe des Pflegegeldes für die Übernahme von Pflegekindern im Rahmen der vollen Erziehung (Jugendwohlfahrt-Pflegegeldverordnung) ist zur Deckung des Aufwands für die gewöhnlichen Bedürfnisse des Lebensunterhalts des Pflegekindes und zur pauschalierten Vergütung sonstiger Tätigkeiten ein monatliches Pflegegeld unter Zugrundelegung nachstehender Richtsätze zu gewähren:

- a) für Pflegekinder bis zum vollendeten dritten Lebensjahr 436 Euro,
- b) für Pflegekinder vom vollendeten dritten bis zum vollendeten sechsten Lebensjahr 482 Euro,
- c) für Pflegekinder vom vollendeten sechsten bis zum vollendeten zehnten Lebensjahr 544 Euro,
- d) für Pflegekinder vom vollendeten zehnten bis zum vollendeten 15. Lebensjahr 584 Euro und
- e) für Pflegekinder ab dem vollendeten 15. Lebensjahr 639 Euro.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. erhöht sich das Pflegegeld gemäß Abs. 1 um den Betrag der jeweils gebührenden Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz, wenn diese von den Pflegeeltern nicht bezogen wird. Es verringert sich um den Betrag von 269 Euro, wenn die Pflegeeltern einen Anspruch auf Kinderbetreuungsgeld haben. Gemäß Abs. 4 leg.cit. gebühren zur Deckung eines Sonderbedarfs des Pflegekindes im Einzelfall Sonderleistungen.

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind nicht steuerpflichtig. Als weiterverrechneter Unterhalt und daher ebenfalls steuerfrei anzusehen sind auch Leistungen, die Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen (Unterhalts-) Lasten (zB Pflegegeld und damit in Zusammenhang stehende Sonderzahlungen, Ausstattungsbeiträge, Bekleidungsbeiträge) nach den einzelnen Jugendwohlfahrtsregelungen

gewährt werden (vgl. Doralt, EStG, § 29 Tz. 12). Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang in seinem zum Niederösterreichischen Jugendwohlfahrtsgesetz 1991 in Verbindung mit der Niederösterreichischen Pflegebeitragsverordnung ergangenen Erkenntnis vom 14.6.1995, 93/12/0189, ausgesprochen, dass nach § 28 Abs. 4 des Niederösterreichischen Jugendwohlfahrtsgesetzes 1991 bei der durch Verordnung festzusetzenden Höhe des Pflegebeitrages auf den bei durchschnittlichen Lebensverhältnissen laufend erforderlichen Lebensunterhalt Bedacht zu nehmen ist (vgl. auch § 21 letzter Satz der Grundsatzbestimmung des Jugendwohlfahrtsgesetzes), dies es aber ausschließe, im Pflegebeitrag ein vom Unterhalt losgelöstes Entgelt für die Erbringung der Erziehungsleistungen der Pflegeeltern (gleichsam eine Art "Pflegeelternentlohnung") zu sehen. Die für die Höhe des Pflegebeitrages maßgebende Verknüpfung mit dem laufenden erforderlichen Durchschnittslebensunterhalt stelle vielmehr unmissverständlich klar, dass der Jugendwohlfahrtsträger den Pflegeeltern damit jene Mittel zur Verfügung stelle, wie sie typischerweise vom Unterhalt erfasst seien. Dies bestätige auch die Niederösterreichische Pflegebeitragsverordnung, die in ihrem § 4 zur Bedeckung des Sonderbedarfes eines Pflegekindes zusätzliche Geld- und Sachleistungen vorsehe.

Auch entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, dass Sozialleistungen, die dem Ausgleich eines bestimmten Mehraufwandes für einen Sonderbedarf dienen oder nach gesetzlichen Bestimmungen auf den Unterhalt nicht anrechenbar sind, nicht als Einkommen in die Unterhaltsbemessungsgrundlage einbezogen werden (vgl. OGH 18.10.2005, 10 Ob 96/05y). Umso mehr muss dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher im Falle der Frage der Steuerpflicht derartiger Leistungen gelten.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher nicht die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz, der Unterhalt des Pflegekindes sei gegenständlich durch die Familienbeihilfe sowie das Pflegegeld nach dem Regelbedarfssatz gedeckt. Gegen diese Auffassung spricht, dass § 12 Abs. 3 Landes-Jugendwohlfahrtsgesetz (in der Folge: L-JWG) expressis verbis eine zusätzliche Unterstützung neben den Regelbedarfssätzen vorsieht, wenn besondere Betreuungsmaßnahmen erhöhte Aufwendungen erfordern. Dieses Betreuungsentgelt ist - wie aus § 1 Abs. 4 Jugendwohlfahrt-Pflegegeldverordnung ersichtlich – auch nicht der Höhe nach limitiert, vielmehr ist in jedem Einzelfall der betreffende Sonderbedarf zu ermitteln. Daher vermag auch der Einwand der Abgabenbehörde erster Instanz, die Höhe der erhaltenen Vergütungen lasse nicht den Schluss zu, dass es sich dabei lediglich um Unterhaltsleistungen handle und zwar selbst dann, wenn gegenständlich tatsächlich höhere Unterhaltskosten anfielen, nicht zu überzeugen. Zudem handelt es sich bei dem Betreuungsentgelt ebenso wie bei dem Pflegegeld nach dem Regelbedarfssatz um eine öffentlich-rechtliche den Pflegeeltern zustehende Geldleistung. Denn diese Unterstützungsleistung wird nur auf Antrag seitens des

Sozialfonds bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen im Einzelfall gewährt (siehe dazu § 12 Abs. 3 iVm § 33 Abs. 3 L-JWG). Dafür dass es sich bei dem Betreuungsentgelt um eine (vorfinanzierte) Unterhaltsleistung handelt, spricht auch, dass für dieses ebenso wie für Pflegegeld nach dem Regelbedarfssatz gemäß § 33 Abs. 2 L-JWG seitens des Minderjährigen und seiner Unterhaltpflichtigen Ersatz zu leisten ist, sofern diese nach ihren Lebensverhältnissen dazu imstande sind. Auch wird das Pflegegeld nach § 12 Abs. 3 L-JWG nur gewährt, soweit die Pflegenden dem Kind nicht selbst Unterhalt schulden oder Unterhaltsleistungen für das Kind erhalten; d.h. das Pflegegeld würde sich in solchen Fällen insoweit reduzieren. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung des nach § 12 L-JWG gewährten und seitens des HPZ C. ausbezahlten Pflegegeldes je nachdem, ob es sich um den Regelbedarf oder um Sonderbedarf handelt, ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht gerechtfertigt.

Zu beachten ist jedoch, dass es sich bei den angefochtenen Bescheiden um berichtigende Bescheide handelt, welche nicht die fehlerhaften Bescheide ersetzen. Die berichtigten Bescheide bleiben vielmehr aufrecht und erfahren lediglich eine Ergänzung durch die hinzutretend zu denkenden Berichtigungsbescheide. Aus diesem Grunde können nach § 293b BAO berichtigte Bescheide auch nur hinsichtlich der Zulässigkeit der Berichtigung und hinsichtlich dem Berichtigungsumfang angefochten werden. Die Anfechtungsberechtigung reicht somit lediglich insoweit, als der Spruch des Berichtigungsbescheides den Spruch des berichtigten Bescheides ändert. Der von der Berichtigung nicht erfasste Spruchteil des berichtigten Bescheides erfährt in seiner Rechtsbeständigkeit aber keine Änderung und ist einer Anfechtung entzogen.

Gegenständlich richtet sich die Berufung nicht gegen die Zulässigkeit der Berichtigung, denn zwischen beiden Parteien besteht Einigkeit, dass die Berichtigungsbescheide dem Grunde nach zu Recht ergangen sind. Das Begehren der Bw. ist vielmehr auf Bescheidänderungen gerichtet, die über die behördlich verfügten Berichtigungen hinausgehen (Steuerfreiheit des Pflegegeldes in seiner Gesamtheit anstelle einer 70%igen Betriebsausgabenpauschale auf den als steuerpflichtig erklärten Sonderbedarf). Einer vollständigen Stattgabe der Berufung insofern, als auch der Sonderbedarf zur Gänze steuerfrei belassen wird, steht jedoch, wie obig ausgeführt, entgegen, dass die Berichtigungsbefugnis über die Grenzen des seinerzeitigen Bescheidwillens nicht hinausreicht (mag dieser rechtsrichtig gewesen sein oder nicht (siehe dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, § 293, S. 2825 sowie Ritz, BAO-Kommentar, § 293b Tz 16f und § 293 Tz 20ff)). Infolge der Teilrechtskraft konnte daher der Berufung nur insofern Folge gegeben werden, als die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2002 in Entsprechung der berichtigten Bescheide festzusetzen war.

- Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Berufung wurde auch gegen die Anspruchszinsenbescheide 2000 und 2001 erhoben. Diesen Zinsenbescheiden liegen folgende in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 ausgewiesenen Abgabennachforderungen zu Grunde:

Einkommensteuer für 2000	15.422,00 S (1.120,76 €)
Einkommensteuer für 2001	18.632,00 S (1.354,04 €)

Diesbezüglich wurde seitens der Bw. kein gesondertes Vorbringen erstattet. Aus dem Berufungsschriftsatz ist jedoch ableitbar, dass die Zinsenbescheide deshalb bekämpft werden, weil sie nach Rechtsmeinung der Bw. Resultat von unrichtigen Einkommensteuerbescheiden sind.

Hierzu ist anzumerken, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind, weshalb sie auch nicht erfolgreich mit der Begründung anfechtbar sind, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (Ritz, BAO-Kommentar³, Tz 32ff zu § 205). Gegenständlich wurden zwar die Einwendungen der Bw. gegen die berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide als zutreffend erachtet und diese Bescheide in teilweiser Stattgabe der Berufung entsprechend abgeändert. Dies führt aber nicht zu einer Abänderung der angefochtenen Zinsenbescheide, sondern es sind vielmehr weitere Zinsenbescheide zu erlassen, welche dem Umstand der Abänderung der betreffenden Einkommensteuerbescheide durch Festsetzung von Gutschriften Rechnung tragen. Soweit sich daher die Berufung gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen richtet, war sie als unbegründet abzuweisen.

- Einkommensteuervorauszahlung 2004

Gemäß § 45 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach bestimmten, in dieser Gesetzesstelle angeführten Regeln berechnet.

§ 45 Abs. 4 leg.cit. besagt, dass das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen kann, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Gegenständlich hat die Bw. ihr Herabsetzungsbegehrn damit begründet, dass sie im Jahr 2004 lediglich Einkünfte als Pflegemutter beziehe und auch ihre gewerbliche Tätigkeit als Kosmetikberaterin einstelle. Das Finanzamt hat dieses Begehrn unter Verweis auf die Berufungsvorentscheidung, wonach es sich bei dem seitens des HPZ C. bezogenen Betreuungsentgelt um steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, abgewiesen.

Der berufungsgegenständliche Vorauszahlungsbescheid basiert auf der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2002, die Gegenstand dieser Entscheidung ist. Wie obig ausgeführt, wurde der diesbezüglichen Berufung, soweit ihr nicht die Teilrechtskraft entgegenstand, Folge gegeben. Aus den Akten ist auch kein Hinweis ersichtlich, dass das Vorbringen der Bw. betreffend die Einstellung ihrer Tätigkeit als Kosmetikberaterin nicht den Tatsachen entspricht. Da die Bw. im Jahr 2004 somit lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt 1.748,40 € erzielt hat, war der Berufung betreffend Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen auf 0,00 € für das Jahr 2004 statzugeben.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. November 2007