

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.1.2003, VIII R 71/00

Berücksichtigung von Pflegekindern - Familienvollzeitpflege - Tragung der Unterhaltskosten des Kindes durch die Pflegeeltern

Leitsätze

Aufgrund der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs ab 1996 bedarf es für die Berücksichtigung eines Kindes als Pflegekind auch bei einer Betreuung im Rahmen der sog. Familienvollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) der Prüfung des Einzelfalls, ob die den Pflegeeltern entstandenen --und grundsätzlich nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen der Pflegeeltern zu berücksichtigenden-- Unterhaltskosten (einschließlich der Kosten für die Betreuung, Ausbildung und Erziehung) die Aufwandsersatzungen (z.B. Pflegegeld) mit der Folge überschreiten, dass die Pflegeeltern zumindest 20 v.H. --und damit einen nicht unwesentlichen Teil (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996)- der gesamten (angemessenen) Unterhaltskosten des Pflegekindes tragen.

Tatbestand

Die Kinder D und J sind vom Jugendamt in der Familie des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) untergebracht worden. Sie werden dort nach § 33 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VIII) in Vollzeitpflege betreut.

Der Kläger erhielt für D und J Pflegegeld gemäß § 39 SGB VIII in Verbindung mit einem Erlass des Ministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales. Dieses umfasste nach dem Vortrag des Klägers neben dem Ersatz der materiellen Aufwendungen (741 DM je Monat und Kind) einen Erziehungsbeitrag, der ab dem 1. Januar 1997 1 099,71 DM und in der Folge 1 263 DM monatlich pro Kind betrug. Der Beklagte und Revisionskläger (Beklagter) gewährte zunächst Kindergeld für D. Mit Bescheid vom 8. Juni 1998 hob er die Festsetzung jedoch gemäß § 70 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit Wirkung ab Mai 1998 auf. Den Antrag des Klägers auf Kindergeld für J lehnte der Beklagte mit dem ebenfalls angefochtenen Bescheid vom 4. Mai 1998 ab.

Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2000, 690). Zur Begründung führte es aus, dass zwischen dem Kläger und den Kindern D und J ein Pflegekindschaftsverhältnis bestehe. Der Kläger versorge sie wie leibliche Kinder. Eine erwerbsmäßige Betreuung liege dabei nicht vor. Da dem Kläger lediglich Pflegesätze gemäß § 39 SGB VIII gewährt worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass er die Kinder i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhalten habe.

Hiergegen wendet sich die Revision des Beklagten.

Er beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist hinsichtlich des Anspruchs des Klägers auf Kindergeld für D für die Monate Mai und Juni 1998 unbegründet. Sie ist insoweit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

I. Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass dem Kläger Kindergeld für D für die Monate Mai und Juni 1998 zusteht. Der Beklagte hat mit Bescheid vom 8. Juni 1998 die Bewilligung des Kindergeldes für das Kind D mit Wirkung ab Mai 1998 aufgehoben und diese Aufhebung auf § 70 Abs. 3 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 --im Folgenden: EStG 1996-- (BGBl I 1995, 1250, BSBl I 1995, 438) gestützt. Dies ist rechtswidrig, weil § 70 Abs. 3 EStG 1996 eine Aufhebung nur mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung folgenden Monat zulässt, hier also ab Juli 1998.

II. Der Senat kann nach den Feststellungen der Vorinstanz jedoch nicht entscheiden, ob dem Kläger im Übrigen Kindergeld für D und J zusteht.

1. Anspruch auf Kindergeld besteht gemäß §§ 62 Abs. 1, 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1996 für Kinder i.S. des § 32 Abs. 1 EStG 1996. Gemäß § 32 Abs. 1 EStG 1996 sind Kinder im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte

Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1996) sowie Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996). Im Streitfall kommt nur die Berücksichtigung von D und J als Pflegekinder in Betracht.

2. Ein Pflegekind ist nach der Legaldefinition des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 eine Person, mit der der Steuerpflichtige durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie in seinen Haushalt aufgenommen hat, das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Steuerpflichtige sie mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält.

3. Unstreitig hat der Kläger D und J in seinen Haushalt aufgenommen und ist mit ihnen durch ein familienähnliches, auf Dauer berechnetes Band verbunden. Auch das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern der Kinder besteht nicht mehr.

4. Nach den Feststellungen der Vorinstanz kann der Senat jedoch nicht abschließend dazu Stellung nehmen, ob D und J zu einem nicht unwesentlichen Teil auf Kosten des Klägers unterhalten wurden.

a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Pflegekindbegriff gemäß § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Satz 2) EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes 1986/1988 vom 26. Juni 1985 --EStG 1986-- (BGBl I 1985, 1153, BStBl I 1985, 391) setzt die nicht unwesentliche Kostenbelastung zum einen voraus, dass die Pflegeeltern zumindest (etwa) 20 v.H. der gesamten Unterhaltskosten des Pflegekindes tragen. Zum anderen sei von einem Unterhaltsbeitrag in dieser Höhe regelmäßig --d.h. im Sinne einer tatsächlichen Vermutung (vgl. hierzu allgemein Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO Tz. 48 ff.)-- dann auszugehen, wenn das Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen lebe und von diesem --zumindest-- teilweise betreut werde, da die im Rahmen der Betreuung anfallenden Ausgaben im Verhältnis zum gesamten Unterhaltsbedarf des Kindes nicht unwesentlich seien (BFH-Urteil vom 12. Juni 1991 III R 108/89, BFHE 165, 201, BStBl II 1992, 20). Hiernach werde zwar die Berücksichtigung des Kindes bei den Pflegeeltern nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese für die Vollzeitfamilienpflege des Kindes gemäß § 33 SGB VIII Pflegegelder erhielten (BFH-Urteil vom 23. September 1999 VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448); abzugrenzen sei jedoch die Heimerziehung des Pflegekindes nach § 34 SGB VIII, bei der die Pflegeeltern im Rahmen der nach den §§ 78a ff. SGB VIII festgesetzten Pflegesätze sowohl für die Unterbringung als auch die Betreuung des Kindes in marktüblicher Form --d.h. in Höhe eines erheblich über den eigentlichen Unterhaltskosten des Kindes liegenden Entgelts-- entlohnt würden (sog. Kostkinder, vgl. BFH-Urteile in BFHE 165, 201, BStBl II 1992, 20; in BFH/NV 2000, 448; s. auch BFH-Urteil vom 23. September 1998 XI R 11/98, BFHE 187, 39, BStBl II 1999, 133).

b) Letztere Unterscheidung wird von der ganz überwiegenden Ansicht in der Literatur sowie in Entscheidungen der Finanzgerichte auch für den Pflegekindbegriff nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 (i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) EStG 1996 als zutreffend erachtet (Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 21. Aufl., § 32 Rz. 25; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 32 EStG Anm. 50; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 32 EStG Rz. 260 ff.; Jachmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 32 Rdnr. B 16; Heuermann in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, § 32 EStG Rz. 53; zur Judikatur der Finanzgerichte vgl. die Übersicht im Urteil des FG Köln vom 19. Januar 2001 2 K 4183/99, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2001, 579, Revision anhängig unter VIII R 54/01). Ihr hat sich im Kern auch die Finanzverwaltung angeschlossen (R 177 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1996/2001; 63.2.2.5 der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes --DA-FamEStG--, BStBl I 2002, 369, 386).

c) Der erkennende Senat kann sich dieser Beurteilung nicht anschließen. Vielmehr bedarf es aufgrund der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs ab 1996 auch bei der im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Familienpflege nach § 33 SGB VIII der Prüfung des Einzelfalls, ob die den Pflegeeltern entstandenen --und grundsätzlich nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen der Pflegeeltern zu berücksichtigenden-- Unterhaltskosten die Aufwandserstattungen (z.B. Pflegegeld) in signifikanter Weise mit der Folge überschreiten, dass die Pflegeeltern zumindest 20 v.H. --und damit einen nicht unwesentlichen Teil (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996)-- der gesamten (angemessenen) Unterhaltskosten des Pflegekindes tragen (ebenso Berlebach, Familienleistungsausgleich, Steuerlicher Familienleistungsausgleich, Fach A, I. Kommentierung, § 32 EStG Rz. 18).

aa) Wird ein Kind nach § 33 SGB VIII in Vollzeitfamilienpflege betreut, so erhält die Pflegeperson Leistungen zum Unterhalt des Kindes nach § 39 SGB VIII (zur Rechtsstellung der Pflegeperson sowie des Leistungsberechtigten vgl. Schellhorn, SGB VIII/KJHG, Sozialgesetzbuch Aches Buch Kinder- und Jugendhilfe, Kommentar, § 39 Rz. 12).

aaa) Die Leistungen bestehen zum einen aus regelmäßig wiederkehrenden und monatlich auszahlenden (laufenden) Pauschalbeträgen (Pflegegelder), die --innerhalb des Angemessenen sowie entsprechend den altersbedingten Unterschieden-- den gesamten Bedarf des Kindes, d.h. die tatsächlichen Kosten einschließlich eines

Barbetrags zur persönlichen Verfügung des Kindes sowie die Kosten seiner Erziehung, decken sollen (§ 39 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 4 Sätze 1 und 2 SGB VIII). Die Pflegegelder sollen zwar von den zuständigen Landesbehörden festgesetzt werden (§ 39 Abs. 5 Sätze 1 und 3 SGB VIII); sie lehnen sich hierbei allerdings nach den Hinweisen in der einschlägigen Kommentarliteratur (Schellhorn, a.a.O., § 39 Rz. 20) an die Empfehlungen des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge an, nach denen aufgrund von empirischen Untersuchungen sowie ausgerichtet an den Unterhaltskosten "mittlerer Einkommensschichten" (zur Anpassung an den "Standard der Pflegefamilie" vgl. Wiesner in Wiesner/Mörsberger/Oberloskamp/Struck, SGB VIII, Kinder- und Jugendhilfe, Kommentar, 2. Aufl., § 39 Rz. 31) der Pauschalbetrag sowohl den vollen Ersatz der materiellen Aufwendungen als auch einen "durchschnittlichen" Beitrag zu den Kosten der Erziehung umfasst (Nachrichtendienst des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge --NDV-- 1991, 1). Nach diesen jährlich entsprechend der Entwicklung der Lebenshaltungskosten fortzuschreibenden sowie im Turnus von 5 Jahren im Hinblick auf ihre statistischen Grundlagen zu überprüfenden Empfehlungen beliefen sich der materielle Aufwendersersatz der Pflegeeltern im Jahre 1998 je nach Alter des Kinds auf monatlich 749 DM bis 1 042 DM sowie der (durchschnittliche) Erziehungskostenbeitrag auf (durchgängig) 357 DM (NDV 1997, 372; zu den Beträgen für 2002 vgl. Berlebach, a.a.O., § 32 EStG Rz. 18: 406 EUR bis 564 EUR zuzüglich 194 EUR).

bbb) Die Festsetzung von Pauschalbeträgen durch die zuständige Landesbehörde schließt jedoch zum anderen einmalige Beihilfen oder Zuschüsse nicht aus (§ 39 Abs. 3 SGB VIII; z.B. für die Erstausrüstung der Pflegestelle, Nachhilfeunterricht, Urlaubs- und Ferienreisen; vgl. Schellhorn, a.a.O., § 39 Rz. 11). Darüber hinaus kann es nach § 39 Abs. 4 Satz 2, Halbsatz 2 SGB VIII geboten sein, bei einem individuellen Mehrbedarf des Kindes (z.B. aus gesundheitlichen Gründen) oder bei erhöhten Anforderungen an die Betreuung und Erziehung (z.B. von Kindern mit besonderen psychischen Schädigungen) von den pauschalen Pflegegeldern abzuweichen (Wiesner, a.a.O., § 39 Rz. 34; Schellhorn, a.a.O., § 39 Rz. 18; vgl. auch NDV 1991, 1, 3, zu Abschn. 5).

bb) Muss somit --sowohl nach den unmissverständlichen Regelungen des § 39 SGB VIII (vgl. hierzu auch Wiesner, a.a.O., § 39 Rz. 30) als auch (soweit für den Senat erkennbar) nach der Praxis der Jugendhilfe-- angenommen werden, dass im Regelfall der gesamte Lebensbedarf (einschließlich des Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsbedarfs) eines Kindes in Familienpflege durch die den Pflegepersonen gewährten Leistungen ausgeglichen wird, so entfällt hiermit zugleich die Grundlage für eine allgemeine Vermutung des Inhalts, dass die Pflegefamilie in nicht unwesentlichem Umfang mit den tatsächlichen Kosten des Kindesunterhalts belastet sei (vgl. hierzu auch Wiesner, a.a.O., § 39 Rz. 43). Eine hiervon abweichende Beurteilung ließe sich mit anderen Worten allenfalls auf die Erwägung stützen, die von den Pflegeeltern erbrachten Betreuungs- und Erziehungsleistungen im Rahmen des nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 erforderlichen Abgleichs mit den Kostenerstattungen (§ 39 SGB VIII) nicht in Höhe der den Pflegeeltern tatsächlich entstehenden Aufwendungen, sondern --kalkulatorisch-- mit dem (höheren) Marktentgelt solcher Leistungen zu bewerten (dazu Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 32 EStG Anm. 50).

aaa) Die Berücksichtigung solchen fiktiven Betreuungsaufwands würde jedoch nicht nur der ständigen Rechtsprechung des BFH, nach der Dienstleistungen nicht als Aufwendungen (z.B. i.S. der §§ 9, 10 EStG) zu qualifizieren sind (BFH-Urteil vom 28. Juli 1983 IV R 174/80, BFHE 139, 367, BStBl II 1984, 97, 101), sowie der Entstehungsgeschichte des (einkommensteuerrechtlichen) Pflegekindbegriffs widerstreiten (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. Dezember 1962 VI 99/62 S, BFHE 76, 342, BStBl III 1963, 124; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17. Oktober 1973 1 BvL 20/72, BStBl II 1974, 92, 95; zur Übernahme dieses Begriffs durch das Steuersenkungsgesetz 1986/1988 vgl. BTDrucks 10/2884, S. 102, sowie Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 32 EStG Anm. 41).

bbb) Sie wäre darüber hinaus auch nicht mit dem Wortlaut des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 und der Systematik des § 32 EStG vereinbar, der in Abs. 6 Satz 6 der Vorschrift bei unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht erfüllen, die Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil daran bindet, dass der eine Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung (im Wesentlichen) nicht nachkommt. Da aber Letzteres --mit Rücksicht auf die Gleichwertigkeit von Bar- und Betreuungsunterhalt-- bei dem Elternteil, der seiner Unterhaltspflicht dadurch genügt, dass er das Kind betreut, selbst dann nicht gegeben ist, wenn ihm für die Betreuung keine materiellen Aufwendungen entstehen (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Februar 2000 VI B 260/97, BFH/NV 2000, 950), kann dem zusätzlichen (qualifizierenden) Merkmal in § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 --Tragung eigener Unterhaltskosten-- nur die Bedeutung zukommen, dass dem Steuerpflichtigen nicht bereits durch die Betreuungsleistung als solche, sondern nur dann Unterhaltskosten entstehen, wenn und soweit ihm im Zusammenhang mit der Betreuung des Kindes tatsächlich Aufwendungen (z.B. durch entgeltliche Dienstleistungen Dritter) entstehen.

ccc) Nur dieses Verständnis entspricht zudem Sinn und Zweck der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs ab dem Veranlagungszeitraum 1996, mit dem der Gesetzgeber durch die Aufstockung der Kinderfreibeträge auf monatlich (2 x 261 DM =) 522 DM je Kind (§ 32 Abs. 6 EStG 1996) den Umstand berücksichtigen wollte, dass die

Leistungsfähigkeit der unterhaltsverpflichteten Eltern durch die Verwendung der finanziellen Mittel gemindert wird, die für den Lebensunterhalt des Kindes unerlässlich sind (sog. sächliches Existenzminimum; vgl. dazu Beschlüsse des BVerfG vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl II 1990, 653; vom 12. Juni 1990 1 BvL 72/86, BStBl II 1990, 664; BTDrucks 13/1558, S. 13, 139 f., 155 f.; vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BStBl II 1999, 174; s. zu § 31 Satz 4 EStG 1996 i.V.m. §§ 62 ff. EStG 1996 auch Senatsurteile vom 13. August 2002 VIII R 80/97, BFH/NV 2002, 1456; vom 26. Februar 2002 VIII R 92/98, BFHE 198, 201, BStBl II 2002, 596). Irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass dieser Gesetzeszweck für Pflegepersonen überschritten, d.h. diesen die kindbedingten Entlastungen nach § 32 EStG 1996 (Kinderfreibetrag) sowie nach den §§ 62 ff. EStG 1996 (Kindergeld) unabhängig von einer tatsächlichen Belastung mit Unterhaltskosten (einschließlich des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsaufwands) für das in ihrem Haushalt aufgenommene Kind --und damit unabhängig von den Belastungen, die leibliche Eltern jedenfalls typischerweise zu tragen haben-- gewährt werden sollten, sind weder dem vorstehend dargelegten objektiven Regelungsgehalt des § 32 EStG 1996 noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen (vgl. BTDrucks 13/1558, S. 155).

ddd) Der Senat verkennt hierbei nicht, dass nach dem Beschluss des BVerfG vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91 (BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182) den Eltern ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Berücksichtigung ihrer Unterhaltsverpflichtungen nicht nur in Höhe des sächlichen Existenzminimums des Kindes, sondern auch im Hinblick auf den Betreuungsbedarf --unabhängig davon, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird-- sowie zudem mit Rücksicht auf den Erziehungsbedarf des Kindes zusteht. Da das BVerfG mit dem genannten Beschluss zugleich entschieden hat, dass dem nur mit Wirkung für die Zukunft Rechnung zu tragen sei und demgemäß der Gesetzgeber erst mit Wirkung vom 1. Januar 2000 --in einem ersten Schritt-- grundsätzlich für jedes Kind, das das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (oder behindert ist), einen Betreuungsfreibetrag in Höhe von $2 \times 1\,512 \text{ DM} = 3\,024 \text{ DM}$ eingeführt hat (§ 32 Abs. 6 Sätze 1 bis 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Familienförderung vom 22. Dezember 1999, BGBl I 1999, 2552, BStBl I 2000, 4; dazu BRDrucks 476/99, S. 24) und dieser --in einer zweiten Stufe-- mit Wirkung ab dem 1. Januar 2002 für jedes zu berücksichtigende Kind in einen einheitlichen Freibetrag für Betreuung, Erziehung und Ausbildung in Höhe von $2 \times 1\,080 \text{ EUR} = 2\,160 \text{ EUR}$ überführt wurde (§ 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Familienförderung vom 16. August 2001, BGBl I 2001, 2074, BStBl I 2001, 533; BRDrucks 393/01, S. 21), sind diese --aufwandsunabhängigen-- Beträge ab den genannten Zeitpunkten aus Gründen der Gleichbehandlung von leiblichen Eltern und Pflegeeltern zwar dann in die nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG erforderliche Belastungsberechnung einzustellen und mit den (gesamten) Kostenerstattungen zu vergleichen, wenn den Pflegeeltern keine höheren (tatsächlichen) Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung des Kindes entstehen. Aus den nämlichen Gründen ist es jedoch --auch mit Rücksicht auf die Beurteilung des Streitfalles-- ausgeschlossen, vor dem 1. Januar 2000 fiktive (kalkulatorische) Betreuungskosten oder vor dem 1. Januar 2002 fiktive Erziehungs- oder Ausbildungskosten in die Prüfung einzubeziehen, ob die Pflegepersonen i.S. von § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 zu einem nicht unwesentlichen Teil die Unterhaltskosten des in ihren Haushalt aufgenommenen Kindes getragen haben (vgl. auch Senatsurteile in BFH/NV 2002, 1456; in BFHE 198, 201, BStBl II 2002, 596).

eee) Die Beurteilung des erkennenden Senats steht ferner nicht in Widerspruch zur Vorschrift des § 39 Abs. 6 SGB VIII, nach der grundsätzlich die Hälfte der Leistungen nach § 66 EStG (Kindergeld) auf die laufenden Pauschalbeträge (Pflegegelder) anzurechnen ist. Abgesehen davon, dass diese Regelung nach dem Dargelegten dann zum Zuge kommt, wenn die Pflegeeltern --im Rahmen des Angemessenen-- im Einzelfall mit einem nicht unwesentlichen Unterhaltsbeitrag tatsächlich belastet sind, ist nicht erkennbar, inwiefern die Anrechnung nach § 39 Abs. 6 SGB VIII auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 einwirken könnte (vgl. hierzu auch Wiesner, a.a.O., § 39 Rz. 43).

fff) Die Auffassung des erkennenden Senats widerstreitet weiterhin nicht der ständigen Rechtsprechung, nach der im Gegensatz zu Pflegesätzen auch der in den Pflegegeldern enthaltene Erziehungsbeitrag als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfreie Beihilfe zu qualifizieren ist. Die hierfür maßgebliche Unterscheidung --Beihilfe als einseitige Leistung außerhalb eines entgeltlichen Austauschgeschäfts (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 39, BStBl II 1999, 133, m.w.N.)-- wird durch die vorstehenden Ausführungen dazu, ob die Pflegepersonen einen nicht unwesentlichen Teil der Unterhaltskosten tragen, nicht in Frage gestellt.

ggg) Der Senat verkennt schließlich nicht, dass nach den dargelegten Grundsätzen der materielle Anreiz für die Aufnahme von Kindern in Pflegefamilien abgeschwächt werden kann. Dies berechtigt die Rechtsprechung jedoch nicht dazu, die unmissverständlichen gesetzlichen Vorgaben des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1996 sowie den Regelungszusammenhang zu den Leistungen nach § 39 SGB VIII außer Acht zu lassen. Vielmehr ist es Aufgabe des Gesetzgebers, darüber zu entscheiden, ob und auf welchem Weg er den materiellen und immateriellen Belastungen der Pflegeeltern über die bisherigen Vorschriften hinaus Rechnung trägt.

d) Da die Vorinstanz weder die Höhe des dem Kläger gewährten Kostenersatzes noch dessen tatsächliche Unterhaltsaufwendungen festgestellt hat, ist das Urteil des FG --soweit es der Klage über den Anspruch des Klägers

auf Kindergeld für D bezüglich der Monate Mai und Juni 1998 hinaus entsprochen hat-- aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Die Vorinstanz wird im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen nachzuholen und hiernach --bezogen auf einen Beurteilungszeitraum von einem Jahr-- zu entscheiden haben, ob der Kläger mit Unterhaltskosten (einschließlich der Aufwendungen für Betreuung, Erziehung und Ausbildung) in nicht unwesentlicher Höhe (20 v.H. der gesamten Unterhaltskosten) tatsächlich belastet war.