

> [Steuergericht](#)

510 11 73 Betreuung von Pflegekinder: Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit

Ausschlaggebend für die Qualifikation, ob die Betreuung von Pflegekindern als selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit zu erfolgen hat, ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass die Pflegefamilien kein Unternehmensrisiko tragen, da sie weder Investitionen tätigen noch das Inkassorisiko übernehmen müssen. Solange sich die Kinder in der Familie befinden, erhalten die Pflegefamilien für ihre Pflegeleistungen die vereinbarte Pauschalentschädigung. Ins Gewicht fällt zudem, dass die Pflegeeltern in allen über die tägliche Betreuung der ihnen anvertrauten Kinder hinausgehenden Bereichen klar an die Weisungen der Vormundschaftsbehörde gebunden sind.

Sachverhalt:

1. Die steuerpflichtige Ehefrau betreut Pflegekinder. In der Steuererklärung 2009 deklarierten die Pflichtigen bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau Einkommen in der Höhe von Fr. 42'408.--, AHV-/IV-Renten in der Höhe von Fr. 27'360.--, übrige Einkünfte von Fr. 100'605.-- und Krankheits- und Unfallkosten in der Höhe von Fr. 7'920.--. Ausserdem machten sie einen Kinderabzug von Fr. 750.-- für ihre Tochter A. geltend.
2. Mit definitiver Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2009 vom 18. November 2010 wurde u.a. die selbständige Erwerbstätigkeit der Ehefrau sowie die geltend gemachten Krankheitskoten gemäss Selbstdeklaration veranlagt. Die deklarierten AHV-/IV-Renten und übrigen Einkünfte wurden nicht besteuert mit der Bemerkung "Im Jahr 2010 zu deklarieren, da Verfügung/Auszahlung im 2010 erfolgte". Der Kinderabzug in Höhe von Fr. 750.-- wurde akzeptiert.
3. Dagegen erhob die Einwohnergemeinde B. mit Schreiben vom 22. November 2010 Einsprache und beehrte mit Einsprachebegründung vom 12. Januar 2011, 1. Es sei das steuerbare Gesamteinkommen um Fr. 70'404.-- zu erhöhen, der Kinderabzug zu streichen und die Pflichtigen auf dieser Basis neu zu veranlagen, 2. Weiter sollten inskünftig die

abzugsfähigen Aufwandposten so weit als möglich personengerecht zugewiesen werden und
3. Es sei ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerjahre 2006-2008 einzuleiten.

Als Hauptbegründung wurde geltend gemacht, dass gemäss Rechtsprechung des Eidgenössischen Versicherungsgerichts die Betreuung von Pflegekindern als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werde. Damit stellten Krankentaggeldversicherung, Fremdmieten Geschäftslokal, Unterhalt, Reparatur, Ersatz, Abschreibungen, Aufwand für Tiere und Garten, Versicherungsprämien und Verwaltungsaufwand Lebenshaltungskosten dar, welche aufzurechnen seien.

4. Am 21. Juni 2011 fand bei den Pflichtigen eine Revision statt. Im Revisionsbericht Nr. (...) vom 19. Oktober 2011 wurde zusammenfassend festgehalten, dass es sich bei der Betreuung von Pflegekindern um eine selbständige Erwerbstätigkeit handle. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde auf Fr. 61'529.30 festgelegt und die von den Pflichtigen deklarierten Krankheitskosten in der Höhe von Fr. 3'530.-- akzeptiert. Der Kinderabzug für die Tochter A. in Höhe von Fr. 750.-- wurde aufgerechnet, hingegen der Unterstützungsabzug in der Höhe von Fr. 2'000.-- zum Abzug zugelassen. Bezüglich der deklarierten IV-Rente und die Nachzahlungen derselben für die Jahre 2004-2008 wurde festgehalten, dass diese in der Steuererklärung 2010 zu deklarieren seien, da die Verfügung und Auszahlung im Jahr 2010 erfolgt seien. Des Weiteren sehe die Steuerverwaltung keine Veranlassung, für die Jahre 2006-2008 ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, da die eingereichten Jahresabschlüsse korrekt seien.

5. Mit Einsprache-Entscheid vom 26. Oktober 2011 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Als Begründung wurde festgehalten, dass die Steuerverwaltung die Faktoren des Revisionsberichtes Nr. (...) übernehme.

6. Mit Schreiben vom 25. November 2011 erhob die Einwohnergemeinde B. gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs mit den Begehren, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid mangels rechtsgenügender Begründung als nichtig zu erklären und die Veranlagung der Pflichtigen im Sinne der Einsprache vom 12. Januar 2011 zu verfügen, 2. Sollte wider Erwarten dem Rechtsbegehren nicht Folge geleistet werden, so sei a) sich die Kommentierung des Einsprache-Entscheidunges an die einzelnen Punkte der Einsprache anzulehnen, b) der Rekurrentin alle Belege - Buchhaltungskonti oder/und andere Aufzeichnungen, welche zur Ermittlung des Ertrages aus der Pflegeeltern-Tätigkeit betragen;

sämtliche Einzelbelege nach Konten geordnet; sämtliche Pflegeverträge der Pflegekinder und sämtliche Einzelabrechnungen der Krankenkasse, welche zum Total der nicht gedeckten Kosten von rund Fr. 3'530.-- gemäss (...) -Bescheinigung führen - auszuhändigen, c) ihr eine angemessene Frist zur Überarbeitung des Rekurses zu gewähren, d) alle Argumente gemäss Einsprache zur Beurteilung zuzulassen und e) alle Argumente vor dem Steuergericht mündlich vertreten zu können.

Als Begründung wurde insbesondere geltend gemacht, dass der Einsprache-Entscheid die rechtlichen Anforderungen nicht erfülle und deshalb als nicht rechtsgenügend zurückzuweisen sei.

Ausserdem qualifiziere das Eidgenössische Versicherungsgericht die Tätigkeit von Pflegeeltern als unselbständig erwerbend. Mit Befremden stelle sie nun fest, dass die auch im Falle der Pflichtigen zutreffenden Kriterien des Eidgenössischen Versicherungsgerichts betreffend Qualifikation der Tätigkeit der Pflegeeltern als unselbständige Erwerbstätigkeit im Einsprache-Entscheid mit den Hinweisen auf den Kommentar zum Steuergesetz BL und die "gängige Praxis" verworfen worden sei.

7. Mit Vernehmlassung vom 7. Februar 2012 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass im Hinblick auf den im Einsprache-Entscheid enthaltenen Verweis auf den Revisionsbericht Nr. (...) keinerlei schwerer Mangel vorliege, welcher eine "Nichtigerklärung" des angefochtenen Einsprache-Entscheidung rechtfertigen würde. Wie aus dem Inhaltsverzeichnis des Revisionsberichtes unschwer entnommen werden könne, seien alle zur Feststellung der Einkommens- und Vermögenssituation massgebenden Punkte ausführlich untersucht und behandelt worden.

Weiter wurde betreffend der Qualifikation der Pflegeeltern festgehalten, dass nach einer genaueren Überprüfung der Sachlage die Steuerverwaltung zum Schluss komme, dass die von der Einwohnergemeinde B. vertretene Meinung zur Qualifikation der Tätigkeit als unselbständig erwerbend gestützt werden könne. Folglich müsse die von den Pflegeeltern ausgeübte Pflege Tätigkeit in Zukunft als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden. Da die Qualifikation als Selbständigerwerbende bis zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung im Ergebnis nicht beanstandet worden sei, verbleibe die Zuständigkeit für die Veranlagung des Steuerjahres 2009 bei der kantonalen Steuerverwaltung. Im Ergebnis führe diese Schlussfolgerung jedoch zu keinem anderen steuerbaren Einkommen. Als Basis für die Berechnung der entstandenen Kosten diene die Kurzmitteilung Nr. 416 vom 15. Juni 2007. Darin seien Pauschalen festgelegt, welche für Verpflegung, Unterkunft und Kleidung pro Jahr festgesetzt worden seien. In der Kurzmitteilung werde weiter ausdrücklich darauf

hingewiesen, dass auch Kosten, die über die vorgenannten Ansätze hinausgehen würden, geltend gemacht werden könnten. Dies sei an die Bedingung geknüpft, dass über die Kosten genau Buch geführt werde. Vorliegend habe die Buchprüfung ergeben, dass die zugelassenen Aufwendungen für das Jahr begründet seien und somit zum Abzug zugelassen werden könnten.

8. Mit Stellungnahme vom 14. Februar 2012 hielt die Vertreterin der Pflichtigen fest, dass sich das Nettoeinkommen aus Pflegeelternverhältnissen in Höhe von Fr. 69'683.30 aus Einnahmen von Pflegegeldern, den pauschalen Kosten für Verpflegung, Unterkunft und Kleidung sowie aus weiteren nachgewiesenen individuellen Kosten pro Kind zusammensetze. Die Einnahmen aus Pflegegeldern basierten auf den Zahlungseingängen der Bank, welche in der Buchhaltung erfasst worden seien und pro Pflegekind plausibilisiert worden seien. Die Kosten für Verpflegung, Unterkunft und Kleidung würden den Ansätzen gemäss Kurzmitteilung Nr. 416 vom 15. Juni 2007 entsprechen und seien pro Kind ausgewiesen.

Die übrigen Ausgaben, seien, wo nach zwei Jahren noch nachvollziehbar, anhand der Quittungen auf die Kinder zugeordnet und individuell ausgewiesen worden. Die entsprechenden Quittungen seien monatlich abgelegt und entsprechend mit dem Namen des Kindes versehen worden. Die Quittungen könnten vorgewiesen werden. Dies entspreche dem Vorgehen der Kurzmitteilung Nr. 416.

Schlussendlich würden die bezahlten persönlichen AHV-Beiträge in Höhe von Fr. 8'154.-- gemäss Kontoblatt 5701 in Abzug gebracht werden, da die Ausgleichskasse offensichtlich nach wie vor der Meinung sei, es handle sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit. Die entsprechenden Beiträge seien auch veranlagt worden.

Weiter hielt die Vertreterin der Pflichtigen fest, dass die Frage der selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit nicht von Belang sei, da im Einsprache-Entscheid nach der Kurzmitteilung Nr. 416 veranlagt worden sei.

9. Mit Eingabe vom 6. März 2012 ergänzte die Einwohnergemeinde B. ihre Rekurschrift vom 25. November 2011 und beehrte, 1. Es seien das Nettoeinkommen aus Pflegeverhältnissen von Fr. 69'683.30 um Fr. 35'468.-- zu erhöhen und die nicht gedeckten Krankheitskosten um Fr. 3'530.-- aufzurechnen und 2. Es sei ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerjahre 2006-2008 einzuleiten.

Zur Begründung wird - soweit erforderlich - in den Erwägungen eingegangen.

10. Mit Schreiben vom 7. März 2012 beehrte die Vertreterin der Pflichtigen sinngemäss, es seien lediglich Fr. 1'712.-- von den von der Einwohnergemeinde B. geltend gemachten Fr. 35'468.-- aufzurechnen.

Zur Begründung wird - soweit erforderlich - in den Erwägungen eingegangen.

12. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Die Einwohnergemeinde B. macht geltend, dass im Einsprache-Entscheid vom 26. Oktober 2011 jegliche Begründung fehle, welche Positionen der Einsprache in welchem Umfang akzeptiert worden seien und aus welchen rechtlichen Gründen die anderen Anträge der Einsprache nicht berücksichtigt worden seien. Damit erfülle der Einsprache-Entscheid die rechtlichen Anforderungen nicht und sei als nicht rechtsgenügend zurückzuweisen.

a) Gemäss § 123 Abs. 3 StG hat die kantonale Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen.

Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Einsprache-Entscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Dabei kann die Begründung kurz gehalten werden. Die Begründung muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen. Es genügt, wenn aus der Begründung bloss mittelbar die behördliche Auffassung zu den Parteivorbringen hervorgeht (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10; Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 48 StHG N 40).

b) Vorliegend hat die Steuerverwaltung die Einsprache der Einwohnergemeinde B. mit Einsprache-Entscheid vom 26. Oktober 2011 teilweise gutgeheissen, wobei sie als Begründung festhielt, dass sie die Faktoren des Revisionsberichtes Nr. (...) übernehme.

In einem begründeten Entscheid müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 126 I 97 vom 23. Juni 2000 E. 2b mit Hinweisen). Der Betroffene muss somit den Entscheid sachgerecht anfechten können und die Haltung der Steuerverwaltung muss ersichtlich sein.

In casu fiel die Begründung des Einsprache-Entscheidunges zwar sehr knapp aus, dennoch war für die Rekurrentin die Haltung der Steuerverwaltung klar ersichtlich. Trotz der knappen Begründung seitens der Steuerverwaltung war es ihr möglich, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen, da sie gemäss Revisionsbericht Nr. (...) vom 19. Oktober 2011 eine Kopie desselben erhielt. Auch stützte sich die Rekurrentin zur Begründung des Rekurses vollumfänglich auf diesen Revisionsbericht. Die teilweise Gutheissung der Einsprache war somit für die Rekurrentin nachvollziehbar und ihr erwuchs durch den lediglichen Verweis auf den Revisionsbericht im Einsprache-Entscheid kein Rechtsnachteil.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

3. Der Beurteilung unterliegt somit die Qualifikation der Tätigkeit der Pflichtigen als Pflegemutter.

a) Nach § 24 lit. a und b StG gehören alle Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit [...] zum steuerbaren Einkommen.

Gemäss Lehre und Praxis gelten jene natürliche Personen als selbständigerwerbend, die durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist ein Typusbegriff und zeichnet sich durch Offenheit und Unschärfe aus. Wegen der Vielfalt der zu regelnden Sachverhalte ist es nicht möglich, die selbständige Erwerbstätigkeit generell und präzise zu definieren. Der Begriffsinhalt kann lediglich durch Erläuterung der ihn repräsentierenden Merkmale näher umschrieben werden. Diese Merkmale dürfen keiner isolierenden Betrachtungsweise unterliegen. Sie treten in unterschiedlicher Intensität auf; einzelne Kriterien können im konkreten Fall weit in den

Hintergrund treten oder sogar gänzlich fehlen, wenn dafür andere besonders ausgeprägt vorhanden sind.

Ausschlaggebend bei der Frage, ob im konkreten Fall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist somit stets das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten. Es sind alle Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 8 StHG N 13 ff.).

b) Das Eidgenössische Versicherungsgericht hat sich in der jüngeren Vergangenheit bei der beitragsrechtlichen Qualifikation der Betreuung von Pflegekindern befasst und diese - unabhängig davon, ob die Pflegeeltern von einer Behörde beauftragt wurden oder ob der Vertrag zwischen einer privaten Vermittlungsorganisation und der Pflegemutter geschlossen wurde - als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Ausschlaggebend war, dass die Pflegefamilien kein Unternehmensrisiko trugen, zumal sie weder Investitionen tätigen noch das Inkassorisiko übernehmen mussten, sondern so lange die vereinbarte Pauschalentschädigung erhielten, als die Kinder sich in ihrer Pflege befanden. Das Eidgenössische Versicherungsgericht erwog weiter, es sei nicht massgeblich, dass sich die Vormundschaftsbehörde nicht in die tägliche Betreuungsarbeit einmische. Vielmehr falle ins Gewicht, dass die Pflegeeltern in allen über die tägliche Betreuung der ihnen anvertrauten Kinder hinausgehenden Bereichen klar weisungsgebunden seien (vgl. BGE H 74/04 vom 8. Oktober 2004; BGE H 134/05 vom 4. April 2006; BGE H 199/06 vom 24. Oktober 2007).

c) Im vorliegenden Fall kann von einem Unternehmensrisiko der Pflichtigen nicht die Rede sein, muss sie doch weder Investitionen tätigen, noch trägt sie das Inkassorisiko. Sie erhält vielmehr die vereinbarte Pauschalentschädigung so lange, als sich die Kinder bei ihr in Pflege befinden. Auch ist die Pflichtige in allen Belangen, welche über die tägliche Betreuung der ihr anvertrauten Kinder hinausgehen, klar an die Weisungen der Vormundschaftsbehörde gebunden ist. Dies ergibt sich nicht nur aus den tatsächlich abgeschlossenen Pflegeverträgen, sondern den übergeordneten Rechtsnormen, welche für ein Pflegeverhältnis massgebend sind (Art. 316 ZGB).

Aufgrund all dieser Erwägungen und der gefestigten Bundesgerichtspraxis kommt das Steuergericht zum Schluss, dass es sich bei der von der Pflichtigen ausgeübten Tätigkeit somit um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handelt.

Der Rekurs ist demnach in diesem Punkt gutzuheissen und die Pflichtige ab dem Steuerjahr 2009 als unselbständig Erwerbende zu veranlagern.

4. a) Gemäss § 107 Abs. 3 StG veranlagten die Gemeinden die Unselbständigerwerbenden und die ambulanten Steuerpflichtigen. Sie können die Veranlagung der Unselbständigerwerbenden dem Kanton übertragen.

Die Gemeinden veranlagten somit sämtliche Einkünfte sowie das gesamte Vermögen der steuerpflichtigen Person und nehmen auch alle Steuerauscheidungen im interkommunalen, interkantonalen und internationalen Bereich vor, sofern sie die Kompetenz zur Veranlagung der unselbständig Erwerbenden nicht an den Kanton übertragen haben (vgl. Meier in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 107 N 3 und N 5).

b) In casu veranlagt die Einwohnergemeinde B. seit dem Jahr 1991 die Unselbständigerwerbenden selbst. Aufgrund dieser Gemeindeautonomie ist die Einwohnergemeinde B. zur Veranlagung der Pflichtigen zuständig und nicht die kantonale Steuerverwaltung.

Aus diesem Grunde wird die Steuerverwaltung angewiesen, die Pflichtige als unselbständig Erwerbstätige zu erfassen und die Akten respektive den Fall an die Einwohnergemeinde B. zwecks Veranlagung zu überweisen.

5. Zum Schluss sei noch zu erwähnen, dass entgegen der Meinung der Vertreterin der Pflichtigen und der Steuerverwaltung die Frage der selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit im vorliegenden Fall sehr wohl von Belang ist. Zwar geht das Steuergericht mit der Vertreterin der Pflichtigen und der Steuerverwaltung einig, dass als Basis für die Berechnung der entstandenen Kosten bei Pflegekindern die Pauschalen sowie die darüber belegten hinausgehenden Auslagen sowohl bei selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit nach der Kurzmitteilung Nr. 416 vom 15. Juni 2007 zum Abzug zuzulassen sind. Jedoch wird verkannt, dass die Unterscheidung zwischen der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit zum Beispiel bei den AHV-Beiträgen eine wesentliche Rolle spielt und auf das steuerbare Einkommen Einfluss hat.

6. a) Gemäss § 20 Abs. 3 und 4 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 werden den Gemeinden keine Verfahrenskosten auferlegt.

b) (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 09.03.2012 (510 11 73)