

## § 33 b

### Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453)  
geändert durch das PflegeVG v. 26. 5. 94 (BGBl. I S. 1014; BStBl. I S. 531)

(1) Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Behinderten unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, kann er anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag nach Absatz 3 geltend machen (Behinderten-Pauschbetrag).

(2) Die Pauschbeträge erhalten

1. Behinderte, deren Grad der Behinderung auf mindestens 50 festgestellt ist;
2. Behinderte, deren Grad der Behinderung auf weniger als 50, aber mindestens auf 25 festgestellt ist, wenn
  - a) dem Behinderten wegen seiner Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, und zwar auch dann, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist, oder
  - b) die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht.

(3) <sup>1</sup>Die Höhe des Pauschbetrags richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung. <sup>2</sup>Als Pauschbeträge werden gewährt bei einem Grad der Behinderung

von 25 und 30 .....	600 Deutsche Mark
von 35 und 40 .....	840 Deutsche Mark
von 45 und 50 .....	1 110 Deutsche Mark
von 55 und 60 .....	1 410 Deutsche Mark
von 65 und 70 .....	1 740 Deutsche Mark
von 75 und 80 .....	2 070 Deutsche Mark
von 85 und 90 .....	2 400 Deutsche Mark
von 95 und 100 .....	2 760 Deutsche Mark.

<sup>3</sup>Für Behinderte, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind, und für Blinde erhöht sich der Pauschbetrag auf 7 200 Deutsche Mark.

(4) <sup>1</sup>Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Pauschbetrag von 720 Deutsche Mark (Hinterbliebenen-Pauschbetrag), wenn die Hinterbliebenenbezüge geleistet werden

1. nach dem Bundesversorgungsgesetz oder einem anderen Gesetz, das die Vorschriften des Bundesversorgungsgesetzes über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt, oder

2. nach den Vorschriften über die gesetzliche Unfallversicherung oder
3. nach den beamtenrechtlichen Vorschriften an Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten oder
4. nach den Vorschriften des Bundesentschädigungsgesetzes über die Entschädigung für Schäden an Leben, Körper oder Gesundheit.

<sup>2</sup>Der Pauschbetrag wird auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist.

(5) <sup>1</sup>Steht der Behinderten-Pauschbetrag oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind des Steuerpflichtigen zu, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt. <sup>2</sup>Erhalten für das Kind mehrere Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag, so gilt für die Übertragung des Pauschbetrags § 33 a Abs. 2 Sätze 8 bis 10 sinngemäß. <sup>3</sup>Abweichend hiervon kann auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer der zu übertragende Pauschbetrag anders aufgeteilt werden; in diesem Fall kann eine Steuerermäßigung nach § 33 wegen der Aufwendungen, für die der Behinderten-Pauschbetrag gilt, nicht gewährt werden.

(6) <sup>1</sup>Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Steuerpflichtigen durch die Pflege einer Person erwachsen, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, kann er an Stelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag von 1 800 Deutsche Mark im Kalenderjahr geltend machen (Pflege-Pauschbetrag). <sup>2</sup>Hilflos im Sinne des Satzes 1 ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf. <sup>3</sup>Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den in Satz 2 genannten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muß, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist. <sup>4</sup>Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige die Pflege im Inland entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt. <sup>5</sup>Wird ein Pflegebedürftiger von mehreren Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum gepflegt, wird der Pauschbetrag nach der Zahl der Pflegepersonen, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 vorliegen, geteilt.

(7) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmen, wie nachzuweisen ist, daß die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge vorliegen.

Autor und Mitherausgeber:  
Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 33b

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 33b</b> .....	1	<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> .....	12
<b>B. Rechtsentwicklung des § 33b</b> .....	2	<b>F. Zurechnung der Pauschbeträge nach § 33b</b>	
<b>C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 33b</b>		I. Zurechnung bei Einzelveranlagung (§ 25) .....	16
I. Bedeutung des § 33b .....	4	II. Zurechnung bei Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) ..	18
II. Verfassungsmäßigkeit des § 33b .....	6	<b>G. Verfahrensvorschriften</b>	
<b>D. Geltungsbereich des § 33b</b>		I. Antragsfordernis und Nachweisforderungen .....	20
I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich .....	8	II. Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 33b im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren .....	22
II. Anwendung auf beschränkt Stpfl. ....	10		

Erläuterungen zu Abs. 1:  
Sachliche Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags

	Anm.		Anm.
<b>A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 für den Abzug eines Behinderten-Pauschbetrags</b>		2. Einzelfälle laufender und typischer Aufwendungen ...	34
I. Außergewöhnliche Belastungen, die einem Behinderten erwachsen .....	30	3. Besondere, neben dem Behinderten-Pauschbetrag abziehbare Aufwendungen ..	35
II. „Unmittelbar infolge“ der Behinderung erwachsene außergewöhnliche Belastungen		<b>B. Rechtsfolge des Abs. 1: Abzug eines Pauschbetrags nach Abs. 3 anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33</b>	
1. Begriff der unmittelbar behinderungsbedingten Aufwendungen .....	32	I. Abzug des geltend gemachten Behinderten-Pauschbetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte ..	38
		II. Abzug anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 .....	39

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Persönliche Voraussetzungen des Behinderten-  
Pauschbetrags**

	Anm.
<p><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b></p> <p>I. Überblick zu Abs. 2 ..... 42</p> <p>II. Sozialrechtliche Grundlagen des Behindertenbegriffs ..... 43</p> <p><b>B. Begriff des Behinderten und Feststellung der Behinderung</b></p> <p>I. Gemeinsame Voraussetzungen: Feststellung der Behinderung .. 44</p>	<p>II. Begriff des Behinderten nach Abs. 2</p> <p>1. Schwerbehinderte (Abs. 2 Nr. 1) ..... 45</p> <p>2. Leicht- oder Minderbehinderte (Abs. 2 Nr. 2)</p> <p>    a) Vorbemerkung ..... 46</p> <p>    b) Rentenberechtigte Minderbehinderte (Nr. 2 a) . 47</p> <p>    c) Nicht rentenberechtigte Minderbehinderte (Nr. 2b) ..... 48</p>

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Höhe der Pauschbeträge für Behinderte**

	Anm.
<p><b>A. Abhängigkeit des Pauschbetrags vom dauernden Grad der Behinderung (Satz 1) ... 52</b></p> <p><b>B. Staffelung der Pauschbeträge nach abgestuften Graden der Behinderung (Satz 2) ..... 54</b></p>	<p><b>C. Erhöhter Pauschbetrag für Hilflose und Blinde (Satz 3)</b></p> <p>I. Gemeinsame Voraussetzungen und Rechtsfolge des erhöhten Pauschbetrags nach Satz 3 .... 55</p> <p>II. Behinderte, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind und Blinde 56</p>

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Hinterbliebenen-Pauschbetrag**

	Anm.
<p><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b></p> <p>I. Rechtsentwicklung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags ..... 60</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 ..... 62</p> <p>III. Verhältnis des Hinterbliebenen-Pauschbetrags zu anderen Vorschriften ..... 64</p> <p>IV. Verfahrensvorschriften ..... 65</p> <p><b>B. Erläuterungen zu Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag</b></p>	<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1</p> <p>    1. Bewilligung und Leistung von Hinterbliebenenbezügen; Antragsfordernis ..... 68</p> <p>    2. Rechtsgrundlagen für die Hinterbliebenenbezüge (Satz 1 Nr. 1-4) ..... 69</p> <p>    3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug eines Hinterbliebenen-Pauschbetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte ..... 70</p> <p>II. Abzug des Pauschbetrags bei Ruhen der Bezüge oder Kapitalabfindung (Abs. 4 Satz 2) ... 72</p>

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Übertragung des Behinderten- und Hinterbliebenen-  
Pauschbetrags vom Kind auf den Steuerpflichtigen**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</b>			
I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 5 .....	75		
II. Rechtsentwicklung des Abs. 5 ..	76		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5			
1. Bedeutung der Übertragungsregelung des Abs. 5 ..	77		
2. Verfassungsmäßigkeit der Übertragungsregelung des Abs. 5 .....	78		
IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften .....	80		
<b>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5</b>			
<b>I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Übertragung des dem Kind zustehenden Pauschbetrags</b>			
1. Der Behinderten-Pauschbetrag oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag steht einem Kind zu, das ihn nicht in Anspruch nimmt			
a) Vorbemerkung .....	85		
b) Der Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag steht einem Kind des Steuerpflichtigen zu, das ihn nicht in Anspruch nimmt .....	86		
c) Der Steuerpflichtige erhält für das Kind einen Kinderfreibetrag .....	88		
		d) Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags .....	90
		2. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Übertragung des vollen Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen	
		a) Übertragung vom Kind auf den Steuerpflichtigen .....	92
		b) Übertragung auf mehrere Steuerpflichtige (Einmalgewährung) .....	93
		<b>II. Aufteilung der Pauschbeträge zwischen mehreren Stplfl., die einen Kinderfreibetrag erhalten (Abs. 5 Sätze 2 und 3)</b>	
		1. Vorbemerkung zu den Aufteilungsregelungen .....	95
		2. Aufteilung des zu übertragenden Pauschbetrags zwischen mehreren kinderfreibetragsberechtigten Steuerpflichtigen (Abs. 5 Satz 2 iVm. § 33a Abs. 2 Sätze 8 bis 10) .....	96
		3. Abweichende Aufteilung des Pauschbetrags zwischen Eltern, die in nicht intakter Ehe leben (Abs. 5 Satz 3)	
		a) Abweichende Aufteilung auf gemeinsamen Antrag der Eltern (Satz 3, erster Halbsatz) .....	98
		b) Ausschluß des Wahlrechts auf Abzug nach § 33 (Satz 3, zweiter Halbsatz) .....	99

**Erläuterungen zu Abs. 6:  
Pfleger-Pauschbetrag**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</b>			
I. Überblick zu Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6 ..	110		
		II. Rechtsentwicklung des Pfleger-Pauschbetrags	
		1. Rechtsgrundlagen .....	111

	Anm.
2. Reformüberlegungen zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Pflegeleistungen .....	112
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Pflege-Pauschbetrags	
1. Bedeutung des Pflege-Pauschbetrags .....	115
2. Verfassungsmäßigkeit des Pflege-Pauschbetrags .....	116
IV. Geltungsbereich des Abs. 6 ...	118
V. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zu den Sonderausgaben .....	120
2. Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen ...	121
VI. Verfahrensvorschriften	
1. Antrag und Nachweiserfordernisse für den Pflege-Pauschbetrag .....	123
2. Berücksichtigung des Pflege-Pauschbetrags im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren .....	124
<b>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1</b>	
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 für den Abzug eines Pflege-Pauschbetrags	
1. Außergewöhnliche Belastungen, die einem Stpfl. durch die Pflege einer Person erwachsen	
a) „Erwachsen“ von „außergewöhnlichen Belastungen“ .....	128
b) Außergewöhnliche Belastungen des Stpfl. durch die Pflege einer Person .....	130

	Anm.
2. Voraussetzungen in der Person des Pflegebedürftigen .....	132
II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Abzug eines Pauschbetrags von 1800 DM im Kalenderjahr anstelle einer Steuererrmäßigung nach § 33 .....	133
<b>C. Hilflosigkeit im Sinne des Satzes 1 (Sätze 2 und 3)</b>	
I. Vorbemerkung zum Begriff der Hilflosigkeit .....	134
II. Begriff der Hilflosigkeit	
1. Notwendigkeit der Hilfe für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen (Satz 2) ....	135
2. Hilfe durch Überwachung, Anleitung oder Dauerbereitschaft (Satz 3) .....	136
<b>D. Weitere Voraussetzungen für den Abzug des Pflege-Pauschbetrags: Persönliche Pflege in einer Wohnung im Inland (Abs. 6 Satz 4)</b>	
I. Durchführung der Pflege im Inland in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen	
1. Durchführung der Pflege im Inland .....	138
2. Pflege in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen .....	139
II. Der Steuerpflichtige führt die Pflege persönlich durch .....	140
<b>E. Aufteilung des Pflegepauschbetrags bei mehreren Pflegepersonen (Abs. 6 Satz 5) ....</b>	142

**Erläuterungen zu Abs. 7:  
Nachweisverfahren**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7</b>	

	Anm.
I. Ermächtigung zur Regelung des Nachweisverfahrens durch Rechtsverordnung .....	150

# Behinderten-Pauschbetrag

# § 33 b

	Anm.		Anm.
II. Rechtsentwicklung des § 65 EStDV .....	151	II. Nachweis der Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags durch ältere Ausweise (§ 65 Abs. 2 EStDV) .....	161
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Nachweisverfahrens nach Abs. 7 iVm. § 65 EStDV	152	III. Nachweis bei Tod des Behinderten (§ 65 Abs. 3 EStDV) .....	162
IV. Geltungsbereich des Abs. 7 iVm. § 65 EStDV .....	155	IV. Nachweis der Hilflosigkeit und Blindheit (§ 65 Abs. 4 EStDV)	
		1. Nachweis der Hilflosigkeit für den erhöhten Pauschbetrag für Behinderte und Blinde nach Abs. 2 Satz 3 ..	165
<b>B. Erläuterungen zu § 65 EStDV</b>		2. Nachweis der Hilflosigkeit für den Pflege-Pauschbetrag nach Abs. 6 .....	166
I. Nachweis der Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags (§ 65 Abs. 1 EStDV) .....	160		

## ABC zu den Pauschbeträgen für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen

	Anm.		Anm.
Alkoholismus .....	200	Hilfeleistungen .....	200
Altenwohnheim		Knochentuberkulose	
Antrag		Kraftfahrzeugkosten Körperbehinderter	
Auslandskinder		Krankenhausaufenthalt mit Operation	
Ausweis		Leichtbehinderte	
Beitrittsgebiet		Lungenkarzinom	
Berufskrankheit		Lungentuberkulose	
Blinde		Medikamente	
Blindenführhund		Minderbehinderte	
Blindenschrift		Nachweisanforderungen	
Braille		Pflege- und Pflegeheimkosten	
Bronchialkarzinom		Phenylketonurie	
DDR		Privatschulbesuch	
Diabetes mellitus		Schwerbehinderte	
Dialysepatienten		Schwerbehindertenausweis	
Diätkosten		Schwerpflegebedürftige	
Ehegatten, Ehegattenveranlagung		Seniorenwohnstift	
Erblindung		Stärkungsmittel	
Erholung		Taxi-Kosten	
Flugkosten		Umrüstung des Pkw	
Gelbsucht		Umzugskosten	
Geltendmachen des Pauschbetrags		Verfassungsmäßigkeit	
Grenzgänger Niederlande		Verpflegungsmehraufwand	
Heilkur		Wäsche	
Heimdialyse		Wohnungskosten	
Heimdialysepatienten		Zuckerkrankheit	
Heimunterbringung			



## Allgemeine Erläuterungen zu § 33b

**Schrifttum bis 1974:** *Diederichs*, Inf. 1956 S. 70; *Gierschmann*, BB 1957 Beil. zu Heft 28; *Tullius/Kleinsorge*, StWa 1961 S. 84; *Stegmaier*, FR 1961 S. 433; *Hefler*, DB 1965 Beil. Nr. 16 zu Heft 38; *Renns*, BB 1968 S. 696; *Eisenberg*, DStR 1968 S. 592; *Heyen*, DStZ/A 1973 S. 190.

**Schrifttum von 1975–1988:** *v.Bornhaupt*, Kfz-Aufwendungen bei schwer geh- und stehbehinderten Körperbehinderten, BB 1975 S. 1424; *Nissen*, Kein Körperbehinderten-Pauschbetrag bei Alterserscheinungen, DStZ 1975 S. 350; *o. V.*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen des Stpfl. für über 18 Jahre alte, nicht erwerbstätige, behinderte Kinder, FR 1977 S. 520; *o. V.*, EStrechtl. Pauschbeträge für Mehrfach-Schwerstkörperbehinderte, FR 1978 S. 343; *Diebold*, Überlegungen zum StÄndG 1979, DStR 1979 S. 303; *Loyen-Lequis*, Ist die Versagung der außergew. Belastung wegen altersbedingter Leiden rechters? BB 1979 S. 1068; *ders.*, Ein Maiglöckchen im StRecht, BB 1981 S. 714; *Giloy*, Das körperbehinderte Kind, Eigentümlichkeiten des Kinderlastenausgleichs, DStZ 1980 S. 13; *Fiedler*, § 33b EStG und nachträgliche Feststellung der Erwerbsminderung, StW 1981 S. 185; *Oepen*, Nicht überwiegend auf Alterserscheinungen beruhende MdE als Voraussetzung für die Gewährung des Körperbehinderten-Pauschbetrags, BB 1981 S. 957; *Krudewig*, Körperbehinderung und Alterserscheinungen, BB 1981 S. 1384; *Horlemann*, Der Schwerbehindertenausweis als Grundlage für steuerrechtliche Vergünstigungen, DStZ 1982 S. 469; *Apitz*, Kfz-Kosten bei Körperbehinderten, DStR 1983 S. 29; *Klöckner*, StVorteile für Körperbehinderte und Hinterbliebene, DB 1983 Beilage 16/83 und DB 1986 Beilage 24/86; *Fuchs/Schröder*, Rückwirkende Anerkennung einer Körperbehinderung, StLex 3,33a–33b, 51 (7/1984); *Hottmann*, Der Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene, StuSt. 1986 S. 229; *Martens*, Rspr. zum allgemeinen StRecht, StuW 1987 S. 343, 346.

**Schrifttum ab 1988:** *Schoor*, Abzug von agB bei der ESt. (V), Stfreibeträge für Körperbehinderte, VersW 1988 S. 164; *Fischer*, Hilflosigkeit i.S. des § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG, DB 1988 S. 1574; *Kanzler*, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, in: Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1988 S. 67 ff.; *ders.*, Familienarbeit usw, FR 1988 S. 205; *ders.*, Keine Abgeltung von Kurkosten durch Körperbehinderten-Pauschbetrag, KFR 1988 S. 173; *Kubesch*, EStVergünstigungen für Körperbehinderte, DStZ 1988, 100; *Nolde*, Die Pflegebedürftigkeit und ihre Auswirkungen im StRecht, DStR 1988 S. 572; *Günther*, Körperbehinderung bei Kinderbetreuungskosten, DStZ 1989 S. 220; *Ross*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien- und Pflegehilfen, DStZ 1990 S. 18; *Hambühren* (Hrsg), Hdb. des Fachanwalts für Sozialrecht, 2. Aufl. 1990; *App*, Probleme der Inanspruchnahme eines Behinderten-Pauschbetrags, INF 1991 S. 241; *Leu*, Kfz-Kosten von Behinderten, Gehören die Anschaffungskosten zu den abzugsfähigen Aufwendungen?, DStZ 1991 S. 592; *Leister*, Behinderte im Steuerrecht, Zusammenstellung der Rechtsprechung, StWa 1992 S. 18; *E. Olbertz*, Die typisierten Fälle des § 33a und des § 33b EStG im Überblick, StWa 1992 S. 22; *Cramer*, SchwerbehindertenG, Kommentar, 4. Aufl., München 1992; *Großmann/Schimanski/Dopatka/Pikullik/Poppe-Babr*, Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehindertengesetz (GK-Schwbg), 1992; s. im übrigen das Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen.

## A. Überblick zu § 33b

Als Sonderregelung zu § 33 sieht § 33b Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und solche Stpfl. vor, die eine hilflose Person pflegen, sog. Pflegepersonen.

**Abs. 1** regelt das Verhältnis des Behinderten-Pauschbetrags zu § 33: Der Behinderten-Pauschbetrag kann anstelle einer StErmäßigung nach § 33 geltend gemacht werden (s. Anm. 30 ff.).

**Abs. 2** bestimmt, welche Voraussetzungen ein Behinderter erfüllen muß, um den Pauschbetrag zu erhalten (s. Anm. 42 ff.).

**Abs. 3** sieht nach dem Grade der Behinderung gestaffelte Pauschbeträge vor (s. Anm. 52 ff.).

**Abs. 4** regelt die Voraussetzungen für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag (s. Anm. 60 ff.).

**Abs. 5** enthält die Regelungen zur Übertragung des einem Kinde zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags auf den Stpfl., der den Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 75 ff.) und zur Aufteilung dieser Pauschbeträge auf mehrere Stpfl. (s. Anm. 95 ff.).

**Abs. 6** regelt die Voraussetzungen für den Abzug des Pflege-Pauschbetrags von 1800 DM im Kj. (s. Anm. 110 ff.).

**Abs. 7** enthält die Ermächtigung, das Nachweisverfahren durch Rechtsverordnung zu regeln. Davon ist in § 65 EStDV Gebrauch gemacht (s. Anm. 150 ff.).

## 2

## B. Rechtsentwicklung des § 33 b

**EStG 1920 v. 29. 3. 20** (RGBl. I S. 359): In § 26 Abs. 2 war die Körperverletzung als Beispiel einer außergewöhnlichen Belastung besonders erwähnt, um die Kriegsbeschädigten in jedem Falle besonders berücksichtigen zu können (vgl. *Strutz*, Handausgabe des EStG v. 29. 3. 1920, 2. Aufl., 1920, § 26 Anm. 22 mwN).

**EStG 1925 v. 10. 8. 25** (RGBl. I S. 189): Auch in § 56 war die Körperverletzung ausdrücklich als außergewöhnliche Belastung aufgeführt (s. § 33 Anm. 2). Unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift konnten kriegs- und zivilbeschädigte ArbN sowie Kriegerwitwen auf Antrag eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags nach § 75 erlangen (vgl. *Strutz*, Komm. zum EStG, 2. Band, 1929, § 75 Anm. 12 mwN). Die Ermäßigung wurde danach nur bis zu einem Einkommen von 30 000 DM gewährt.

Der monatlich steuerfreie Lohnbetrag eines rentenberechtigten Kriegsbeschädigten (Erwerbsbeschränkung von mindestens 25 vH) erhöhte sich um den Prozentsatz der festgestellten Erwerbsbeschränkung; bei Kriegsbeschädigten mit Pflegezulage um mindestens 200 vH Für Zivilbeschädigte war eine „angemessene Erhöhung“ der steuerfreien Beträge und für Kriegerwitwen eine „wohlwollende“ Behandlung der Anträge vorgesehen. Die Prozentsätze wurden in die Steuerkarte eingetragen (vgl. z.B. RdErl. des RMdF v. 12. 12. 25, RStBl. 1926 S. 4 zu III).

**EStG 1934 v. 16. 10. 34** (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach den zu § 33 und dem dort enthaltenen Begriff der besonderen Verhältnisse (s. § 33 Anm. 2) ergangenen Veranlagungs-Richtlinien erhielten Kriegs- und Zivilbeschädigte neben Pauschbeträgen für Werbungskosten Sonderausgaben auch Pauschbeträge für besondere Aufwendungen, die nach der Minderung der Erwerbsfähigkeit gestaffelt waren; Hinterbliebene wurden wie Beschädigte mit einer MdE von 45 vH bis 55 vH behandelt (Abschn. F Ziff. 9 VR 1934). Die für Stpfl. mit Lohneinkünften getroffenen Regelungen waren auf Stpfl. mit anderen Einkünften entsprechend anwendbar. Für das LStErmäßigungsverfahren waren entsprechende Regelungen in §§ 26, 27 LStDVO v. 29. 11. 34 (RGBl. I S. 713; RStBl. S. 1489) vorgesehen. Diese Ermäßigungen wurden erstmals ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens gewährt (Abschn. F Ziff. 9 Satz 1 VR 1934).

Diese Regelungen waren auch in §§ 26 f. LStDB 1939 (RGBl. I S. 449; RStBl. S. 409) und § 26 LStDV 1949 bis 1954 enthalten und wurden in die EStR und LStR übernommen (Abschn. 213 EStR 1948; Abschn. 153 EStR 1953; Abschn. 40 LStR 1948/1954).

**StNG 1954 v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): In § 33a Abs. 6 wurde erstmals eine Ermächtigungsgrundlage für den Verordnungsgeber zur Regelung von Körperbehinderten-Pauschbeträgen aufgenommen, die auf andere Gruppen ähnlicher Fälle (wie Hinterbliebene) ausgedehnt werden konnte. Diese Ermächti-

gung wurde durch § 65 EStDV ausgefüllt, der Jahrespauschbeträge für Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen vorsah. Abschn. 194 EStR 1955 regelte die Anwendung auf ähnliche Fallgruppen, wie politisch Verfolgte und Hinterbliebene sowie erstmals auch die Übertragung des einem Kinde zustehenden aber nicht ausgenutzten Pauschbetrags auf die Eltern.

**StÄndG 1961 v. 17. 7. 61** (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444): Der Wortlaut des § 33a Abs. 6 Satz 1 wurde den Begriffen des Sozialrechts angepaßt. Mit der Neufassung des § 65 EStDV wurden die Behinderten-Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben gestrichen und die Pauschbeträge für außergewöhnliche Belastungen entsprechend erhöht.

**EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Mit § 33b wurde die bis dahin in § 65 EStDV 1971 (§ 26 LStDV) enthaltene Regelung der Körperbehinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbeträge in das EStG eingefügt. Gleichzeitig wurden die Pauschbeträge für Körperbehinderte und Blinde erhöht; der Hinterbliebenen-Pauschbetrag blieb unverändert. In § 65 EStDV wurden fortan die Nachweisvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge geregelt.

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Die Regelung zur Übertragung von Pauschbeträgen des Kindes auf den Stpfl. wurde in Abs. 5 geändert (s. Anm. 76).

**StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Weitere Änderungen der Regelung zur Übertragung der Pauschbeträge von Kindern entsprechend dem Halbteilungsgrundsatz (s. Anm. 76 und 95 ff.).

**StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85** (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735): Aufhebung der Übertragungsmöglichkeit des Behinderten-Pauschbetrags für niederländische Grenzgänger (s. Anm. 10).

**StReformG 1990 v. 25. 7. 88** (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Neben redaktionellen Änderungen zur Anpassung des Behinderten-Pauschbetrags an das **Schwerbehindertengesetz** wurde der **Pflege-Pauschbetrag** in einem neuen Abs. 6 eingeführt (s. Anm. 111). In Abs. 1 wurde auf das **Antragserfordernis** und den **Hinweis auf den Abzug ohne Kürzung um die zumutbare Belastung** verzichtet.

**WoBauFG v. 22. 12. 89** (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): In Abs. 6 Satz 2 und 3 wurde der Begriff „Behinderter“ durch den Begriff „Pflegebedürftiger“ ersetzt.

**PflegeVG v. 26. 5. 94** (BGBl. I S. 1014; BStBl. I S. 531): Neufassung des Abs. 6 (Pflege-Pauschbetrag) zur Bestimmung des Begriffs der Hilfsbedürftigkeit im Einklang mit der Neufassung des § 35 Abs. 1 BVG. In diesem Zusammenhang auch Änderung des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und Neufassung des Abs. 3 Satz 3.

Einstweilen frei.

3

## C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 33b

### I. Bedeutung des § 33b

4

**Finanzwissenschaftlich** dient § 33b wie § 33 (und die Tatbestände der §§ 33a, 33c) dem Grunde nach der Verwirklichung des **Leistungsfähigkeitsprinzips** (s. § 33 Anm. 6). Diese Abzüge sind daher keine **Steuervergünstigungen** (*Tipke*, **Steuergerechtigkeit**, Köln 1981 S. 96); diesem Plan widerspricht auch die **Antragsgebundenheit** einiger Tatbestände der Vorschrift, zB des Behinderten- und Hinterbliebenenpauschbetrags (s. § 33 Anm. 53 und § 33a Anm. 4).

StErmäßigungen für Behinderte finden sich auch in den Einkommensteuergesetzen anderer Staaten in unterschiedlicher Ausgestaltung, als Pausch- und Freibeträge durch Abzug von der Steuer oder der Bemessungsgrundlage, in Frankreich etwa zusätzlich durch Ermäßigung des Steuersatzes (im einzelnen dazu: *Mennel*, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, 1980). In Österreich wird nach § 34 öEStG der Nachweis von Aufwendungen gefordert, beim Abzug aber auf den Ansatz der zumutbaren Belastung verzichtet (s. auch § 33 Anm. 58).

**Steuersystematisch** gehören außergewöhnliche Belastungen nach § 33b, § 33, § 33a und § 33c wie die Sonderausgaben als „persönliche Abzüge“ im Bereich der Einkommensverwendung zusammen (s. § 33 Anm. 7 und § 10 Anm. 5). Die Tatbestände des § 33b dienen wie die übrigen Vorschriften zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen der Berücksichtigung aller lebensnotwendigen Aufwendungen, die nicht durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (§ 33 Anm. 7); sie sind jedoch ebensowenig wie die Generalklausel des § 33 Tarif- oder Billigkeitsvorschriften (aA *Blümich/Oepen*, § 33b Anm. 2 und *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 4; dazu § 33 Anm. 8 u. 9; s. aber Anm. 62 zum Hinterbliebenen-Pauschbetrag).

**Vereinfachungs- und Abgeltungswirkung:** Im Unterschied zu § 33 werden die in § 33b bezeichneten oder unterstellten (s. Anm. 32, 62, 77 u. 128) Aufwendungen nur in pauschalierter Form zum Abzug zugelassen. Diese Typisierungen dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Erleichterung von Nachweisen für den Stpfl. (s. auch zur Rechtsentwicklung § 33a Anm. 3). Insoweit kommt den Tatbeständen des § 33b – zum Teil wahlrechtsabhängig – auch Abgeltungswirkung zu. Konsequenterweise entfällt eine Kürzung um die zumutbare Belastung; darin liegt zugleich ein entscheidender systematischer Unterschied zwischen der Generalklausel des § 33 und den Tatbeständen der §§ 33a, 33b und 33c (vgl. § 33c Anm. 74 „*Stellungnahme*“ und *Kanzler*, FR 1986 S. 7).

S. ferner im einzelnen zur Bedeutung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags Anm. 62, der Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags und Hinterbliebenen-Pauschbetrags nach Abs. 5 Anm. 77 und des Pflege-Pauschbetrages Anm. 115.

5 Einstweilen frei.

## 6 II. Verfassungsmäßigkeit des § 33b

Die Verfassungsmäßigkeit der Tatbestände des § 33b steht grundsätzlich außer Frage, denn der Stpfl. hat das Wahlrecht, seine tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 geltend zu machen. Dies ist allerdings nur sinnvoll, wenn die Aufwendungen einschließlich einer etwa zu berücksichtigenden zumutbaren Belastung die jeweils abziehbaren Pauschbeträge übersteigen. Auch die Einräumung des Wahlrechts ist verfassungsgemäß: die wahlrechtsabhängigen Rechtsfolgen sind verhältnismäßig leicht überschaubar, so daß ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht in Betracht kommt (vgl. *Birk*, NJW 1984 S. 1326; *Raupach*, in: *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen EStRechts?, 1985 S. 112). Zur Annahme einer Hinweispflicht der FinVerw. in derartigen Fällen s. Einf. ESt. Anm. 723).

S. ferner im einzelnen zur Verfassungsmäßigkeit der Differenzierungen des Behinderten-Pauschbetrags für sog. Minderbeschädigte Anm. 46, des Hinterblieben-Pauschbetrags Anm. 62, der Übertragung dieser Pauschbeträge nach Abs. 5 Anm. 78, des Pflege-Pauschbetrags Anm. 116 und der Nachweisanforderungen des Abs. 7 iVm. § 65 EStDV Anm. 152.

7 Einstweilen frei.

## D. Geltungsbereich des § 33b

### I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

8

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 33b gilt für natürliche, unbeschr. estpfl. Personen, nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch grundsätzlich nicht für beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 1 letzter Satz). Der Behinderten-Pauschbetrag kann daher einem in Deutschland arbeitenden Stpfl. nicht für seinen im Ausland lebenden behinderten Ehegatten gewährt werden (FG Münster v. 4. 12. 73, EFG 1974 S. 230).

Zur Anwendung auf beschr. estpfl. Arbeitnehmer aus den Niederlanden s. Anm. 10. Zum Wechsel zwischen unbeschränkter und nicht unbeschränkter Steuerpflicht während des VZ s. Anm. 38 und 86; zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht im Laufe des VZ s. § 33 Anm. 14.

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 33b ist *lex specialis* zu § 33. Zum Verhältnis beider Vorschriften s. Anm. 12. Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4).

Zur Anwendung des § 33b im LStVerfahren und bei Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 22; ferner § 33 Anm. 24 und 25.

Einstweilen frei.

9

### II. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

10

**Schrifttum:** *Baranowski*, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung niederl. Grenzgänger, Herne/Berlin 1980; *Kaefer*, Modell für eine bessere Besteuerung von Grenzgängern, DB 1980 S. 2362 u. S. 2416; *ders.*, Erste Erfahrungen mit dem deutsch-niederländischen Grenzgängerabkommen, DB 1982 S. 252; *Stais*, Praxisfragen zur Einkommensbesteuerung niederl. Grenzgänger, IWB F. 5 Niederlande Gr. 2 S. 159; *Stenten*, Überlegungen zu einer gerechteren Besteuerung von sog. Grenzgängern, INF 1985 S. 508; *Zwiele*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern, Herne/Berlin 1986 S. 140–153; *Kanzler*, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988 S. 296.

**Verwaltungsanordnungen:** FinMin. NRW v. 20. 8. 86, StEK DoppBest. Niederlande Nr. 17, betr. estrechtl. (istrechtl.) Behandlung der Grenzgänger aus den Niederlanden.

Grundsätzlich findet § 33b auf beschr. Stpfl. keine Anwendung (§ 50 Abs. 1 letzter Satz). Darin liegt kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (s. § 33 Anm. 14). Zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht im Laufe des VZ s. § 33 Anm. 14.

#### Besonderheiten für Niederländische Grenzgänger:

► *Abzug des Behinderten-Pauschbetrags:* Als Ausnahme von § 50 Abs. 1 letzter Satz wird der Behinderten-Pauschbetrag auch beschr. estpfl. ArbN mit Wohnsitz in den Niederlanden gewährt. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 AGGrenzNL v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114) ist ua. auch § 33b Abs. 1 bis 3 auch dann anzuwenden, wenn die Voraussetzungen in der Person des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten des ArbN gegeben sind und dieser seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat. Zu den Voraussetzungen im einzelnen § 33 Anm. 14 u. 22.

► *Ab VZ 1986 kein Abzug des übertragbaren Behinderten-Pauschbetrags:* Bis zum VZ 1985 war auch § 33b Abs. 5 auf niederl. Grenzgänger anwendbar (§ 33 Anm. 14). Diese Übertragungsmöglichkeit wurde durch StBereinigungsG 1986 zur Anpassung an das StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 2) gestrichen (vgl. Ber. des FinAussch.,

BTD Drucks. 10/4513). Kritisch zur Aufhebung ua. auch dieser Regelung *Kanzler*, FR 1988, S. 303 f.).

► *Kein Abzug des Hinterbliebenen- und Pflege-Pauschbetrags*: Auch die übrigen Tatbestände des § 33b (Abs. 4 und Abs. 6) finden keine Anwendung auf niederl. Grenzgänger. Zu dem Erfordernis der Pflege im Inland s. Anm. 138.

11 Einstweilen frei.

## 12 E. Verhältnis des Behinderten-Pauschbetrags zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu den Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4), Werbungskosten (§ 9) und Sonderausgaben (§§ 10 ff.):** Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben nach § 33 Abs. 2 Satz 2 gilt auch für den Behinderten-Pauschbetrag (s. Anm. 30).

**Verhältnis zu § 33:** Grundsätzlich schließen Behinderten-Pauschbetrag und agB nach § 33 einander aus, denn der Abzug des Pauschbetrags wird nach Abs. 1 „anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33“ gewährt. Ausnahmeweise sind jedoch besondere Aufwendungen des Behinderten neben dem Pauschbetrag nach § 33 abziehbar (s. Anm. 35 und 39).

**Das Verhältnis zu den anderen Tatbeständen der §§ 33a bis 33c** wird von der unterschiedlichen Zielsetzung der StErmäßigungen bestimmt.

*Die Abzugsbeträge für Haushaltshilfen und Heimunterbringung* (§ 33a Abs. 3) sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag abzuziehen, s. Abschn. 100 Abs. 7 Satz 15 f. LStR). Im einzelnen dazu § 33a Anm. 264.

Wegen des Verhältnisses von *Unterhaltshöchstbetrag* (§ 33a Abs. 1) und *Ausbildungsfreibetrag* (§ 33a Abs. 2) für das behinderte Kind des Stpfl. zum *übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag* nach Abs. 5 s. Anm. 80. Zum Teil mißverständlich Abschn. 100 Abs. 7 Satz 17 LStR.

*Die übrigen Pauschbeträge des § 33b* sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag abziehbar. Dies gilt insbesondere für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag nach Abs. 4 (s. Anm. 64) und den Pflege-Pauschbetrag nach Abs. 6; ein Stpfl. mit Anspruch auf Behinderten-Pauschbetrag kann Pflegeperson (s. Anm. 128 f., 142) aber auch Pflegebedürftiger (s. Anm. 132) sein (s. auch Anm. 80). Der Abzugs- und Pauschbetrag für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 33c Abs. 1 bis 4 ist neben dem Behinderten-Pauschbetrag zu berücksichtigen. Behinderungsbedingte Kinderbetreuungskosten eines Alleinstehenden (§ 33c Abs. 1 Nr. 2) oder beider Ehegatten (§ 33c Abs. 5 Nr. 1) sind uE durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegolten, der anstelle einer StErmäßigung nach § 33 gewährt wird; Kinderbetreuungskosten *gelten* aber nach § 33c Abs. 1 „als außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33“ (s. § 33c Anm. 29).

13–15 Einstweilen frei.

## F. Zurechnung der Pauschbeträge nach § 33b

### I. Zurechnung bei Einzelveranlagung (§ 25)

16

Abzugsberechtigt ist der Stpfl., der Behinderter, Hinterbliebener oder Pflegeperson ist. Steht der Behinderten- oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind des Stpfl. zu, so kann er nach Abs. 5 auf den Stpfl. oder die Stpfl. übertragen werden, die für das Kind einen Kinderfreibetrag erhalten (s. Anm. 75 ff.).

Zur Aufteilung der Pauschbeträge zwischen Eltern des Kindes, die nicht in intakter Ehe leben, s. Anm. 95 ff. Zur Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags auf mehrere Pflegepersonen s. Anm. 142.

Einstweilen frei.

17

### II. Zurechnung bei Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1)

18

#### Getrennte Veranlagung von Ehegatten (§ 26a):

► *Rechtslage ab VZ 1990:* Nach § 26a Abs. 2 Satz 1 idF des StReformG 1990 werden die außergewöhnlichen Belastungen, ua. auch die Pauschbeträge des § 33b jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt; auf Antrag ist eine davon abweichende Aufteilung möglich (Abschn. 174a Abs. 3 EStR 1990). Die nach § 33b Abs. 5 übertragbaren Pauschbeträge werden jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt; eine davon abweichende Aufteilung ist nicht vorgesehen (§ 26a Abs. 2 Satz 2). Das Aufteilungswahlrecht nach § 33b Abs. 5 Satz 3 gilt nur für ein nicht in intakter Ehe lebendes Elternpaar (s. Anm. 98 f.).

► *Rechtslage bis VZ 1989:* Nach dem Wortlaut des § 26a Abs. 2 Satz 1 aF waren Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, „soweit sie die Summe der bei der Veranlagung jedes Ehegatten in Betracht kommenden Pauschbeträge oder Pauschalen (§ 10c) übersteigen, bis zur Höhe der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommenden Höchstbeträge je zur Hälfte bei der Veranlagung der Ehegatten“ abzuziehen, wenn nicht die Ehegatten eine andere Aufteilung beantragten. Nach der hier (Erl. zu § 26a Abs. 2 I, 1a grün) vertretenen Auffassung sind die Pauschbeträge des § 33b vorab dem Ehegatten zuzurechnen, der die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt; nach aA Halbteilung (FG Düss. v. 10. 3. 83, EFG 1983 S. 499, rkr.).

**Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26b):** Jeder – auch der einkunftslose – Ehegatte kann den Pauschbetrag in Anspruch nehmen, dessen Tatbestandsvoraussetzungen er erfüllt. Es gilt der Einheitsgedanke (s. § 26b Anm. 43 und § 33 Anm. 21).

**Besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26c):** Die Pauschbeträge sind für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln und vom jeweiligen Einkommen abzuziehen. Eine Aufteilung ist unzulässig (s. § 26c Anm. 27).

Einstweilen frei.

19

## G. Verfahrensvorschriften

20

### I. Antragserfordernis und Nachweisanforderungen

**Antragserfordernis:** Die in § 33b vorgesehenen Pauschbeträge sind nur zum Teil antragsgebunden. Das gilt für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag und die Übertragung des einem Kinde des Stpfl. zustehenden Behinderten-Pauschbetrags. Gleichwohl bedarf es auch in den anderen Fällen einer Geltendmachung durch den Stpfl.

Zum Antrag bzw. Geltendmachen beim Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 38, beim Hinterbliebenen-Pauschbetrag Anm. 90, bei den übertragbaren Pauschbeträgen nach Abs. 5 Anm. 90 und bei dem Pflege-Pauschbetrag Anm. 123.

**Nachweisanforderungen:** Abs. 7 enthält die Ermächtigung, das Nachweisverfahren durch Rechtsverordnung zu regeln. Davon ist in § 65 EStDV Gebrauch gemacht (s. Anm. 150 ff.).

Im einzelnen zu den Nachweisanforderungen beim Behinderten-Pauschbetrag, s. Anm. 150 ff. und Hinterblieben-Pauschbetrag, s. Anm. 65 und dem Pflege-Pauschbetrag, s. Anm. 123.

21 Einstweilen frei.

22

### II. Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 33b im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren

**EStVorauszahlungen:** Bei Bemessung der EStVorauszahlungen ist der Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrag stets zu berücksichtigen; dies gilt auch für die Übertragung dieser Pauschbeträge. Die 1 200 DM-Grenze des § 37 Abs. 3 Satz 4 ist auf § 33b nicht anwendbar. Zur Berücksichtigung des Pflege-Pauschbetrags s. Anm. 124.

#### LStErmäßigungsverfahren

► *Eintragung eines Freibetrags:* Nach § 39a Abs. 1 Nr. 3 werden die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene (§ 33b Abs. 1 bis 5) uneingeschränkt durch Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte berücksichtigt; anders als der Pflege-Pauschbetrag unterliegen die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene nicht der Eintragungsgrenze von 1 200 DM (bis VZ 1989 1 800 DM) nach § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG. Zur Berücksichtigung der Behinderten-Pauschbeträge im Beitrittsgebiet s. BMF v. 13. 7. 92 (BStBl. I S. 444 zu Tz. 8); zum Pflege-Pauschbetrag (Abs. 6) im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 124).

► *Anzeigepflicht des Stpfl. und Nachforderung:* Ab VZ 1990 ist § 153 Abs. 2 AO nach § 39a Abs. 4 Satz 4 nicht anzuwenden, dh., den Stpfl. trifft keine Anzeigepflicht, wenn sich die Verhältnisse nachträglich ändern. Eine Anzeigepflicht des ArbN besteht daher nur nach § 153 Abs. 1 AO bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben, die zu einer Steuerverkürzung führen können oder bereits geführt haben. In jedem Fall kann das FA eine unrichtige Eintragung ändern (§ 39a Abs. 4 Satz 1 iVm. § 164 Abs. 2 AO) und die zu wenig erhobene LSt nachfordern, wenn der Fehlbetrag 20 DM übersteigt (§ 39a Abs. 5). Im übrigen ist eine Änderung des LStAbzugs nach § 41c Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder eine Korrektur bei der ArbNVeranlagung (§ 46) möglich, wobei die Bagatellgrenze des § 39a Abs. 5 nicht gilt.

23–29 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1: Sachliche Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags

### A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 für den Abzug eines Behinderten-Pauschbetrags

#### I. Außergewöhnliche Belastungen, die einem Behinderten erwachsen

30

Dem Behinderten müssen außergewöhnliche Belastungen erwachsen, dh. zwangsläufig entstanden sein; zum Begriff „erwachsen“ s. § 33 Anm. 32.

**Behinderter** ist der in Abs. 2 näher umschriebene Stpfl. (s. Anm. 44 ff.).

„**Wegen der außergewöhnlichen Belastungen**“ wird die StErmäßigung gewährt. Die Formulierung ist uE als Rechtsgrundverweisung auf den Tatbestand des § 33 Abs. 1 zu verstehen (s. auch Anm. 128 zu der gleichlautenden Formulierung in Abs. 6 Satz 1). Dies wird bestätigt durch die Rechtsfolge des Abs. 1, wonach der Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 gewährt wird (s. Anm. 39). Dem Grunde nach sind daher außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen erforderlich, deren Entstehung der Gesetzgeber typisierend unterstellt. Aus der Verweisung auf § 33 folgt im einzelnen:

► *Die Außergewöhnlichkeit behinderungsbedingter Aufwendungen* steht außer Frage, denn es sind größere Aufwendungen, die dem Stpfl. im Vergleich zur überwiegenden Mehrzahl anderer Stpfl. iSd. § 33 Abs. 1 erwachsen (s. § 33 Anm. 30 f.). Da die Außergewöhnlichkeit von Mehraufwendungen unterstellt wird, finden die Grundsätze der Vorteilsanrechnung keine Anwendung (s. § 33 Anm. 41 ff.; anders beim Pflege-Pauschbetrag, s. Anm. 130 „Umfang der Aufwendungen“).

► *Die Zwangsläufigkeit behinderungsbedingter Aufwendungen* ist stets gegeben; es handelt sich um einen typischen Fall der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (§ 33 Anm. 189).

► *Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben* (§ 33 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz) findet Anwendung. Diese Aufwendungen werden nicht durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegolten und sind daher zusätzlich abziehbar, im Falle bestehender Abzugsverbote aber auch nicht als agB zu berücksichtigen (dazu § 33 Anm. 200 ff. und Anm. 300 „Umbaumaßnahmen“).

Im Ergebnis glA *Arnold in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 40, jedoch ohne Begründung; nach *FinVerw.* werden Werbungskosten und Sonderausgaben, „die infolge einer Behinderung entstehen, durch die Pauschbeträge nicht abgegolten“ (Abschn. 100/194 Abs. 7 letzter Satz EStR/ LStR). UE unklar, da Werbungskosten stets beruflich veranlaßt sind und auch behinderungsbedingte Sonderausgaben von § 10 erfaßt werden, wenn sie dem Katalog dieser Vorschrift unterfallen. Sollten die EStR/LStR (aaO) sich allerdings auf das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz beziehen, dann fehlt der Hinweis auf die Betriebsausgaben.

Zum Umfang der Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags im übrigen s. Anm. 32 f.

Einstweilen frei.

31

## II. „Unmittelbar infolge“ der Behinderung erwachsene außergewöhnliche Belastungen

### 32 1. Begriff der unmittelbar behinderungsbedingten Aufwendungen

Der Behinderten-Pauschbetrag gilt die unmittelbar infolge der Behinderung erwachsenen außergewöhnlichen Belastungen ab. Nur diese Aufwendungen werden „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 durch Abzug des Pauschbetrags berücksichtigt (s. auch Anm. 39).

**Unmittelbar infolge der Behinderung erwachsene außergewöhnliche Belastungen** sind nur die laufenden und typischen Mehraufwendungen des Stpfl. Andererseits scheidet mittelbar infolge der Behinderung erwachsene agB nach dem Wortlaut des Abs. 1 aus, auch wenn es sich um laufende und typische behinderungsbedingte Aufwendungen handeln sollte. Nur laufende und typische behinderungsbedingte Aufwendungen werden von der Pauschalierung erfaßt, denn atypische, unregelmäßige, außerordentliche oder ungewöhnliche Kosten entziehen sich wegen ihrer Einmaligkeit der Typisierung des Abs. 1 (BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275).

StRspr. BFH III R 95/85 aaO mit Anm. *Kanzler*, KFR 1988 S. 173; BFH v. 30. 11. 66 VI 313/64, BStBl. III 1967 S. 457; BFH v. 28. 2. 68 VI R 192/67, BStBl. II S. 437 und BFH v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104, beide betr. Diätkosten sowie die Rspr. zu den Kfz-Kosten Körperhinderter. GLA die FinVerw (Abschn. 100/194 Abs. 7 LStR/EStR) und das Schrifttum: *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 38; *Blümich/Oepfen*, § 33b Rz. 25; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 13; *Schmidt/Glanegger* XI. § 33b Anm. 3; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Meincke*, § 33b Rz. 10.

**Laufende und typische Mehraufwendungen:** Der Begriff „laufend“ setzt, bezogen auf den jeweiligen VZ, regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen voraus (BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275), dh. Aufwendungen, die mehrfach im Jahr, also monatlich, in geringerem oder aber weiterem zeitlichen Abstand anfallen. „Typische“ behinderungsbedingte Aufwendungen, dh. für die Behinderung „kennzeichnende“ oder „charakteristische“ Aufwendungen, erfordern einen gewissen Bezug zu der jeweils vorliegenden Behinderung (a. V., HFR 1988 S. 277; *Kanzler*, KFR 1988 S. 173; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 13).

**Stellungnahme:** Die Rspr. zur Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags führt zu einem Nebeneinander von Pauschbetrag und Abzug tatsächlicher Aufwendungen, die dem Vereinfachungszweck entgegensteht und deshalb in der Vergangenheit auch immer zu Rechtsstreitigkeiten geführt hat. Von Billigkeitserwägungen und der Einsicht bestimmt, die Pauschbeträge seien unzureichend bemessen, folgt diese Rspr. zwar unausgesprochen den zur Abgeltungswirkung des Unterhaltshöchstbetrags und des Ausbildungsfreibetrags entwickelten Grundsätzen (s. § 33a Anm. 38 u. 196). Dies ist jedoch nicht zwingend, weil den Behinderten nicht das Abzugsverbot des § 33a Abs. 5 trifft (s. § 33a Anm. 400); er hat vielmehr ein Wahlrecht, die ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen auch nach § 33 als agB geltend zu machen (s. Anm. 39). Dieses Wahlrecht steht uE auch der Beanstandung realitätsferner Pauschbeträge entgegen (aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 39).

UE ist die Auslegung des Begriffs der unmittelbar behinderungsbedingten Aufwendungen durch die Rspr. daher nicht zwingend, denn auch außerordentliche Aufwendungen können unmittelbar behinderungsbedingt erwachsen. Sie ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht geboten, so daß einer klarstellenden

Gesetzesänderung nichts im Wege stünde. S. auch die Kritik zum Abzug behinderungsbedingter Kfz-Kosten; § 33 Anm. 84 ff.).

Einstweilen frei.

33

## 2. Einzelfälle laufender und typischer Aufwendungen

34

**Laufende und typische Mehraufwendungen** iSd. Abs. 1 sind danach Ausgaben für Hilfeleistungen, Medikamente, Wäsche, Stärkungsmittel sowie Erholung usw. (BFH v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104), laufende Kosten für die Heimdialyse (OFD Frankfurt v. 9. 4. 85, StEK EStG § 33 R. 38, danach allerdings zusätzlicher Abzug nach § 33 für die den Behinderten-Pauschbetrag übersteigenden Ausgaben; uE gegen das Gesetz), laufende Aufwendungen eines Blinden für den Unterhalt (Futter- und Pflegekosten) nicht die Anschaffung (s. Anm. 35) eines Blindenhunds (glA FG München v. 16. 11. 84, EFG 1985 S. 390, rkr., mit Anm. E. Schmidt, FR 1986 S. 35; aA Arndt in Kirchhof/Söhn, § 33 Rz. C 63 *Blindenhund*) oder für Schrifttum in Braille (vgl. Kanzler, KFR 1988 S. 173) schließlich Kfz-Kosten gehbehinderter Stpfl., die nach hM wohl aber nicht als unmittelbar behinderungsbedingte Aufwendungen anzusehen sind (vgl. BFH v. 17. 12. 65 VI 297/65 U, BStBl. III 1966 S. 208 und v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275 „zusätzliche Krankheitskosten“; s. auch Anm. 35).

**Kosten einer Heimunterbringung** des Behinderten in einer Pflegeanstalt werden ebenfalls als laufende und typische Mehraufwendungen iSd. Abs. 1 behandelt.

BFH v. 10. 5. 68 VI R 291/67, BStBl. II S. 647; BFH v. 14. 11. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 130 jeweils betr. übertragenen Pauschbetrag des behinderten Kinds und Hess. FG v. 23. 6. 77, EFG 1978 S. 20, rkr., betr. Heimunterbringung des Kindes während der Kur seiner Eltern. Ob der Behinderten-Pauschbetrag auch behinderungsbedingte Unterbringungskosten in einem Altenwohnheim oder Seniorenwohnstift abgilt, hat der BFH in einem Fall offengelassen, in dem es sich um eindeutige Lebensführungskosten handelt hat (BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418). S. auch Abschn. 93/187 Abs. 1 LStR/ESTR zum Abzug derartiger Aufwendungen nach § 33 unter Anrechnung der Kosten für hauswirtschaftliche Dienstleistungen (s. § 33 Anm. 300 *Pflege- und Pflegeheimkosten*).

**Umzugskosten** eines geh- und stehbehinderten Stpfl. in eine Erdgeschoßwohnung werden durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegolten (Schl.-Holst. FG v. 26. 7. 72, EFG 1972 S. 540, best. EFG 1975 S. 293 durch BFH v. 24. 1. 75 VI R 164/72 n.v.); uE unzutreffend, da weder laufende noch typische, sondern einmalige, außerordentliche Kosten (s. auch Anm. 35 und § 33 Anm. 300 „*Umzugskosten*“).

**Verpflegungsmehraufwand:** Behinderungsbedingte Diätkosten bei chronischem Leber-, Magen- oder Nierenleiden werden vom Behinderten-Pauschbetrag erfaßt (BFH v. 28. 2. 68 VI R 192/67, BStBl. II S. 437 und v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104), führen aber wegen des Abzugsverbots nach § 33 Abs. 2 Satz 3 (s. § 33 Anm. 208 f.) auch dann nicht zu einer StErmäßigung, wenn der Stpfl. sein Wahlrecht auf Abzug von agB ausübt (s. Anm. 39).

## 3. Besondere, neben dem Behinderten-Pauschbetrag abziehbare Aufwendungen

35

Neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB nach § 33 abziehbar sind alle, auch behinderungsbedingten Aufwendungen, die weder als laufende noch typische Mehraufwendungen anfallen, also alle einmaligen, atypischen, außerordentlichen

oder ungewöhnlichen Kosten und mittelbar behinderungsbedingte Aufwendungen, deren Abzug nach § 33 ausnahmsweise zugelassen wird (s. § 33 Anm. 96 f.).

**Keine laufenden und typischen Mehraufwendungen** sind danach die (auch behinderungsbedingten) Kosten einer alljährlich durchgeführten *Heilkur* (BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275), eines *Krankenhausaufenthalts mit Operation* (BFH v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104).

**Mittelbar behinderungsbedingte Aufwendungen** sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33 als agB abziehbar auch wenn es sich um laufende oder typische Kosten handelt. Dazu gehören die den begrenzten SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 übersteigenden *Kosten des Privatschulbesuchs* eines behinderten (contergangeschädigten) Kindes (§ 33 Anm. 300 „Privatschulbesuch“; Abschn. 186/92 Abs. 4 Sätze 2–4 EStR/LStR; s. auch BFH v. 26. 6. 92 III R 8/91 und III R 83/91, BFHE 169 S. 37 und 43), sowie die nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren *Anschaffungskosten eines Blindenführbunds* (aA FG München v. 16. 11. 84, EFG 1985 S. 390, rkr., mit Anm. E. Schmidt, FR 1986 S. 35; anders jedoch die laufenden Unterhaltskosten; s. Anm. 34).

► *Kraftfahrzeugkosten Körperbehinderter* werden in angemessenem Umfang als zusätzliche Krankheitskosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB unter der Voraussetzung zum Abzug zugelassen, daß der Stpfl. einen Grad der Behinderung (GdB) von mindestens 80 vH hat; bei einem GdB von mindestens 70 vH aber weniger als 80 vH muß eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr (Geh- und Stehbehinderung) vorliegen (Abschn. 100/194 Abs. 7 Sätze 6 ff. LStR/EStR).

Der Nachweis der Geh- und Stehbehinderung ist durch behördliche Bescheinigung zu führen, es sei denn der Behindertenausweis enthält das Merkzeichen „G“. Als angemessen wird ein Aufwand für Privatfahrten von 3000 km jährlich bei einem km-Satz von 0,52 DM (ab 1. 10. 91; 0,42 DM ab 1. 12. 82 und davor 0,36 DM) anerkannt (Abschn. 100 Abs. 7 LStR 1992). Bei außergewöhnlicher Gehbehinderung (Merkzeichen „aG“ im Ausweis) sind grundsätzlich alle angemessenen Kfz-Aufwendungen, auch Unfallkosten, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, als agB abziehbar (zuletzt BFH v. 15. 11. 91 III R 30/88, BStBl. II 1992 S. 179 mit kritischer Anm. Kanzler, FR 1992 S. 115 und BFH v. 2. 10. 92 III R 63/91, FR 1993 S. 165; ebenso Abschn. 100/194 Abs. 7 Satz 11 LStR/EStR). Entsprechendes gilt für den übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag des Kindes für die Fahrten an denen der Behinderte selbst teilgenommen hat (Abschn. 100/194 Abs. 7 Satz 12 LStR/EStR). Im einzelnen dazu und zur Kritik am Abzug dieser Aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. § 33 Anm. 84 ff.

► *Weitere Kfz-Kosten*: Zu den zusätzlich zum Behinderten-Pauschbetrag abziehbar Kraftfahrzeugkosten Körperbehinderter gehören ferner die Aufwendungen für eine *behindertengerechte Umrüstung des Pkw* (Nds. FG v. 6. 11. 91, EFG 1992 S. 341, rkr.), nicht jedoch die Anschaffungskosten für das Fahrzeug selbst (*Leu*, DStZ 1991 S. 592).

Anders möglicherweise für unfallbedingte Wiederbeschaffungskosten (vgl. *Kanzler*, FR 1992 S. 115 unter Hinweis auf BFH v. 15. 11. 91 III R 30/88, BStBl. II 1992 S. 179). Ob die Anschaffungskosten im Wege einer AfA Berücksichtigung finden, wenn der Stpfl. seine tatsächlich entstandenen Aufwendungen geltend macht, ist umstritten (ablehnend *Leu* aaO; aA wohl *Kubesch*, DStZ 1988 S. 100).

► *Private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel*, insbesondere *Taxi-Kosten* uE auch *Flugkosten* sind unter den gleichen Voraussetzungen wie Kfz-Kosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei entsprechendem Nachweis oder Glaubhaftmachung abziehbar; zusätzlich geltend gemachte Kfz-Kosten sind dann durch Minderung der jährlichen Fahrleistung von 3000 km entsprechend zu kürzen (Abschn. 100/194 Abs. 7 Satz 113 LStR/EStR).

► *Wohnungskosten* sind als sog. mittelbare Krankheitskosten nicht durch den Ansatz des Behinderten-Pauschbetrags abgegolten. Dazu gehören die Kosten für den *Umzug eines geb- und stehbehinderten Stpfl.* in eine Erdgeschoßwohnung (aA Schl.-Holst. FG v. 26. 7. 72, EFG 1972 S. 540, best. EFG 1975 S. 293 durch BFH v. 24. 1. 75 VI R 164/72 n.v.); uE unzutreffend, da weder laufende noch typische, sondern einmalige, außerordentliche Kosten (s. auch Anm. 34; aA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 39), Abfindungszahlungen, die ein beinamputierten Mieter dem Wohnungseigentümer leistet, damit dieser in den behinderungsgerechten Umbau des Bades einwilligt (FG Ba.-Württ./Freib. v. 29. 1. 87, EFG 1987 S. 245, rkt.), und die behinderungsbedingten *Kosten der Führung eines zweiten Haushalts*, die jedoch mangels Zwangsläufigkeit von einem Abzug nach § 33 ausgeschlossen sein können (FG Nürnb. v. 21. 2. 92, EFG 1992 S. 399).

Einstweilen frei.

36, 37

## B. Rechtsfolge des Abs.1: Abzug eines Pauschbetrags nach Abs. 3 anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33

### I. Abzug des geltend gemachten Behinderten-Pauschbetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte 38

Der Stpfl. kann einen Pauschbetrag in Höhe der in Abs. 3 vorgesehenen Beträge anstelle einer StErmäßigung nach § 33 ohne Abzug einer zumutbaren Belastung geltend machen.

**Geltend machen des Behinderten-Pauschbetrags:** Bis zum VZ 1989 galt ein Antragsfordernis, das mit StReformG 1990 (s. Anm. 2) durch die Formulierung „geltend machen“ ersetzt wurde. Dadurch „wird das Erfordernis eines formellen Antrags als rechtsbegründender Akt vermieden, aber dennoch ein entsprechendes Tätigwerden des Steuerpflichtigen verlangt“ (BTDrucks. 11/2157 S. 151). UE hat dies für die Praxis zweifache Bedeutung: Der einmalige Nachweis der Tatbestandsvoraussetzungen für den Behinderten-Pauschbetrag reicht aus, die StErmäßigung auch für künftige VZ und von Amts wegen zu gewähren. Schlägt ein Antrag auf Abzug behinderungsbedingter agB nach § 33 fehl (zB verspäteter Antrag; s. § 33 Anm. 53), so ist von Amts (oder Gerichts) wegen jedenfalls der Behinderten-Pauschbetrag abzuziehen. Zum fehlenden Antragserfordernis s. auch Anm. 123.

**Daß der Abzug ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) erfolgt,** war bis zum VZ 1989 ausdrücklich im Gesetz geregelt (s. Anm. 2). Der Fortfall dieser Formulierung ist ohne materielle rechtliche Bedeutung, denn die Aufwendungen iSd. §§ 33a, 33b und 33c sind im Rahmen der Frei- und Höchstbeträge auch bisher schon aus gesetzessystematischen Gründen in voller Höhe abgezogen worden (s. § 33c Anm. 74 „*Stellungnahme*“; ferner *Kanzler*, FR 1986 S. 7).

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Der Behinderten-Pauschbetrag wird, wie alle außergewöhnlichen Belastungen, nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

Zur Reihenfolge des Abzugs s. § 33 Anm. 55 und zum Abzug bei Ehegatten s. Anm. 18. Zum Abzug als Jahresbetrag s. Anm. 54.

39

## II. Abzug anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33

Nur die unmittelbar infolge der Behinderung erwachsenen außergewöhnlichen Belastungen werden „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 durch Abzug des Behinderten-Pauschbetrags berücksichtigt (s. Anm. 32 f.).

**Wahlrecht auf Abzug des Pauschbetrags oder der tatsächlich entstandenen Aufwendungen:** Soweit die Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags reicht, steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, anstelle des Pauschbetrags auch die tatsächlich entstandenen Aufwendungen abzuziehen. Dazu ist ein Antrag iSd. § 33 Abs. 1 erforderlich (s. Anm. 53), die Aufwendungen sind glaubhaft zu machen oder nachzuweisen und um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) sowie etwaige Ausgleichsleistungen zu mindern (Vorteilsanrechnung; s. § 33 Anm. 41 ff.). Der Behinderten-Pauschbetrag ist dagegen nur geltend zu machen (s. Anm. 38). Der Stpfl. muß das Wahlrecht für seine gesamten behinderungsbedingten Aufwendungen ausüben (BFH v. 30. 11. 66 VI 313/64, BStBl. III 1967 S. 457 zu 4). UE kann das Wahlrecht allerdings für Ehegatten oder ein Kind des Stpfl. unterschiedlich ausgeübt werden (s. auch Anm. 86 zur Ausübung des Wahlrechts durch das Kind).

**Ein zusätzlicher Abzug behinderungsbedingter Aufwendungen,** die nicht vom Behinderten-Pauschbetrag erfaßt sind, ist neben dem Pauschbetrag zulässig (s. Anm. 35).

40, 41 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Persönliche Voraussetzungen des Behinderten- Pauschbetrags

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

42

#### I. Überblick zu Abs. 2

**Überblick:** Abs. 2 bestimmt, wer als Behinderter die Pauschbeträge des Abs. 3 beanspruchen kann. Dabei werden zwei Hauptgruppen unterschieden:

- Behinderte, deren Grad der Behinderung (GdB) auf mindestens 50 festgestellt ist, sog. Schwerbehinderte (Nr. 1; s. Anm. 45) und
- Behinderte, deren GdB auf weniger als 50, aber mindestens auf 25 festgestellt ist und die weiteren Voraussetzungen erfüllen, sog. Minderbehinderte (Nr. 2 a und b; s. Anm. 46 ff.).

43

### II. Sozialrechtliche Grundlagen des Behindertenbegriffs

Die Regelungen zum Behinderten-Pauschbetrag stehen von jeher in Bezug zu den sozialrechtlichen Vorschriften des Behindertenrechts (früher des Schwerbeschädigtengesetzes). Allerdings wurden die Begriffe der Abs. 1 bis 3 erst durch StReformG 1990 der Terminologie des Schwerbehindertengesetzes 1986 angeglichen (s. Anm. 2). Die sozialrechtlichen Feststellungen sind Grundlagenbescheide

iSd. § 171 Abs. 10 AO (BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245; s. auch Anm. 44).

**Finaler Begriff der Behinderung:** Das neue Behindertenrecht hat den kausalen Begriff der Behinderung zugunsten eines finalen Begriffs aufgegeben. Die Hilfen des Gesetzes sind danach nicht mehr von einer bestimmten Ursache der Behinderung, sondern allein von der Tatsache und dem Ausmaß der Behinderung abhängig (vgl. *Cramer*, SchwBG, 4. Aufl. 1992, Einf. B.I.). Dementsprechend ersetzte das StReformG 1990 den Begriff „Körperbehinderter“ durch die umfassende Bezeichnung „Behinderter“.

**Die Behinderung iSd. Schwerbehindertenrechts** ist in § 3 SchwbG definiert, der auch Bestimmungen über den Grad der Behinderung trifft. Weitere Regelungen enthält § 4 SchwbG zur Feststellung der Behinderung und ihrem Nachweis. Die §§ 3 und 4 SchwbG idF. v. 26. 8. 86 (BGBl. I S. 1421, 1550 mit ÄndG) lauten wie folgt:

### § 3 Behinderung

- (1) Behinderung im Sinne dieses Gesetzes ist die Auswirkung einer nicht nur vorübergehenden Funktionsbeeinträchtigung, die auf einem regelwidrigen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand beruht. Regelwidrig ist der Zustand, der von dem für das Lebensalter typischen abweicht. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Zeitraum von mehr als 6 Monaten. Bei mehreren sich gegenseitig beeinflussenden Funktionsbeeinträchtigungen ist deren Gesamtauswirkung maßgeblich.
- (2) Die Auswirkung der Funktionsbeeinträchtigung ist als Grad der Behinderung (GdB), nach Zehnergraden abgestuft, von 20 bis 100 festzustellen.
- (3) Für den Grad der Behinderung gelten die im Rahmen des § 30 Abs. 1 des Bundesversorgungsgesetzes festgelegten Maßstäbe entsprechend.

### § 4 Feststellung der Behinderung, Ausweise

- (1) Auf Antrag des Behinderten stellen die für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden das Vorliegen einer Behinderung und den Grad der Behinderung fest. Das Gesetz über das Verwaltungsverfahren der Kriegsopferversorgung ist entsprechend anzuwenden, soweit nicht das Sozialgesetzbuch Anwendung findet.
- (2) Eine Feststellung nach Absatz 1 ist nicht zu treffen, wenn eine Feststellung über das Vorliegen einer Behinderung und den Grad einer auf ihr beruhenden Minderung der Erwerbsfähigkeit schon in einem Rentenbescheid, einer entsprechenden Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidung oder einer vorläufigen Bescheinigung der für diese Entscheidungen zuständigen Dienststellen getroffen worden ist, es sei denn, daß der Behinderte ein Interesse an anderweitiger Feststellung nach Absatz 1 glaubhaft macht. Eine Feststellung nach Satz 1 gilt zugleich als Feststellung des Grades der Behinderung.
- (3) Liegen mehrere Funktionsbeeinträchtigungen vor, so ist der Grad der Behinderung nach den Auswirkungen der Funktionsbeeinträchtigungen in ihrer Gesamtheit unter Berücksichtigung ihrer wechselseitigen Beziehungen festzustellen. Für diese Entscheidung gilt Absatz 1, es sei denn, daß in einer Entscheidung nach Absatz 2 eine Gesamtbeurteilung bereits getroffen worden ist.
- (4) Sind neben dem Vorliegen der Behinderung weitere gesundheitliche Merkmale Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen, so treffen die für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden die erforderlichen Feststellungen im Verfahren nach Absatz 1.
- (5) Auf Antrag des Behinderten stellen die für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden auf Grund einer Feststellung nach den Absätzen 1, 2, 3 oder 4 einen Ausweis über die Eigenschaft als Schwerbehinderter, den Grad der Behinderung sowie im Falle des Absatzes 4 über weitere

gesundheitliche Merkmale aus. Der Ausweis dient dem Nachweis für die Inanspruchnahme von Rechten und Nachteilsausgleichen, die Schwerbehinderten nach diesem Gesetz oder nach anderen Vorschriften zustehen. Die Gültigkeitsdauer des Ausweises ist zu befristen. Er ist einzuziehen, sobald der gesetzliche Schutz Schwerbehinderter erloschen ist; im übrigen ist er zu berichtigen, sobald eine Neufeststellung unanfechtbar geworden ist. Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates nähere Vorschriften über die Gestaltung der Ausweise, ihre Gültigkeitsdauer und das Verwaltungsverfahren zu erlassen.

(6) Für die Streitigkeiten über Feststellungen nach den Absätzen 1 und 4 und die Ausstellung, Berichtigung und Einziehung der Ausweise nach Absatz 5 ist der Rechtsweg zu den Gerichten der Sozialgerichtsbarkeit gegeben. Soweit das Sozialgerichtsgesetz besondere Vorschriften für die Kriegsopferversorgung enthält, gelten diese mit Ausnahme des § 78 Abs. 2 und des § 148 des Sozialgerichtsgesetzes auch für Streitigkeiten nach Satz 1.

**Der Begriff „Körperbehinderung“** in § 33b aF war auch schon vor Inkrafttreten des StReformG 1990 auf Fälle geistiger und seelischer Regelwidrigkeiten anwendbar (BFH v. 30. 11. 66 VI 313/64, BStBl. III 1967 S. 457; Abschn. 100/194 Abs. 1 Satz 2 LStR/ESTR).

**Alterstypische Funktionsbeeinträchtigungen** (zB bei älteren Menschen oder Kleinkindern) begründen keinen regelwidrigen Zustand iSd. § 3 Abs. 1 SchwbG; sie führen daher nicht zur Feststellung einer Behinderung und zur Gewährung des Behinderten-Pauschetrags (BFH v. 26. 1. 79 VI R 107/76, BStBl. II S. 260 betr. ein mit schweren Mißbildungen geborenes und wenige Tage später verstorbene Kind). Zu dem bis VZ 1989 geltenden Abzugsverbot bei alterstypischen Behinderungen nach Abs. 3 Satz 1 aF und zum Merkmal der Dauer der Funktionsbeeinträchtigung s. Anm. 52.

## B. Begriff des Behinderten und Feststellung des Grads der Behinderung nach Abs. 2

### 44 I. Gemeinsame Voraussetzungen: Feststellung der Behinderung

Der jeweilige Grad der Behinderung – GdB – (bis zum VZ 1989 im EStG noch als Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit – MdE – bezeichnet) muß nach Abs. 2 festgestellt sein. Bescheide, die nur das Vorliegen einer Behinderung feststellen und nicht zugleich auch eine Feststellung zum GdB treffen, sind unzulässig (Ber. zum SchwbÄndG, BTDrucks. 10/5701 S. 9).

**Grad der Behinderung:** Die Auswirkung der Funktionsbeeinträchtigung (s. Anm. 43) ist nach § 3 Abs. 2 SchwbG als Grad der Behinderung (GdB) festzustellen. Dieser Begriff ist an die Stelle des bis zum 31. 7. 86 geltenden Begriffs „Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit“ (MdE) getreten. Der Begriff MdE war mißverständlich, weil er entgegen seinem Wortlaut nichts über die Leistungsfähigkeit des Behinderten in seinem Beruf aussagte (vgl. *Cramer*, SchwbG, 4. Aufl. 1992, § 3 Rdz. 10). Die GdB werden in 10er Graden festgestellt, sodaß der geringstmögliche GdB 10 ist; förmlich festgestellt werden aber nur Behinderungen von mindestens 20 (§ 3 Abs. 2 SchwbG).

Die einzelnen MdE-Grade für die verschiedenartigen Behinderungen, die ab 1. 8. 86 als GdB fortgelten, sind auf S. 40 ff. der vom BMA zuletzt 1983 herausgegebenen „Anhaltspunkte für die ärztliche Gutachtertätigkeit im sozialen Entschädigungsrecht und nach dem Schwerbehindertengesetz“ (s. *Großmann* ua., Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehin-

derengesetz, 1992, Anhang 6 S. 1562 ff.) aufgeführt. Die Rechtsnatur dieser Anhaltspunkte, die sich aus VerwVorschriften zu § 30 BVG ableiten (§ 3 Abs. 3 SchwbG), ist zweifelhaft (vgl. BSG v. 29. 8. 90 9a/9 RVs 7/89, Sozialgerichtsbarkeit 1991, 227 mit Anm.). Soweit die Anhaltspunkte für einzelne Behinderungen noch Fünferwerte ausweisen, sind diese durch die Feststellungsbehörde nach den tatsächlichen Verhältnissen auf- oder abzurunden; eine schematische Aufrundung der 5er-Werte entsprechend § 31 Abs. 2 BVG ist unzulässig (*Cramer*, SchwBG, 4. Aufl. 1992, § 3 Rdz. 11 mwN). S. auch Anm. 54. Zum Merkmal der Dauer der Funktionsbeeinträchtigung s. Anm. 52 und zur Anerkennung der „Beschädigten-Stufen“ der ehemaligen DDR im Beitrittsgebiet s. Anm. 54.

**Bei mehreren Behinderungen** des Stpfl., dh. mehreren sich gegenseitig beeinflussenden Funktionsbeeinträchtigungen (zB Kriegs- und Unfallbeschädigung), ist deren Gesamtauswirkung maßgeblich (§§ 3 Abs. 1 Satz 4, 4 Abs. 3 SchwbG). Es wird ein einheitlicher GdB im Wege einer Gesamtbeurteilung und nicht einer Zusammenrechnung einzelner Grade festgestellt (*Cramer*, SchwBG, 4. Aufl. 1992, § 4 Rdnr. 13 mwN). Die Frage, ob diesem Stpfl. mehrere oder eigens erhöhte Behinderten-Pauschbeträge (so *Renus*, BB 1968 S. 696) zu gewähren sind, kann sich daher nicht stellen (aA *Arnold* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 26; *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 17; Abschn. 194 Abs. 3 EStR bis 1987).

**Feststellung des Grads der Behinderung:** Nach Abs. 2 muß der GdB festgestellt sein. Maßgebend ist danach die Feststellung der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde (s. auch Abs. 7 iVm. § 65 EStDV; im einzelnen dazu Anm. 150 ff.). Nach § 4 Abs. 1 SchwbG ist ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen, das sich im wesentlichen nach den Bestimmungen des SGB X richtet und mit einem Feststellungsbescheid abgeschlossen wird. Ein besonderes Feststellungsinteresse ist nach § 4 Abs. 2 SchwbG geltend zu machen, wenn sich die Feststellung über das Vorliegen einer Behinderung bereits aus einem Rentenbescheid oder einer entsprechenden Verwaltungs- bzw. Gerichtsentscheidung ergibt. Zur Anfechtung und Änderung der Feststellungen nach dem SchwbG s. *Horlemann*, DStZ 1982 S. 469).

Zum Merkmal der Dauer der Funktionsbeeinträchtigung s. Anm. 52 und zur Anerkennung der „Beschädigten-Stufen“ der ehemaligen DDR im Beitrittsgebiet s. Anm. 54.

**Bindungswirkung des Feststellungsbescheids der zuständigen Behörde und rückwirkende Anerkennung:** Die nach § 4 Abs. 1 SchwbG zu erlassenden Feststellungsbescheide sind Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO, deren Erlaß oder Änderung auch zur Anpassung bereits bestandskräftiger Folgebescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führt (BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245; BFH v. 22. 2. 91 III R 35/87, BStBl. II S. 717). Dies gilt auch, wenn der Behinderten-Pauschbetrag erst nach Eintritt der Bestandskraft geltend gemacht wird (BFH III R 204/81 aaO betr. Antrag nach § 33b aF; glA Abschn. 100/194 Abs. 8 LStR/ESTR unter Hinweis auf BFH v. 18. 4. 80 III R 34/78, BStBl. II S. 682 betr. Anerkennungsbescheid nach II. WoBauG). Die Änderung ist für alle Kj. vorzunehmen, auf die sich Grundlagenbescheid erstreckt (LStR/ESTR aaO).

## II. Begriff des Behinderten nach Abs. 2

### 1. Schwerbehinderte (Abs. 2 Nr. 1)

45

Behinderte, deren GdB auf mindestens 50 festgestellt ist, erhalten die Pauschbeträge des Abs. 3 (von 1110 DM bis 2760 DM oder den erhöhten Pauschbetrag) ohne Einschränkung. Sie müssen weder eine Rente beziehen, noch muß die

Behinderung äußerlich erkennbar sein oder auf einer typischen Berufskrankheit beruhen. Zum Nachweis der Behinderung s. Anm. 150 ff.

**Der Begriff „Schwerbehinderter“** ergibt sich nicht aus Abs. 2 Nr. 1. Schwerbehinderte iSd. SchwbG sind nach § 1 SchwbG Personen mit einem GdB von wenigstens 50 mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Beschäftigung im Inland (s. auch § 32 Anm. 151 zum Wortlaut des § 1 SchwbG).

Zu den Schwerbehinderten gehören etwa Stpfl. oder ihre Kinder, die unheilbar krank oder im Endstadium pflegebedürftig sind (BFH v. 30. 11. 66 VI 313/64, BStBl. III 1967 S. 457), von Geburt an gehörlose Kinder oder solche, die an Hämophilie (Bluterkrankheit), Mucopolysaccharidose und Mucoviscidose leiden; contergangeschädigte Kinder und Drogenabhängige (vgl. *Klöckner*, DB 1983 Beil. Nr. 16/83 S. 5).

## 2. Leicht- oder Minderbehinderte (Abs. 2 Nr. 2)

### 46 a) Vorbemerkung

Bei Behinderten mit einem GdB von weniger als 50 aber mindestens 25 (Minderbehinderten) ist danach zu unterscheiden, ob sie Versorgungsansprüche nach dem Versorgungsrecht oder entsprechenden Bestimmungen haben oder nicht. In Betracht kommen nur Stpfl. mit einem GdB von 30 oder 40 (s. Anm. 54 „*Umrechnung von Fünfer- in Zehnergrade*“). Es handelt sich dabei um die nach § 2 SchwbG den Schwerbehinderten des § 1 SchwbG gleichgestellten Personen (s. auch § 32 Anm. 151 zum Wortlaut der §§ 1 und 2 SchwbG).

**Die Verfassungsmäßigkeit der Differenzierungen durch die Regelungen des Abs. 2 Nr. 2** ist wiederholt in Zweifel gezogen worden (vgl. FG Berlin v. 15. 11. 68, EFG 1969 S. 241, aufgeh. durch BFH v. 10. 3. 72 VI R 23/69, n.v., EFG 1972 S. 321; *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz.B 19). UE keine Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), da die Differenzierungen aus sachlichen Gründen gerechtfertigt sind. Der Gesetzgeber konnte typisierend davon ausgehen, daß bei äußerlich erkennbaren und auf einer Berufskrankheit beruhenden Leiden Mehraufwendungen in größerem Umfang anfallen als in anderen Fällen (BFH VI R 23/69 aaO). Im übrigen bleibt der Abzug nach § 33 (s. auch BFH v. 29. 10. 63 VI 196/63 U, BStBl. III 1964 S. 34; glA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 14; *Schmidt/Glanegger* XI. § 33b Anm. 2).

Der Verfassung läßt sich nicht entnehmen, daß der Gesetzgeber verpflichtet wäre, den Stpfl. „durch Gewährung großzügiger Pauschalen von jeglichem Nachweis freizustellen (BVerfG v. 22. 10. 86 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4 betr. die Übertragungsregelung des Abs. 5).

### 47 b) Rentenberechtigte Minderbehinderte (Nr. 2 a)

Stehen dem Stpfl. wegen seiner Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten oder laufende Bezüge zu, so erhält er nach Abs. 2 Nr. 2a den Pauschbetrag von 600 DM, 840 DM (s. Anm. 52f.) oder von 7 200 DM (s. Anm. 55 ff.), und zwar auch dann, wenn das Recht auf Bezüge ruht (zB nach § 65 BVG) oder der Anspruch auf Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist (zB nach §§ 72 ff. BVG; s. schon RFH v. 3. 11. 38 IV 116/38, RStBl. 1939 S. 170). Zum Nachweis der Behinderteneigenschaft nach Abs. 2 Nr. 2a s. Anm. 150.

**Nach gesetzlichen Vorschriften stehen dem Behinderten Renten oder andere Bezüge zu** als Kriegs- und Kriegsfolgenbeschädigtem (§§ 1, 29 ff. BVG) oder Wehrdienstbeschädigtem (§§ 80 ff. Soldatenversorgungsgesetz – SVG – idF. v. 5. 3. 87, BGBl. I S. 842 mit Änderungen iVm. den Bestimmungen des BVG);

Rente oder andere Bezüge erhalten ferner Unfallbeschädigte aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§§ 537 ff., 570 ff. RVO) oder Beamte, die einen Unfallausgleich nach § 35 BeamtVG (idF v. 24. 10. 90, BGBl. I S. 2298) oder entsprechenden Vorschriften der BeamtG der Länder erhalten; nicht jedoch bei Zahlung eines Unfallruhegehalts (s.u.).

**Wegen seiner Behinderung stehen dem Behinderten Renten oder andere Bezüge zu**, wenn die gesetzliche Leistungspflicht der öffentlichen Hand an die bestimmte grundsätzliche Schädigung des Versorgungsberechtigten anknüpft und auf dem BVG oder entsprechenden Vorschriften beruht (BFH v. 16. 1. 52 IV 411/51 U, BStBl. III S. 44 und v. 5. 11. 53 IV 149/53 U BStBl. III S. 363). Bezüge, die aufgrund eines aktiven Beamtenverhältnisses geleistet werden (zB Unfallruhegehalt), sind keine Beschädigtenversorgung iSd. Abs. 2 Nr. 2a (BFH IV 149/53 U aaO; s. auch BFH v. 8. 3. 57 VI 28/55 U, BStBl. III S. 174; zur Unterscheidung von Versorgungs- und Dienstbezügen s. auch § 3 Nr. 6 Anm. 4 und 7).

**Zeitpunkt des Abzugs:** Für den Abzug des Pauschbetrags ist der Eintritt der Behinderung, nicht erst der Bezug der Rente maßgebend (FG München v. 29. 11. 55, EDStZ 1956 S. 400). Die amtlichen Feststellungen der Gesundheitsbehörden sind auch hinsichtlich des Zeitpunkts des Eintritts der Behinderung bindend (FG Rhld.-Pf. v. 4. 3. 87, EFG 1987 S. 407, best. BFH v. 23. 5. 90 III R 105/87, BFHE 161, 459).

### c) Nicht rentenberechtigte Minderbehinderte (Nr. 2 b)

48

Ist der Behinderte nicht rentenberechtigt, so erhält er den Pauschbetrag nur dann, wenn die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht. Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Differenzierungen s. Anm. 46.

**Die Behinderung hat zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt** (Abs. 2 Nr. 2b erste Alternative): Ob dies der Fall ist, wird durch eine Bescheinigung nach Abs. 7 iVm. § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStDV nachgewiesen (s. Anm. 150 und 160). Nach Nr. 2b aF (bis VZ 1994 einschließlich) forderte das Gesetz noch, daß die Körperbehinderung „äußerlich erkennbar“ war. Diese kaum einsichtige Einschränkung wurde durch Art. 26 Nr. 3 des PflegeVG v. 26. 5. 94 (BGBl. I S. 1014; BStBl. I S. 531) mit Wirkung ab VZ 1995 (Art. 68 PflegeVG) gestrichen. Die meist ältere Rspr. zum Begriff der äußerlich erkennbaren dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit ist daher nur noch bedingt anwendbar.

► *Äußerlich erkennbare dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit* (Nr. 2b aF): Das Merkmal ist nach Rspr. und FinVerw. nicht eng auszulegen (BFH v. 22. 11. 57 VI 2/54 U, BStBl. III S. 42; R 194 EStR). Es genügt, daß die Einbuße der körperlichen Beweglichkeit für den behandelnden Arzt unmittelbar erkennbar ist (BFH VI 2/54 U aaO); sie kommt nicht nur bei Schädigungen des Stütz- und Bewegungsapparats in Betracht, sondern in besonderen Fällen auch bei inneren Krankheiten, die bei gewöhnlicher Belastung zu äußerlich erkennbarer Einbuße der körperlichen Beweglichkeit führen. So zB durch Atemnot (EStR aaO; aA noch BFH v. 20. 3. 52 IV 488/51, Inf. 1952 S. 299) oder bei Schäden an den Sinnesorganen, zB bei Erblindung eines Auges (BFH v. 22. 11. 57 VI 72/56, BStBl. III 1958 S. 44; EStR aaO).

► *Einzelfälle äußerlich erkennbarer Körperbehinderung:* Erblindung auf beiden Augen wird nicht vorausgesetzt (glA BFH v. 22. 11. 57 VI 2/54 U, BStBl. III 1958 S. 42); Nds. FG v. 26. 10. 54, EFG 1955 S. 148; FG Bremen v. 4. 11. 55, EFG 1956 S. 137, best.; ein einäugiger Stpfl. ist jedoch nicht Blinder iSd. Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 55 ff.); Tuberkulose führt grundsätzlich nicht zu äußerlich erkennbarer Körperbehinderung, anders jedoch bei Amputatio-

nen infolge Knochentuberkulose oder einer Thorax-Operation bei Lungentuberkulose (OFH v. 4. 7. 50 IV 47/50, BStBl. I 1951 S. 284).

► *Keine äußerlich erkennbare dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit* liegt zB vor bei wiederholtem Auskugeln des Arms (FG München v. 17. 9. 53, DB 1953 S. 960), bei einem Gehörleiden (OFH v. 11. 5. 49 III 3/49 S, RFHE 54, 326) und anderen inneren Krankheiten, zB Asthma, Gallenleiden, Herz- und Kreislauferkrankungen, Zucker (im einzelnen dazu *Klökner*, DB 1983 Beil. 16/83, S. 4).

**Beruhet die Behinderung auf einer typischen Berufskrankheit**, dann kommt es auf die äußerlich erkennbare dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit nicht an (Abs. 2 Nr. 2b zweite Alternative). Eine typische Berufskrankheit ist unter den gleichen Voraussetzungen anzunehmen, unter denen eine als Arbeitsunfall geltende Berufskrankheit nach § 551 Abs. 1 RVO iVm. mit der Berufskrankheiten-Verordnung (BKVO) v. 20. 6. 68 (BGBl. I S. 721 mit Änderungen) festgestellt wird (BFH v. 14. 1. 54 IV 303/53 U BStBl. 1954 S. 86 und v. 26. 3. 65 VI 150/64 U, BStBl. III S. 358).

*Typische Berufskrankheiten sind* zB Lungen- und Bronchialkarzinom eines Asbestfacharbeiters (BFH IV 303/53 U aaO), Gelbsucht bei praktischer Ärztin (BFH VI 150/64 U aaO), zweifelhaft aber bei Chirurgen (BFH v. 6. 6. 57 IV 158/56 U, BStBl. III S. 286), Strahlenschäden eines Röntgenfacharztes (s. auch BFH v. 17. 4. 80 IV R 207/75, BStBl. II S. 639).

Auch insoweit ist ein Dauerschaden erforderlich (FG Schl.-Holst. v. 29. 3. 62, EFG 1962 S. 450, rkr.). Es kommt jedoch nicht darauf an, daß sich der Stpfl. die Krankheit auch tatsächlich bei der Berufsausübung zugezogen hat (BFH VI 150/64 U aaO).

Zum Nachweis der Behinderteneigenschaft nach Abs. 2 Nr. 2b s. Anm. 150.

49–51 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Höhe der Pauschbeträge für Behinderte

### 52 A. Abhängigkeit des Pauschbetrags vom dauernden Grad der Behinderung (Satz 1)

Nach Satz 1 ist der Umfang des Pauschbetrags vom dauernden Grad der Behinderung abhängig, den Satz 2 in Beziehung zu gestaffelten Pauschbeträgen setzt.

**Der dauernde Grad der Behinderung** wird in Satz 1 als maßgebend für die Höhe der Pauschbeträge, auch den des Satzes 3 (streitig, s. Anm. 55), bestimmt. Dies gilt auch für etwaige Erhöhungen des GdB bei einer Veränderung der Funktionsbeeinträchtigung (BFH v. 6. 12. 74 VI R 181/72, BStBl. II 1975 S. 394). Ein dauernder GdB ist einer nicht nur vorübergehenden Funktionsbeeinträchtigung kann auch vorliegen, wenn der Stpfl. (oder sein Kind) kurze Zeit nach Eintritt der Behinderung verstirbt (BFH v. 26. 1. 79 VI R 107/76, BStBl. II S. 260; zweifelnd *Stephan* in *Littmann/Bitz/Meincke*, § 33b Rz. 7). Ein nur vorübergehender GdB durch eine schwere Erkrankung genügt aber ebensowenig (vgl. zB BFH 30. 11. 66 VI R 108/66, BStBl. III 1967 S. 459, betr. chronischen Alkoholismus), wie eine nur zeitweise unfallbedingte Erhöhung des dauernden GdB (vgl. BFH VI R 181/71 aaO).

Der Begriff „dauernd“ wird im allgemeinen „als nicht nur vorübergehender Zustand“ definiert (vgl. zB BFH VI R 108/66 aaO; BFH VI R 181/72 aaO u. BFH v. 28. 9. 84 VI R 164/80, BStBl. II 1985 S. 129). Nach der Gesetzesfiktion des § 3

Abs. 1 SchwbG (s. Anm. 43) gilt als nicht nur vorübergehende Funktionsbeeinträchtigung ein Zeitraum von mehr als 6 Monaten (ähnlich § 30 Abs. 1 Sätze 3 f. BVG). UE sind die sozialrechtlichen Vorschriften bei der Auslegung des Begriffs der „Dauer“ zu beachten (offengelassen in BFH VI R 164/80 aaO). Dies ist schon aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) der Stpfl. geboten, die den Nachweis ihrer Behinderung nicht durch die Ausweise und Bescheinigungen der Versorgungsämter führen (glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 10).

**Erstmalige Feststellung und Änderungen des dauernden Grades der Behinderung** im Laufe eines VZ sind durch Ansatz des Behinderten-Pauschbetrags als Jahresbetrag (s. Anm. 54) zu berücksichtigen.

► *Bei Änderung des dauernden GdB im Laufe des VZ* ist der jeweils höhere GdB für diesen VZ maßgebend. Dies folgt aus dem Charakter des Pauschbetrags als Jahresbetrag. § 33b kennt keine dem § 33a Abs. 4 entsprechende Regelung, die eine zeitanteilige Gewährung verschieden hoher Pauschbeträge erlaubte (BFH v. 9. 3. 62 VI 296/61, StRK EStDV 1955 § 65 R. 3; BFH v. 30. 11. 66 VI 313/64, BStBl. III 1967 S. 457; R 194 Abs. 3 EStR). Der höhere GdB darf allerdings nicht nur vorübergehend vorgelegen haben (aA FG München v. 12. 5. 72, EFG 1972 S. 489, rkr., EFG 1972 S. 574).

► *Die Herabsetzung des dauernden GdB durch Neufeststellungsbescheid* ist ungeachtet der Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises (für die Schonfrist nach § 38 SchwbG oder bis zum bestandskräftigen Abschluß des VerwVerfahrens) maßgebend. Denn der nach § 4 Abs. 5 SchwbG (s. Anm. 43) ausgestellte Ausweis beruht auf den Feststellungen des Versorgungsamtes und hat nur deklaratorische Bedeutung (BFH v. 22. 9. 89 III R 167/86, BStBl. II 1990 S. 60).

Zur rückwirkenden Anerkennung oder Änderung eines GdB s. Anm. 44 aE.

**Alterstypische Behinderungen unbeachtlich (Satz 1 aF):** Bis zum VZ 1989 setzte Satz 1 aF (und § 65 Abs. 1 EStDV bis 1974) weiter voraus, daß die dauernde MdE des Stpfl. „nicht überwiegend auf Alterserscheinungen beruht“; in Zweifelsfällen war dies besonders nachzuweisen (§ 65 Abs. 2 EStDV 1986). Da in diesem Fall nach § 3 Abs. 1 SchwbG eine Behinderung nicht vorliegt und nicht festgestellt wird (s. Anm. 43), hat der Gesetzgeber durch StReformG 1990 (s. Anm. 2) auf diese (klarstellende) Regelung in Anpassung an die Bestimmungen des SchwbG verzichtet (BTDrucks. 11/2157 S. 151).

Der Pauschbetrag wurde daher ständig pflegebedürftigen Körperbehinderten nur gewährt, soweit die MdE nicht überwiegend auf Alterserscheinungen beruhte (BFH v. 7. 3. 75 VI R 248/71, BStBl. II S. 483 betr. 91jährigen Stpfl., der nach versorgungärztlicher Bescheinigung ständiger Betreuung bedurfte); kritisch gegen die Gesetzesfassung *Loyen-Lequis*, BB 1979 S. 1086; *ders.*, BB 1981 S. 714; dazu auch *Oepen*, BB 1981 S. 957 und *Krudewig*, BB 1981 S. 1384).

Einstweilen frei.

53

## B. Staffelung der Pauschbeträge nach abgestuften Graden der Behinderung (Satz 2)

54

Satz 2 sieht eine Staffelung der Behinderten-Pauschbeträge in acht Stufen von 600 DM bis 2760 DM für Grade der Behinderung von 25 vH bis 100 vH vor. Eine neunte Stufe ist für Hilflose und Blinde in Satz 3 vorgesehen (s. Anm. 55 ff.).

UE mutet die Staffelung mit Stufen zwischen 200 DM und 360 DM willkürlich an; eine innere Sachgesetzlichkeit läßt sich der Regelung nicht entnehmen. Der

kontinuierlichen Abstufung der GdB müßten betragsmäßig gleiche Stufen entsprechen.

**Umrechnung von Fünfer- in Zehnergrade:** Abs. 3 beruht noch auf der durch § 3 Abs. 2 SchwbG (s. Anm. 43) überholten Abstufung nach Fünfergraden, die auch den 1983 vom BMA herausgegebenen und immer noch maßgebenden „Anhaltspunkten für die ärztliche Gutachtertätigkeit im sozialen Entschädigungsrecht und nach dem Schwerbehindertengesetz“ (S. *Großmann* ua., Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehindertengesetz, 1992, Anhang 6 S. 1562 ff.) zugrunde liegen. Diese sind nach den Verhältnissen des Einzelfalls auf- oder abzurunden (s. Anm. 44), so daß die Tabelle des Abs. 3 Satz 2 erst bei einem GdB von 30 eingreift.

**Der jeweilige Pauschbetrag ist als Jahresbetrag** auch dann in voller Höhe zu gewähren, wenn der Stpfl. die Tatbestandsvoraussetzungen der Abs. 1 bis 3 nur einen Teil des VZ erfüllt, insbesondere bei Beginn oder Fortfall der unbeschränkten EStPflcht im Laufe des VZ (s. Anm. 8; s. auch § 33 Anm. 14).

**Übergangsregelung für das Beitrittsgebiet in den VZ 1990 bis 1993:** Bis zur endgültigen Umstellung der in der ehemaligen DDR geltenden Beschädigtenstufen I bis IV auf GdB gelten vor dem 3. 10. 90 getroffene Anerkennungen als Beschädigter bis zum Ablauf ihrer Gültigkeit, längstens bis zum 31. 12. 93 als Feststellungen iSd. § 4 Abs. 2 SchwbG (s. Anl. 1 Kap. VIII, Sachgeb.E, Abschn. III Nr. 1a des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90, BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 657).

Nach der Anordnung über die Anerkennung als Beschädigter und Ausgabe von Beschädigtenausweisen v. 10. 6. 71 (GBl. DDR II Nr. 56 S. 493) idF der Anordnung Nr. 2 v. 18. 7. 79 (GBl. DDR I Nr. 33 S. 15) war die Anerkennung als Beschädigter mit der Ausstellung verschiedener Ausweise verbunden, die den GdB wie folgt zuzuordnen sind (vgl. Einigungsvertrag, aaO; ferner BMF v. 25. 10. 90, FR 1991 S. 30):

<i>Einstufung in der ehemaligen DDR</i>	<i>GdB</i>
– Beschädigten-Ausweis (sog. Ausweisstufe I),	30
– Schwerbeschädigten-Ausweises (sog. Ausweisstufe II),	50
– Schwerstbeschädigten-Ausweis (sog. Ausweisstufe III)	80
– Ausweis für Schwerstbeschädigte mit Begleiter (sog. Ausweisstufe IV)	100

### C. Erhöhter Pauschbetrag für Hilflose und Blinde (Satz 3)

#### 55 I. Gemeinsame Voraussetzungen und Rechtsfolge des erhöhten Pauschbetrags nach Satz 3

Ständig hilflose Behinderte und Blinde erhalten nach Satz 3 den erhöhten Pauschbetrag von 7 200 DM als Jahresbetrag ohne Abzug einer zumutbaren Belastung (s. auch Anm. 38 f.).

**Kein bestimmter GdB erforderlich:** Der erhöhte Pauschbetrag ist im Unterschied zu den Pauschbeträgen nach Satz 2 nicht von einem bestimmten GdB abhängig. Es genügt, daß der Stpfl. oder sein Kind „Behinderter“ ist. Der Pauschbetrag kann daher auch gewährt werden, wenn der festgestellte GdB weniger als 50 und uE mindestens 20 (s.u.) beträgt.

So zutreffend H 194 „*Allgemeines und Nachweise*“ EStR; aA BFH v. 28. 10. 88 VI R 60/85, BFHE 154, 542, wo uE beiläufig für die Frage der Berücksichtigung eines Kindes nach § 32 Abs. 5 die Auffassung vertreten wird, der Gesetzgeber sei von der unzutreffenden Vorstel-

lung ausgegangen, eine ständig hilflose Person müsse auch dauernd erwerbsunfähig sein, also nach neuer Terminologie einen GdB von 100 haben. UE ist diese Auslegung nicht zwingend, denn die eigenständige Regelung unter Verzicht auf Angabe eines GdB spricht mit ebenso überzeugenden Gründen für die Auffassung der FinVerw., der uE jedoch nicht darin gefolgt werden kann, daß zumindest ein GdB von 25 vorliegen muß. Das würde bedeuten, daß Satz 3 erst bei einem GdB von 30 anwendbar wäre. Eine derartige Begrenzung ergibt sich aber nicht aus dem Gesetz, so daß uE theoretisch der Mindest-GdB von 20 ausreichen muß (im einzelnen dazu Anm. 44 und 51 „*Umrechnung von Fünfer- in Zehnergrade*“). Hilflosigkeit bei einem GdB (MdE) unter 50 wird etwa bei Kindern anerkannt, die an Stoffwechselkrankheiten (Phenylketonurie und Diabetes mellitus) leiden (BMF v. 2. 1. 80, DStR 1980 S. 107). Zu weiteren Einzelfällen ständiger Hilflosigkeit und Blindheit von Kindern mit einem GdB unter 50 s. *Klückner*; DB 1983 Beil. 16/83 S. 5.

**Dauernd hilflos oder blind** muß der Behinderte sein. Nach der Rspr. wird vorausgesetzt, daß der den erhöhten Pauschbetrag rechtfertigende regelwidrige Zustand nicht nur vorübergehend besteht (BFH v. 28. 9. 84 VI R 164/80, BStBl. II 1985 S. 129 betr. Behinderten, der nach Unfall für 20 Monate hilflos war); der BFH (aaO) interpretierte die entsprechende Regelung in Satz 1 „dauernder Grad der Behinderung“ in Satz 3 hinein, so daß der dort maßgebende 6-Monats-Zeitraum anzuwenden ist (so OFD Nürnberg v. 22. 5. 87, DStR 1987 S. 564; OFD Münster v. 10. 12. 87, BB 1988 S. 391; s. Anm. 44). Der VI. Senat des BFH geht von einem Zusammenhang der einzelnen Regelungen in Abs. 3 aus (s. auch BFH v. 28. 10. 88 VI R 60/85, BFHE 154, 542), der sich dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 aF nicht entnehmen läßt. Aus den allgemeinen Erwägungen des BFH (VI R 164/80 aaO) folgt ua., daß auch der Zustand der Blindheit dauerhaft iSd. Satz 1 vorliegen muß. Diese Auslegung entspricht jedoch der neuen Bestimmung des Begriffs der Hilflosigkeit und Pflegebedürftigkeit in Abs. 6 Sätze 1 bis 3, der sich ua. auch auf die Regelung des § 12 Abs. 1 SGB XI bezieht (s. Anm. 132).

## II. Behinderte, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind und Blinde 56

**Behinderte, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind** (Satz 3 erste Alternative), erhalten neben Blinden den erhöhten Pauschbetrag von 7200 DM. Die Vorschrift idF des PflegeVG v. 26. 5. 94 (BGBl. I S. 1014; BStBl. I S. 531) verweist auf den Begriff der nicht nur vorübergehenden (ständigen) Hilflosigkeit, der nach Abs. 6 Satz 1 für den Pflegepauschbetrag vorausgesetzt und in Abs. 6 Satz 2 und 3 näher bestimmt ist (im einzelnen Anm. 132 ff.).

**Blinde** (Satz 3 erste Alternative) erhalten den erhöhten Pauschbetrag von 7200 DM ohne daß ein bestimmter GdB vorliegen muß (s. Anm. 44). Die Regelung ist abschließend und daher nicht auf Gehörlose anwendbar (FG Berlin v. 22. 9. 86, EFG 1987 S. 248, rkr.).

UE sind die Zweifel des FG Berlin an der Verfassungsmäßigkeit des Satz 3 unbegründet. Es gibt ausreichend sachliche Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung von Blinden und Gehörlosen durch den Gesetzgeber rechtfertigen; auch im Sozialrecht werden Blinde und Gehörlose durchgängig unterschiedlich behandelt, so daß nach § 24 Abs. 1 BSHG ein Mehrbedarf nur für Blinde und Schwerbeschädigte anerkannt wird.

*Blinde* sind Behinderte, bei denen die Sehfähigkeit völlig fehlt oder stark vermindert ist. Ihr Behinderten-Ausweis trägt das Merkzeichen „Bl“ (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 der AusweisVO SchwBG idF v. 25. 7. 91, BGBl. I S. 1739).

Enger als nach der Definition der Weltgesundheitsorganisation (Sehvermögen geringer als  $\frac{1}{10}$ ) bestimmen die 1983 vom BMA herausgegebenen „Anhaltspunkte für die ärztliche Gutachtertätigkeit im sozialen Entschädigungsrecht und nach dem Schwerbehindertengesetz“ (s. *Großmann* ua., Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehindertengesetz, 1992, Anhang 6 S. 1562 ff. zu Tz. 26.4) den Begriff der Blindheit: Danach sind Blinde Personen, die das Augenlicht vollständig verloren haben; als blind gelten auch Personen, deren Sehschärfe so gering ist, daß sie sich in einer ihnen nicht vertrauten Umgebung ohne fremde Hilfe nicht zurechtfinden können. Das ist der Fall, wenn die Sehschärfe auf dem besseren Auge nicht mehr als  $\frac{1}{50}$  beträgt (s. auch § 24 Abs. 1 Nr. 1 BSHG).

57–59 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

#### 60 I. Rechtsentwicklung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags

**Seit dem EStG 1925** v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189) wurden die Pauschbeträge für kriegs- und zivilbeschädigte ArbN auch Kriegerwitwen und später Hinterbliebenen allgemein gewährt (s. Anm. 2).

**StNG 1954 v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Aufgrund der in § 33a Abs. 6 letzter Satz enthaltenen Ermächtigungsgrundlage zur Ausdehnung der Beschädigten-Regelungen auf andere Gruppen ähnlicher Fälle, sah Abschn. 194 Abs. 1 Nr. 4 EStR 1955 auch für Hinterbliebene von Körperbeschädigten, politisch Verfolgten, Gefallenen und Verschollenen unter bestimmten Voraussetzungen Pauschbeträge vor. Diese Verwaltungsanordnungen reichten nach der Rspr. nicht aus, die Ermächtigung in § 33a Abs. 6 letzter Satz auszufüllen; gleiches galt für die in § 26 Abs. 2 LStDV enthaltene Unterermächtigung, die im Gesetz selbst nicht vorgesehen war (BFH v. 22. 11. 57 VI 72/56 U, BStBl. III 1958 S. 44).

**EStDV 1960 v. 7. 4. 61** (BStBl. I S. 96): Wegen BFH VI 72/56 U (aaO) wurde der Hinterbliebenen-Pauschbetrag in § 65 Abs. 4 EStDV geregelt.

**EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wurde der Höhe nach unverändert aus § 65 EStDV in den neugeschaffenen § 33b übernommen. Die Einschränkung, daß der Pauschbetrag Ehegatten insgesamt nur einmal gewährt werden kann (§ 65 Abs. 4 letzter Satz EStDV 1971), wurde wegen der Personenbezogenheit der StErmäßigung fallengelassen (BTDrucks. 7/1470 S. 282).

61 Einstweilen frei.

#### 62 II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4

**Bedeutung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags:** Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag war von Anfang ein Sonderfall der Übertragung des Pauschbetrags eines Körperbeschädigten, weil die Ermäßigung an den Bezug einer Versorgungsrente geknüpft war (s. Anm. 2). Ein Wahlrecht auf Abzug von Aufwendungen nach § 33 besteht nicht. Nach dem Gutachten der StReformkommission ist der

Hinterbliebenen-Pauschbetrag systemfremd und ohne Berechtigung, weil die Hinterbliebenen keine Mehraufwendungen gegenüber anderen Alleinstehenden haben; deshalb sollten diese Pauschbeträge gestrichen werden (StRefKomm. II Anm. 534). Unter Hinweis auf den Billigkeitscharakter des Pauschbetrags, der nicht wirtschaftlichen Belastungen Rechnung trägt, wurde 1974 eine Erhöhung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags abgelehnt (Begr. zum RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470 S. 282). UE ist der Hinterbliebenen-Pauschbetrag eine verzichtbare Sozialzwecknorm, der nur in der Zeit nach den beiden Weltkriegen eine gewisse Berechtigung zukam.

**Die Verfassungsmäßigkeit des Hinterbliebenen-Pauschbetrags** ist bislang nicht in Frage gestellt worden. Da der Pauschbetrag keine Mehraufwendungen des Alleinstehenden abgilt, ist es auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß die Vorschrift auf Abzug von Aufwendungen nach § 33 nicht eröffnet.

Einstweilen frei.

63

### III. Verhältnis des Hinterbliebenen-Pauschbetrags zu anderen Vorschriften

64

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird zusätzlich zu anderen privaten Abzugsbeträgen z.B. dem Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) sowie den außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33, 33a und insbesondere neben dem Behinderten-Pauschbetrag gewährt (BFH v. 25. 6. 54 VI 19/54 U, BStBl. III S. 319; OFD Hann. v. 3. 5. 60, BB 1960 S. 730).

### IV. Verfahrensvorschriften

65

**Nachweisanforderungen für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag** sind in der Vorschrift des § 65 EStDV, die die Nachweisanforderungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge des § 33b regelt, nicht mehr enthalten.

Der Nachweis der Voraussetzungen für die Gewährung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags, der noch in § 65 Abs. 4 EStDV 1981 durch Vorlage amtlicher Bescheinigungen geregelt war, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 33b Abs. 4; so BRDrucks. 126/91 S. 14 und 257/92 S. 18; s. auch Anm. 155).

Die Voraussetzungen des Hinterbliebenen-Pauschbetrags sind durch Vorlage des Rentenbescheids, zB eines Versorgungsamts, der zuständigen Entschädigungsbehörde oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung, oder eines entsprechenden Bescheids der nach den beamtenrechtlichen Vorschriften zuständigen Behörde nachzuweisen. Daraus muß hervorgehen, daß laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt sind oder aus welchen Gründen diese ruhen (Abschn. 100 Abs. 12 Satz 1f. LStR).

Der Bescheid über Hinterbliebenenbezüge ist wie der Bescheid über die Feststellung einer Behinderung (s. Anm. 44) Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO; zur möglichen auch rückwirkenden Änderung der EStFestsetzung nach § 175 Abs. 1 AO s. Anm. 44.

**Übertragung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags:** Der einem Kind des Stpfl. zustehende Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird auf Antrag nach Abs. 5 auf den Stpfl. übertragen (s. Anm. 75ff.).

§ 33 b Anm. 65–67

Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag

Zum Antragserfordernis in Abs. 4 Satz 1 s. Anm. 68 und zum Abzug im LStErmäßigungs- und EStVorausZVerfahren s. Anm. 22.

66, 67 Einstweilen frei.

[Anschluß S. E 35]

## B. Erläuterungen zu Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag

### I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1

#### 1. Bewilligung und Leistung von Hinterbliebenenbezügen; Antragserfordernis 68

Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge nach im einzelnen genannten Gesetzen bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Hinterbliebenen-Pauschbetrag von 720 DM. Zum Erfordernis der unbeschr. EStPflcht s. Anm. 8.

**Antragserfordernis:** Im Unterschied zu den anderen Tatbeständen des § 33b (s. Anm. 20) wird der Pauschbetrag nur auf Antrag gewährt. Zum Antragserfordernis, insbesondere zu Form, Frist und Inhalt des Antrags s. § 33 Anm. 53.

**Laufende Hinterbliebenenbezüge** sind periodisch (monatlich) wiederkehrende Leistungen nach den Versorgungsgesetzen, die auch Kapitalabfindungen vorsehen. Da der Pauschbetrag nach Satz 2 auch dann gewährt wird, wenn der Anspruch auf die laufenden Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden wird, ist die Unterscheidung zwischen laufenden und einmaligen Leistungen ohne große praktische Bedeutung (s. Anm. 72). Keine laufenden Hinterbliebenenbezüge sind die Verwitweten- und Waisenbeihilfen nach §§ 600, 601 RVO, die einmalig und nicht zur Abgeltung laufender Hinterbliebenenbezüge geleistet werden; anders, wenn diese Beihilfen in Härtefällen nach § 602 RVO laufend gezahlt werden (s. Anm. 69). Zur StBefreiung laufender Hinterbliebenenbezüge nach § 3 Nr. 6 s. Abschn. 8 LStR und § 3 Nr. 6 Anm. 1ff.

**Die Bewilligung und Leistung der Hinterbliebenenbezüge** ist weitere Voraussetzung für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag. Nach Satz 2 wird der Pauschbetrag allerdings auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Bezüge ruht (s. Anm. 72). Der Bescheid über die Bewilligung der von Hinterbliebenenbezügen ist Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, der auch zu einer rückwirkenden Änderung der EStFestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führen kann (s. Anm. 65).

Zur Bewilligung und Leistung eines Härteausgleichs nach § 89 BVG und von Beihilfen nach § 48 BVG s. Anm. 69.

#### 2. Rechtsgrundlagen für die Hinterbliebenenbezüge (Satz 1 Nr. 1–4) 69

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird nur gewährt, wenn die Hinterbliebenenbezüge nach den einzelnen in Satz 1 Nr. 1–4 genannten Gesetzen geleistet werden.

**Nach dem BVG oder einem anderen Gesetz**, das die Vorschriften des BVG über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt (Nr. 1) werden folgende Leistungen erbracht:

- ▶ *Hinterbliebenenbezüge nach dem BVG* sind die
  - *Witwenrente* (§ 38 BVG) und *Witwerrente* (§§ 43, 48a BVG),
  - *Waisenrente* (§ 45 BVG), die die Kinder nach dem Tod des Beschädigten bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs erhalten,
  - *Geschiedenen-Witwenrente* nach (§ 42 BVG), die im Falle der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe dem früheren Ehegatten des Verstorbenen gewährt wird, der zur Zeit des Todes unterhaltsberechtigt war und die

- *sonstigen Leistungen an Hinterbliebene*, wie die Elternrente (§ 49 BVG), Verschollenheitsrente (§ 52 BVG) und die wiederaufgelebte Witwen- bzw. Witwerrente nach § 44 BVG (s. Anm. 72), die nur noch von untergeordneter Bedeutung sind (*Wolf in Hambühren*, Hdb. des Fachanwalts für Sozialrecht, 2. Aufl. 1990, I 87ff.);
- *Die Witwen- und Waisenbeihilfe* (§ 48 BVG) und der *Härteausgleich* (§ 89 BVG), beides Leistungen, die anstelle einer Hinterbliebenenrente gezahlt werden, sind uE ebenfalls Hinterbliebenenbezüge iSd Satz 1 Nr. 1, weil sie Teil der Hinterbliebenenversorgung nach BVG sind.
- ▶ *Hinterbliebenenbezüge nach einem anderen Gesetz*, das die Vorschriften des BVG über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt (vgl. Abschn. 100 Abs. 14 LStR; Abschn. 194 Abs. 13 EStR) sind Bezüge nach § 80 SVG, § 47 ZivildienstG, §§ 4 und 5 HäftlingshilfeG, § 3 des Ges. über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen, § 59 Abs. 1 BundesgrenzschutzG iVm. dem SVG, § 46 des Ges. über das Zivilschutzkorps, §§ 66, 66a des Ges. zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Art. 131 GG fallenden Personen, § 5 Abs. 1 des Ges. zur Einf. des BVG im Saarl. v. 16. 8. 61, § 51 Bundes-SeuchenG, § 1 Abs. 1 des Ges. über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten.

**Nach den Vorschriften über die gesetzliche Unfallversicherung** (Nr. 2) werden Hinterbliebenenbezüge aufgrund der §§ 590 bis 599 RVO gewährt, wenn der Verletzte an den Folgen eines Arbeitsunfalls stirbt. Es handelt sich um Witwen- oder Witwerrente (§ 590 RVO) auch an den früheren Ehegatten (§ 592 RVO), Waisenrente (§ 595 RVO), Elternrente (§ 596 RVO) und Hinterbliebenenrente bei Verschollenheit (§ 597 RVO). Hinterbliebenenbezüge sind auch die nach §§ 600ff. RVO vorgesehenen Beihilfen an Verwitwete, Waisen und in Härtefällen, für den Fall, daß ein Anspruch auf Hinterbliebenenrente nicht besteht. Nur die laufende Beihilfe in Härtefällen (§ 602 RVO) berechtigt allerdings zur Inanspruchnahme des Hinterbliebenen-Pauschbetrags (s. Anm. 68).

**Nach den beamtenrechtlichen Vorschriften** an Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten (Nr. 3) werden im Rahmen der Unfallfürsorge nach § 80 BRRG, §§ 134, 144–148 BBG und den BeamtenG der Länder Hinterbliebenenbezüge geleistet.

**Nach den Vorschriften des Bundesentschädigungsgesetzes** (BEG) über die Entschädigung für Schäden an Leben, Körper oder Gesundheit (Nr. 4) im Rahmen der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts werden Hinterbliebenenbezüge geleistet.

### 70 3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug eines Hinterbliebenen-Pauschbetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird als Jahresbetrag in Höhe von 720 DM nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Wird der Pauschbetrag nach Abs. 5 auf einen Elternteil des Hinterbliebenen, der selbst anspruchsberechtigt ist, übertragen, so ist der Hinterbliebenen-Pauschbetrag zweimal abzuziehen. Zur Übertragung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags eines Kindes auf den Stplf. s. Anm. 75ff. und zum Abzug bei Ehegatten s. Anm. 18.

71 Einstweilen frei.

## II. Abzug des Pauschbetrags bei Ruhen der Bezüge oder Kapitalabfindung (Abs. 4 Satz 2)

72

Nach Satz 2 wird der Hinterbliebenen-Pauschbetrag auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Hinterbliebenenbezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Kapitalzahlung abgefunden worden ist.

**Das Recht auf Hinterbliebenenbezüge ruht** zB aus den in §§ 64, 65 BVG aufgeführten Gründen. Die von der FinVerw. angeführten weiteren Tatbestände der §§ 615, 1116 RVO zum Ruhen der Bezüge (Abschn. 194 Abs. 11 EStR 1990; Abschn. 100 Abs. 12 LStR 1993) sind ohne praktische Bedeutung: § 1116 RVO ist aufgehoben und § 615 RVO betrifft die Abfindung bei Wiederverheiratung des Berechtigten. Die Wiederverheiratung aber führt auch nach Auffassung der FinVerw. nicht zum Ruhen der Bezüge, sondern zum Wegfall des Anspruchs; ebenso wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer Waisenrente zB wegen Vollendung der Berufsausbildung entfallen sind (Abschn. 194 Abs. 11 Satz 4 EStR und Abschn. 100 Abs. 12 LStR mit weiteren Beispielen zum Fortfall des Anspruchs von Kriegereltern). In diesen Fällen kann auch der Hinterbliebenen-Pauschbetrag nicht gewährt werden.

Wird nach einer Wiederverheiratung die neue Ehe aufgelöst oder für nichtig erklärt oder werden aus anderen Gründen wieder laufende Hinterbliebenenbezüge gezahlt (zB nach § 44 BVG), so ist der Hinterbliebenen-Pauschbetrag mit Beginn der Zahlungen wieder zu gewähren (EStR aaO). Soweit die Leistungen nach § 625 RVO ruhen, weil der Berechtigte nicht Deutscher ist und sich freiwillig oder aufgrund Aufenthaltsverbots im Ausland aufhält, kann der Hinterbliebenen-Pauschbetrag schon deshalb nicht gewährt werden, weil der Berechtigte nicht unbeschr. estpfl. ist (s. Anm. 8).

**Eine Kapitalabfindung für Hinterbliebene**, die nicht zu einem Abzugsverbot führt, ist zB nach den §§ 72ff., 78a BVG zum Zwecke des Erwerbs und der Erhaltung von Wohnraum vorgesehen.

Einstweilen frei.

73, 74

## Erläuterungen zu Abs. 5: Übertragung des Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrags vom Kind auf den Steuerpflichtigen

**Schrifttum:** *Diebold*, Überlegungen zum StÄndG 1979, DStR 1979 S. 303; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 573; *Kanzler*, EStrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990 S. 367 und 405; *ders.*, Scheidungsfolgen im EStRecht, NWB F. 3 S. 8367; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

#### I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 5

75

**Satz 1** enthält die Regelung zur Übertragung des einem Kinde zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags auf den Stpfl., der den Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 88).

**Satz 2** verweist wegen der Aufteilung des Pauschbetrags auf mehrere Stpfl., die einen Kinderfreibetrag erhalten, auf die Regelungen in § 33a Abs. 2 Sätze 8–10 (s. Anm. 95ff.).

**Satz 3** regelt die Aufteilung des Pauschbetrags zwischen Eltern, die in nicht intakter Ehe leben (s. Anm. 98ff.).

## II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

**StNG 1954 v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Aufgrund der in § 33a Abs. 6 letzter Satz enthaltenen Ermächtigung zur Ausdehnung der Beschädigten-Regelungen auf andere Gruppen ähnlicher Fälle sah Abschn. 194 Abs. 8 EStR 1955 die Übertragung des einem Kinde zustehenden Pauschbetrags auf die Eltern vor.

Voraussetzung war, daß das Kind eigene Lohneinkünfte hatte, die bei der Zusammenveranlagung mit den Eltern ausschieden und daß sich die Pauschbeträge bei dem Kind im LStVerfahren nicht ausgewirkt hatten. Im übrigen wurde der dem Kinde zustehende Pauschbetrag stets bei der Zusammenveranlagung mit den Eltern berücksichtigt.

**EStDV 1960 v. 7. 4. 61** (BStBl. I S. 96): Da die Ermächtigung in § 33a Abs. 6 letzter Satz nicht durch Verwaltungsanweisungen ausgefüllt werden durfte (BFH VI 72/56 U v. 22. 11. 57, BStBl. III 1958 S. 44), wurde die Vorschrift zur Übertragung der Pauschbeträge in § 65 bs. 5 EStDV geregelt. Danach war eine Aufteilung des Pauschbetrags zwischen Kind und Eltern zulässig, denn die Übertragung erfolgte nur „insoweit . . .“, als das Kind den Pauschbetrag nicht in Anspruch genommen hat“.

**EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Die Regelung zur Übertragung des einem Kinde zustehenden Körperbehinderten-Pauschbetrags oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags wurde aus § 65 EStDV in den neugeschaffenen § 33b Abs. 5 übernommen (s. Anm. 2) und insoweit verändert, als nur noch die volle Übertragung vom Kind auf die Eltern zulässig ist (s.o. und Anm. 92f.).

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Die Regelung zur Übertragung von Pauschbeträgen des Kindes auf den Stpfl. wurde in Abs. 5 neu geregelt: Halbteilung des zu übertragenden Pauschbetrags für Eltern in nicht intakter Ehe (Satz 2), sofern nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragt wird (Satz 3); eine Änderung der beantragten Aufteilung ist unzulässig (Satz 4). Abweichend davon Übertragung in voller Höhe auf den Elternteil, der die Aufwendungen für den Unterhalt des Kindes nachweislich allein getragen hat (Satz 5).

**StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Neufassung und Vereinfachung der Regelung zur Übertragung der Pauschbeträge von Kindern auf die Eltern (BRDrucks. 617/84 S. 106). Sinngemäße Anwendung der für die Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags geltenden Bestimmungen für den Fall, daß mehrere Stpfl. für eine Übertragung des Pauschbetrags in Betracht kommen. Die Sätze 4 und 5, zur Unzulässigkeit einer Änderung der beantragten Aufteilung und vollen Übertragung auf den allein Unterhalt leistenden Elternteil entfallen (s. Anm. 95).

**StBereinigungsg 1986 v. 19. 12. 85** (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735): Für niederländische Grenzgänger wurde die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags vom Kind auf den Stpfl. abgeschafft (s. Anm. 2 und 10).

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5

#### 1. Bedeutung der Übertragungsregelung des Abs. 5

77

Die finanzwissenschaftliche und rechtssystematische Bedeutung der Übertragungsregelung ist unklar, denn die Vorschrift ist einfach aus den Richtlinien und der EStDV (dazu BFH v. 10. 5. 68 VI R 291/67, BStBl. II S. 647) in das Gesetz übernommen worden. Nach weitaus überwiegender Auffassung dient die Regelung der Abgeltung von Aufwendungen und damit der Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; die Übertragung wird danach ermöglicht, weil die Eltern typischerweise die Aufwendungen für das betroffene Kind tragen.

BFH v. 18. 12. 81 VI R 97/81, BStBl. II 1982 S. 256; *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33b Rz. D 4; *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 6; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 40; *Schmidt/Glanegger XI*, § 33b Anm. 8; nach dieser Auffassung wird auch der Hinweis für erforderlich gehalten, die Übertragbarkeit sei nicht dadurch ausgeschlossen, daß das Kind die behinderungsbedingten Aufwendungen selbst getragen habe (zB *Schmidt/Glanegger aaO*). AA *Kanzler*, FR 1988 S. 215 Fn. 134: Allein Abgeltung der dem Kind entstandenen Aufwendungen.

Nach aA handelt es sich um ein dem Zweck der Pauschbeträge nicht angemessenes „Steuerverteilungsinstrument“ (*Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 573). Die Frage nach der Bedeutung der Übertragungsregelung hat Auswirkung auf das Verhältnis zu § 33 (Abgeltungswirkung des Pauschbetrags; s. Anm. 32ff.).

**Stellungnahme:** UE ändert die Übertragbarkeit nichts daran, daß die Pauschbeträge der Abs. 1 bis 4 Aufwendungen oder andere Belastungen des Kindes abgelten sollen, gleichgültig ob dem Kind solche erwachsen oder nicht. Das Argument der hM (s.o.), die Übertragbarkeit beruhe auf der Erwägung, daß Eltern typischerweise die Aufwendungen für ihre Kinder trügen, hätte es allenfalls gerechtfertigt, den Eltern einen originären Pauschbetrag einzuräumen. Diese Erwägung paßt auch nicht auf den Hinterbliebenen-Pauschbetrag, der keine Aufwendungen abgilt (s. Anm. 62). Träfe diese Erwägung zu, dann müßte dem Kind ungeachtet der Übertragung für die von ihm selbst getragenen Aufwendungen der Pauschbetrag nochmals zustehen, zumindest aber der Abzug nach § 33 möglich sein. Diese Konsequenz zieht die hM aber nicht (s. Anm. 80). Die hier vertretene Auffassung wird durch die Entstehungsgeschichte der Übertragungsregelung bestätigt. Danach aber ging es ursprünglich allein darum, den bei einer Zusammenveranlagung des Kindes mit den Eltern abziehbaren Pauschbetrag auch für den Fall zu gewähren, daß die Lohn Einkünfte eines Kindes aus der Zusammenveranlagung mit den Eltern ausschieden, dieses den Pauschbetrag aber nicht ausnutzen konnte (s. Anm. 76 zum StNG 1954).

Das Übertragungswahlrecht des Abs. 5 erweist sich daher als „Steuerverteilungsinstrument“ (*Lang*, aaO), das kaum noch Bezug zum Grundgedanken des § 33, dem Abzug zwangsläufiger Aufwendungen, hat (ähnlich *Borggreve in Littmann/Bitz/Meincke*, § 33b Rz. 32). Als eine Teilregelung zur Familienbesteuerung ist das Übertragungswahlrecht uE daher allenfalls damit zu rechtfertigen, daß der Pauschbetrag die behindertenbedingten Mehrbelastungen der Eltern im Haushalt abgelten soll (*Kanzler*, FR 1988 S. 213 unter Hinweis auf die belläufigen Ausführungen des BVerfG v. 8. 6. 77 1 BvR 265/75, BStBl. II S. 526, 536 zu C.V.3.).

78 **2. Verfassungsmäßigkeit der Übertragungsregelung des Abs. 5**

In ihrer Gesamtheit ist die Regelung des Abs. 5 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

**Übertragbarer Behinderten-Pauschbetrag:** Soweit durch Abs. 5 zwangsläufige Aufwendungen des Stpfl. für sein behindertes Kind abgegolten werden sollen (s. Anm. 77), entspricht sie insbesondere dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine solche Regelung ist jedoch nicht zwingend geboten, weil der Stpfl. seine Aufwendungen nach § 33 abziehen kann. Der Verfassung läßt sich nämlich nicht entnehmen, daß der Gesetzgeber verpflichtet wäre, den Stpfl. „durch Gewährung großzügiger Pauschalen von jeglichem Nachweis freizustellen“ (BVerfG v. 22. 10. 86 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4).

**Übertragbarer Hinterbliebenen-Pauschbetrag:** Da der Hinterbliebenen-Pauschbetrag nach der hier vertretenen Auffassung verzichtbar ist (s. Anm. 62), erscheint auch die Übertragung dieses Pauschbetrags verfassungsrechtlich nicht geboten.

**Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des Abs. 5:** Soweit im übrigen einzelne Regelungen des Abs. 5 und ihre Auslegung verfassungsrechtlich zu beanstanden sind oder verfassungskonformer Anwendung bedürfen, s. Anm. 86 zur verfassungskonformen Auslegung des Abs. 5 iVm. § 1 Abs. 3 Satz 3, Auslandsbediensteten ohne diplomatischen oder konsularischen Status die Übertragungsmöglichkeit einzuräumen; Anm. 95 zum Abzugsverbot für behinderungsbedingte Aufwendungen des Elternteils für sein Kind, der einer Übertragung des Kinderfreibetrags zugestimmt hat und Anm. 88 zur Verfassungsmäßigkeit der Aufteilungsregelungen in Satz 1 und 2.

79 Einstweilen frei.

80 **IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften**

Da der Hinterbliebenen-Pauschbetrag kein Wahlrecht auf Abzug von Aufwendungen nach § 33 eröffnet (s. Anm. 62), stellt sich die Frage nach dem Verhältnis des Abs. 5 zu den agB iSd. § 33 nur für den Behinderten-Pauschbetrag. Das Verhältnis beider übertragenen Pauschbeträge zum Kinderfreibetrag ist in Abs. 5 unmittelbar geregelt, s. Anm. 88 und § 32 Anm. 174. Daraus folgt zugleich, daß der Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 und die übertragenen Pauschbeträge einander ausschließen.

**Übertragbarer Behinderten-Pauschbetrag:** Satz 3 enthält eine Sonderregelung zum Verhältnis des übertragenen Behinderten-Pauschbetrags und des Abzugs von Aufwendungen nach § 33 für den Fall der abweichenden Aufteilung des übertragenen Pauschbetrags zwischen einem geschiedenen, getrenntlebenden oder nicht miteinander verheirateten Elternpaar (s. Anm. 95). Im übrigen gilt folgendes:

► *Verhältnis zu § 33:* Nach Rspr. und FinVerw. kann der Stpfl. pflegebedingte Aufwendungen für sein behindertes Kind nicht nach § 33 abziehen, wenn er den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag für das Kind nach Abs. 5 in Anspruch nimmt. BFH v. 10. 5. 68 VI R 291/67, BStBl. II S. 647; Abschn. 93/187 Abs. 2 Satz 3 LStR/EStR; glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. D 5; *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 26 und 30; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 41; *Schmidt/Glanegger* XI. § 33b Anm. 8. Ob aus dem Urteil des BFH BFH VI R 291/67 (aaO) ein generelles Abzugsverbot für § 33 folgt (so *Lademann/*

*Söffing/ Brockhoff* aaO) bleibt allerdings unklar (aA wohl *Arndt* aaO, unter Hinweis auf BFH v. 1. 8. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825).

UE kann der Stpfl. Aufwendungen für sein behindertes Kind neben dem übertragenen Pauschbetrag abziehen, weil dieser nur Aufwendungen des Kindes abgilt (*Kanzler*, FR 1988 S. 215 Fn. 134; s. auch § 33c Anm. 29). Dabei kommt es nicht darauf an, daß solche Aufwendungen entstanden sind oder typischerweise entstehen (s. Anm. 32ff.). Dem steht Satz 3 nicht entgegen, weil es sich dabei um eine Sonderregelung zur Aufteilung des Pauschbetrags zwischen nichtverheirateten, geschiedenen oder getrenntlebenden Elternteilen handelt.

► *Verhältnis zu den Abzugsbeträgen der §§ 33a bis 33c*: Der Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 und der übertragene Behinderten-Pauschbetrag schließen einander aus, weil der Stpfl. in diesen Fällen keinen Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 12). Der Ausbildungsfreibetrag ist neben dem übertragenen Behinderten-Pauschbetrag zu gewähren (FG Schl.-Holst. v. 30. 9. 80, EFG 1981 S. 132, rkr., s. auch § 33a Anm. 190). Übertragener Pauschbetrag und Kinderbetreuungskosten sind nebeneinander abziehbar, weil Abs. 5 Aufwendungen des Kindes und § 33c Aufwendungen des Stpfl. abgilt (s. § 33c Anm. 29; ferner FG Berlin v. 9. 7. 80, EFG 1981 S. 92 rkr., betr. Verhältnis des Abs. 5 zum Kinderbetreuungsbetrag nach § 33a Abs. 3 aF). Der dem Stpfl. originär zustehende Behinderten-Pauschbetrag ist neben dem übertragenen Pauschbetrag seines Kindes abziehbar, weil verschiedenartige Aufwendungen abgegolten werden (Abschn. 100/194 Abs. 3 LStR/ EStR). Zum Verhältnis des übertragenen Behinderten-Pauschbetrags zum Pflege-Pauschbetrag s. Anm. 12 und 121.

**Übertragbarer Hinterbliebenen-Pauschbetrag**: Der übertragene Hinterbliebenen-Pauschbetrag ist neben einem originären Hinterbliebenen-Pauschbetrag und anderen StErmäßigungen der §§ 33a bis 33c abziehbar (Abschn. 100/194 Abs. 3 LStR/EStR); es gelten die Grundsätze für die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags (Abschn. 194 Abs. 12 EStR; Abschn. 100 Abs. 13 LStR; anders noch § 65 Abs. 5 EStDV bis 1974).

Zu Verfahrensfragen, insbesondere der Berücksichtigung der Übertragung im EStVorausZ-Verfahren und bei Eintragung auf der StKarte s. Anm. 22.

Einstweilen frei.

81–84

## B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

### I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Übertragung des dem Kind zustehenden Pauschbetrags

#### 1. Der Behinderten-Pauschbetrag oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag steht einem Kind zu, das ihn nicht in Anspruch nimmt

##### a) Vorbemerkung

Nimmt ein Kind einen ihm zustehenden Pauschbetrag für Behinderte oder Hinterbliebene nicht in Anspruch, so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Stpfl. übertragen, der einen Kinderfreibetrag für dieses Kind erhält. Für die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags ist es ohne Bedeutung, ob das Kind oder der Stpfl. behinderungsbedingte Aufwendungen getragen hat. Zur fehlenden Übertragbarkeit des Pflege-Pauschbetrags s. Anm. 112.

85

86 **b) Der Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag steht einem Kind des Steuerpflichtigen zu, das ihn nicht in Anspruch nimmt**

Der Pauschbetrag steht einem Kind des Stpfl. zu, wenn es die Voraussetzungen der Abs. 1–4 erfüllt. Das Kind darf daher ua. nicht den Abzug seiner behinderungsbedingten Aufwendungen nach § 33 wählen (s. Anm. 77); es muß ferner unbeschr. estpfl. sein.

**Auslandskinder**, also Kinder unbeschr. estpfl. Eltern, die nicht unbeschr. estpfl. sind (zB Gastarbeiterkinder im Heimatland), haben keinen Anspruch auf die Pauschbeträge der Abs. 1–4. Eine Übertragung nach Abs. 5 ist daher unabhängig davon ausgeschlossen, daß der Stpfl. für dieses Kind seit 1986 keinen Kinderfreibetrag erhält (BFH v. 18. 12. 81 VI R 97/81, BStBl. II 1982 S. 256; gegen FG Düss. v. 17. 12. 80, EFG 1981 S. 390 und BFH v. 20. 3. 87 VI R 161/82, BFH/NV 1987, 511 zur Rechtslage vor 1986). Nach BFH (BFH VI R 97/81 aaO) folgt das Erfordernis der unbeschr. EStPfl. des Kindes mittelbar auch aus § 50 Abs. 1 letzter Satz.

**Bei Kindern Auslandsbediensteter**, die der erweiterten unbeschränkten StPfl. unterliegen, ist zu unterscheiden, ob der Tatbestand des § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 vorliegt.

► *Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes nach § 1 Abs. 2*: Der Pauschbetrag steht dem zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kind auch im Falle der erweiterten unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 2 Satz 1 zu (Kinder Auslandsbediensteter mit diplomatischem oder konsularischem Status); diese Kinder *sind* unbeschr. estpfl., sofern sie auch die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 erfüllen, dh. sie haben ausschließlich im Inland estpfl. Einkünfte oder Auslandseinkünfte in einem der beschr. EStPfl. ähnlichem Umfang.

► *Keine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes nach § 1 Abs. 3*: Im Falle der erweiterten unbeschr. StPfl. Auslandsbediensteter ohne diplomatischen oder konsularischen Status nach § 1 Abs. 3 ist das Kind nicht unbeschr. estpfl. und gilt auch nicht als unbeschr. estpfl., denn eine dem Abs. 2 entsprechende Regelung für zum Haushalt gehörende Angehörige fehlt. Nach § 1 Abs. 3 Satz 3 werden diese Kinder nur beim Stpfl. unbeschadet ihrer fehlenden unbeschränkten StPfl. (§ 32 Abs. 2) berücksichtigt, dh. der Stpfl. hat Anspruch auf den Kinderfreibetrag und die kinderfreibetragsabhängigen Entlastungen, ohne daß das Kind selbst unbeschränkt estpfl. würde und den Behinderten-Pauschbetrag in Anspruch nehmen könnte. Damit entfällt auch die Übertragungsmöglichkeit nach Abs. 5; der der erweiterten unbeschränkten StPfl. iSd. § 1 Abs. 3 unterliegende Elternteil kann deshalb Aufwendungen, die ihm infolge der Behinderung des Kindes erwachsen, nur nach § 33 abziehen (Abschn. 194/100 Abs. 9 Satz 2 EStR/LStR).

► *Stellungnahme*: UE verstößt die unterschiedliche Behandlung der Auslandsbediensteten bei Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags eines Kindes gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG). Ein sachlicher Differenzierungsgrund ist nicht ersichtlich. Im Gegenteil läßt § 1 Abs. 3 Satz 3 erkennen, daß der Gesetzgeber Auslandsbedienstete mit und ohne diplomatischen oder konsularischen Status hinsichtlich des estl. Kinderlastenausgleichs gleichstellen wollte. Sieht man die Übertragungsmöglichkeit des Abs. 5 aber als Teilregelung der gesamten Vorschriften zum estl. Kinderlastenausgleich (s. Anm. 77), dann gebietet eine verfassungskonforme Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 3, § 33b Abs. 5 auch Auslandsbediensteten ohne diplomatischen oder konsularischen Status die Übertragungs-

möglichkeit einzuräumen (im Ergebnis wohl glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. D 3).

**Fortfall der unbeschränkten StPfl. im Laufe des Kj.:** Erfüllt das Kind die Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschbeträge der Abs. 1–4 im Kj. erst, nachdem es nicht unbeschr. estpfl. geworden ist, so steht ihm der Pauschbetrag (obwohl ein Jahresbetrag) nicht zu. Damit entfällt auch die Übertragungsmöglichkeit nach Satz 1, obwohl der unbeschr. estpfl. Elternteil den Kinderfreibetrag für das Kj. erhält (§ 32 Anm. 72).

**Beispiel:** Das Kind eines Gastarbeiters zieht im Februar des Kj. zu den Großeltern in sein Heimatland und erleidet im August des Kj. einen Unfall, der zu einer erheblichen Behinderung führt. Die unbeschr. estpfl. Eltern des Kindes erhalten zwar den Kinderfreibetrag, können behinderungsbedingte Aufwendungen allerdings nur nach § 33 EStG absetzen.

**Kinder von Grenzgängern aus den Niederlanden:** Bis zum VZ 1985 stand der Körperbehinderten-Pauschbetrag auch Kindern niederländischer Grenzgänger zu, entsprechend war Abs. 5 auch auf niederländische Grenzgänger anwendbar (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 des Ausführungsg Grenzgänger Niederlande AGGrenz NL aF); diese Übertragungsmöglichkeit wurde durch das StBereinigungsg 1986 aufgehoben (s. auch Anm. 10 und 76).

**Das Kind nimmt den Pauschbetrag nicht in Anspruch,** wenn es entweder nicht zur ESt. veranlagt wird oder wenn die Pauschbeträge weder im EStVorausZ- oder LStErmäßigungsverfahren berücksichtigt wurden (s. Anm. 22) und auf einen Abzug bei der Veranlagung zur ESt. verzichtet wird. Dies gilt bereits für die vorläufige Berücksichtigung der Pauschbeträge beim Stpfl. im EStVorausZ- und LStErmäßigungsverfahren (s. Anm. 22). Das Kind nimmt den Pauschbetrag zwar auch nicht in Anspruch, wenn es gem. Abs. 1 den Abzug seiner Aufwendungen nach § 33 wählt (s. Anm. 77). In diesem Fall scheidet die Übertragung aber schon an der Tatbestandsvoraussetzung, daß dem Kind der Pauschbetrag zustehen muß (glA *Schmidt/Glanegger XI*, § 33b Anm. 8).

Einstweilen frei.

87

### c) Der Steuerpflichtige erhält für das Kind einen Kinderfreibetrag

88

Die Übertragung setzt voraus, daß der Pauschbetrag einem Kind zusteht, für das der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält. Nach § 32 Abs. 6 erhält der Stpfl. einen Kinderfreibetrag für jedes zu berücksichtigende Kind.

**Ein Kind ist zu berücksichtigen,** wenn folgende Voraussetzungen nach § 32 Abs. 1 bis 5 vorliegen:

- Ein Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. iSd. § 32 Abs. 1 (§ 32 Anm. 34ff.),
- unbeschr. EStPfl. des Kindes nach § 32 Abs. 2 (§ 32 Anm. 65ff.)
- Erfüllung der Altersvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach § 32 Abs. 3–5 (§ 32 Anm. 80ff.).

**Fortfall der Altersvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag im VZ:** Tritt die Behinderung des Kindes während des VZ erst ein, nachdem die Altersvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes entfallen sind, so ist uE eine Übertragung des dem Kinde zustehenden Pauschbetrags für den entsprechenden VZ möglich. Sowohl der Behinderten-Pauschbetrag als auch der Kinderfreibetrag sind Jahresbeträge.

**Beispiel:** Der Sohn des Stpfl. vollendet sein 27. Lebensjahr im Januar des VZ. Im November desselben VZ tritt eine Behinderung ein, die zum Anspruch auf den Behinderten-Pauschbetrag führt, die Fähigkeit sich selbst zu unterhalten aber nicht beein-

trächtig (§ 32 Abs. 5). Im Unterschied zum Wegfall der unbeschränkten StPflcht des Kindes (s. Anm. 86) steht dem Kind ein Pauschbetrag zu.

**Die Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil** (§ 32 Abs. 6 Satz 4; s. § 32 Anm. 185 ff.) hat zur Folge, daß auch eine Übertragung der Pauschbeträge nach Abs. 5 entfällt (s. § 32 Anm. 193). Nach Auffassung der FinVerw. kann der Elternteil ohne Kinderfreibetrag seine behinderungsbedingten Aufwendungen für das Kind nur dann nach § 33 abziehen, wenn der andere Elternteil den Pauschbetrag nicht in Anspruch nimmt.

Abschn. 186/92 Abs. 9 EStR/LStR; glA *Blümich/Oepen*, § 33 Rz. 150 „Körperbehinderung (Behinderung“ und *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 45c), die dies für eine zutreffende Gesetzesauslegung und für folgerichtig halten; ebenso ohne Begründung *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. D 14.

*Stellungnahme:* UE können die Richtlinien nicht als zutreffende Auslegung des Gesetzes Geltung beanspruchen; sie sind daher rechtswidrig. Die FinVerw. will in diesem Fall der Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 ganz offensichtlich die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz anwenden (s. Anm. 98 f.). UE zeigt dies zwar eine gewisse Folgerichtigkeit, verstößt aber gegen rechtsstaatliche Grundsätze (Art. 20 Abs. 3 GG), denn weder ist § 33 insoweit auslegungsfähig oder lückenhaft, noch enthält Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz oder Abs. 1 einen allgemeinen Rechtssatz, dem Vorrang vor dem eindeutigen Wortlaut des § 33 zukäme. Ein solcher Rechtssatz wäre zB in Abs. 1 oder § 33 in Anlehnung an das Abzugsverbot des § 33a Abs. 1 Satz 1 wie folgt zu formulieren: „Der Abzug behinderungsbedingter Aufwendungen ist nach § 33 nur zulässig, wenn weder der Stpfl. noch eine andere Person einen Pauschbetrag in Anspruch nehmen“. Jedenfalls kann der Abzug außergewöhnlicher, zwangsläufiger Aufwendungen des Stpfl. nach § 33 nicht für einen bestimmten Anwendungsfall durch eine Sonderregelung ausgeschlossen werden, die ausdrücklich einen anderen Fall betrifft.

89 Einstweilen frei.

#### 90 d) Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags

Die Übertragung des Pauschbetrags setzt einen Antrag voraus.

**Antragsberechtigung:** Mit Ausnahme des Satzes 3 (s. Anm. 98) ergibt sich aus dem Gesetz nicht eindeutig, wer berechtigt und verpflichtet ist, den Antrag auf Übertragung zu stellen. Die Praxis geht meist stillschweigend davon aus, daß es sich um einen Antrag des Stpfl. handeln muß (ausdrücklich etwa *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 40).

Im Formular der EStErklärung ist für diesen Antrag und die Übertragung keine besondere Form oder Rubrik vorgesehen. Der Pauschbetrag des Kindes wird lediglich wie ein dem Stpfl. selbst oder seinem Ehegatten zustehender Pauschbetrag unter Angabe des Namens geltend gemacht.

*Stellungnahme:* UE ist jedenfalls bei einem volljährigen oder teilgeschäftsfähigen (§§ 112, 113 BGB) Kind auch dessen Antrag, zumindest aber dessen Zustimmung zur Übertragung des ihm zustehenden Pauschbetrags zu fordern. Hat das Kind bei seiner EStVeranlagung bereits auf die Geltendmachung der Pauschbeträge verzichtet, so kann die Zustimmung unterstellt werden. Nimmt das Kind den Pauschbetrag selbst in Anspruch, so entfällt eine Übertragung ebenso, wie bei einem Widerspruch des (volljährigen oder teilgeschäftsfähigen) Kindes. UE kann jedoch ein rechtsmißbräuchlicher Widerspruch unter Anwendung der Grundsätze

ze zur rechtsmißbräuchlichen Ausübung des Wahlrechts auf getrennte Veranlagung (s. § 26b Anm. 67) übergangen werden.

Einstweilen frei.

91

## 2. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Übertragung des vollen Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen

### a) Übertragung vom Kind auf den Steuerpflichtigen

92

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 1 vor, so werden der Behinderter- oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag oder beide Pauschbeträge in vollem Umfang auf den Stpfl. übertragen, dh. dieser kann die Beträge vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen (s. Anm. 38). Die Übertragung ist jedoch ausgeschlossen, wenn das Kind (s. Anm. 77, 86) oder der Stpfl. (s. Anm. 80) den Abzug behinderungsbedingter Aufwendungen nach § 33 geltend macht.

**Keine Aufteilung zwischen Kind und Stpfl.:** Seit dem VZ 1975 ist nur noch die volle Übertragung vom Kind auf den Stpfl. zulässig. Zur Rechtslage bis zum VZ 1974 s. Anm. 76.

**Mehrere Kinder:** Haben mehrere Kinder Anspruch auf einen Pauschbetrag, so können die Pauschbeträge aller Kinder auf den Stpfl. übertragen werden. Die gegenteilige Verwaltungsanweisung für den Hinterbliebenen-Freibetrag in Abschn. 194 Abs. 17 Satz 2 EStR 1975 ist aufgegeben. Der Antrag kann auch auf ein Kind oder einige Kinder beschränkt werden, zB weil eines von mehreren Kindern ihn selbst in Anspruch nimmt, oder der Stpfl. es vorzieht, seine Aufwendungen für das behinderte Kind nach § 33 abzuziehen.

**Keine entsprechende Anwendung der Übertragungsregelung auf andere Fälle:** Die Übertragung ist nur vom Kind auf den kinderfreibetragsberechtigten Stpfl. möglich. Eine entsprechende Anwendung des Abs. 5 auf andere vergleichbare Fälle ist unzulässig. So ist etwa eine Übertragung des Pflege-Pauschbetrags ausgeschlossen (s. Anm. 112). Die Rspr. hat daher auch mehrfach eine Übertragung des einem anderen Angehörigen zustehenden Pauschbetrags abgelehnt.

BFH v. 10. 12. 65 VI 191/65, BStBl. III 1966 S. 112, betr. Großmutter; BFH v. 17. 3. 89 III B 43/87, BFHE 156 S. 198, betr. Schwiegermutter; FG Nürnberg v. 12. 3. 86, EFG 1986, 448, rkr., betr. Bruder; FG Münster v. 11. 7. 89, EFG 1990 S. 111, rkr., betr. Vater; Hess. FG v. 27. 11. 89, EFG 1990 S. 354, rkr., betr. die Eltern des Stpfl. Etwas anderes gilt jedoch, wenn Abs. 5 Satz 1 anzuwenden ist, weil zwischen den Angehörigen ein Pflegekindschaftsverhältnis besteht und der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält; vgl. FG Münster v. 27.10. 77, EFG 1978 S. 172, rkr., betr. den 12 Jahre jüngeren mongoliden Bruder des Stpfl. und FG Rhld.-Pf. v. 13. 12. 78, EFG 1979 S. 333, rkr., betr. den 33jährigen und 4 Jahre älteren mongoliden Bruder der Stpfl.; s. auch § 32 Anm. 45 „Altersunterschied zwischen Kind und Pflegeperson“.

**Stellungnahme:** UE wird die Übertragung der Pauschbeträge anderer Angehöriger auf den Stpfl. zu Recht abgelehnt. Es gibt sachliche Gründe, das Eltern-Kind-Verhältnis anders zu behandeln, weil die Eltern typischerweise Aufwendungen für ihr behindertes Kind tragen (glA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 6). In den anderen Fällen besteht im übrigen die Möglichkeit des Abzugs nach § 33. Der Verfasser läßt sich aber „nicht entnehmen, daß der Gesetzgeber verpflichtet wäre, unabhängig von der Höhe der jeweiligen Aufwendungen den Stpfl. durch Gewährung großzügiger Pauschalen von jeglichem Nachweis freizustellen“ (BVerfG v. 22. 10. 86 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4).

93 **b) Übertragung auf mehrere Steuerpflichtige (Einmalgewährung)**

Für die Übertragung der Pauschbeträge auf mehrere Stpfl. enthalten Satz 2 und 3 Sonderregelungen für Stpfl., die nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen oder die die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26c gewählt haben (s.u.).

**Ehegatten**, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllen (unbeschr. estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben), stehen die übertragbaren Pauschbeträge insgesamt nur einmal zu.

*Für die Zusammenveranlagung* folgt dies aus § 26b, wonach die Ehegatten, nach der Zusammenrechnung der Einkünfte „sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt“ werden (s. § 26b Anm. 43).

*Für die getrennte Veranlagung* ist dies in § 26a Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich mit der Maßgabe geregelt, daß der zu übertragende Pauschbetrag jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt wird.

Nach FinVerw. genügt es, daß bei einem der (getrennt oder zusammen zu veranlagenden) Ehegatten die Voraussetzungen für die Übertragung vorliegen (Abschn. 100 Abs. 11 Satz 1 LStR; Abschn. 194 Abs. 10 Satz 1 EStR 1990). Ausreichend ist daher auch der Antrag nur eines Ehegatten auf Übertragung (aA *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33b Rz. D 8). Zum Antragsrecht des Kindes s. Anm. 90 und zur Eintragung auf der LStKarte und Berücksichtigung im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 22.

*Bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung* werden die Ehegatten hinsichtlich der übertragbaren Pauschbeträge als unverheiratete Stpfl. behandelt; bei gleichartigem Kindschaftsverhältnis erfolgt Halbteilung oder eine andere, beliebige Aufteilung (Satz 2 und 3; s. auch § 26c Anm. 30).

**Bei Ehegatten, von denen einer nicht unbeschränkt estpfl. ist**, wird der volle Pauschbetrag dem unbeschr. estpfl. Ehegatten nach Satz 1 übertragen.

94 Einstweilen frei.

## II. Aufteilung der Pauschbeträge zwischen mehreren Steuerpflichtigen, die einen Kinderfreibetrag erhalten (Abs. 5 Sätze 2 und 3)

95 **1. Vorbemerkung zu den Aufteilungsregelungen**

Die Aufteilungsregelungen tragen der Entscheidung des BVerfG v. 8. 6. 77 1 BvR 265/75 (BStBl. II S. 526) Rechnung. Das BVerfG hatte den Ausschluß geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Elternteile ua. auch von der Übertragungsmöglichkeit des Abs. 5 als gleichheitswidrig angesehen (s. auch § 33a Anm. 230). Durch StändG 1979 wurden deshalb die Aufteilungsregelungen der Sätze 2–5 aF angefügt und durch StSenkG 1986/1988 vereinfachend neugefaßt (s. Anm. 76). Gegen diese Regelungen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (BVerfG v. 22.10. 86 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4; s. auch FG Hamb. v. 17. 11. 80, EFG 1981 S. 181).

## 2. Aufteilung des zu übertragenden Pauschbetrags zwischen mehreren kinderfreibetragsberechtigten Steuerpflichtigen (Abs. 5 Satz 2 iVm. § 33a Abs. 2 Sätze 8 bis 10) 96

Erhalten für das Kind mehrere Stpfl. einen Kinderfreibetrag, so gilt für die Übertragung des Pauschbetrags § 33a Abs. 2 Sätze 8 bis 10 sinngemäß. Damit finden in diesen Fällen der Grundsatz der Einmalgewährung und der Halbteilungsgrundsatz Anwendung (§ 33a Anm. 242 f.).

**Aufteilung von Amts wegen nach Antrag auf Übertragung:** Die sinngemäße Anwendung des § 33a Sätze 8 bis 10 führt jeweils von Amts wegen zu einer Aufteilung des Pauschbetrags für Behinderte oder Hinterbliebene. Voraussetzung ist allerdings, daß jeder der kinderfreibetrags- und aufteilungsberechtigten Stpfl. gem. Satz 1 den Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags gestellt hat. Wird der Übertragungsantrag nur von einem Elternteil gestellt, so erhält nur er seinen Anteil am Pauschbetrag nach Maßgabe des § 33a Abs. 2 Sätze 8–10; uE wirkt der Antrag eines Elternteils nicht zugunsten des anderen Elternteils (glA *Diebold*, DStR 1979 S. 305; *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. D 13; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 44a).

**Wahlrecht jedes Stpfl. auf Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags oder Abzug nach § 33:** Jeder Elternteil und jedes Elternpaar kann zwischen der Inanspruchnahme des halben Pauschbetrags oder dem Abzug der vollen nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Unterhaltsaufwendungen nach § 33 wählen. Dies folgt aus § 33b Abs. 1 und dem Umkehrschluß aus Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz. Mangels ausdrücklicher Regelung steht dieses Wahlrecht uE auch den Elternteilen zu, die nach Satz 2 iVm. § 33a Abs. 2 Satz 10 nur ein Viertel des Übertragungsbetrags beanspruchen können (s.u.).

**Anwendungsfälle des Abs. 5 Satz 2:** Die sinngemäße Anwendung des § 33a Sätze 8–10 betrifft verschiedene Fallgestaltungen.

► *Das Kind steht zu zwei nicht der Ehegattenveranlagung unterliegende Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis (§ 33a Abs. 2 Satz 8):* Dann erhält jeder die Hälfte des zu übertragenden Pauschbetrags. Das Kindschaftsverhältnis zu den beiden Elternteilen kann gleichartig oder verschiedenartig sein (s. § 33a Anm. 242). Die Halbteilung nach Satz 2 iVm. § 33a Abs. 2 Satz 8 betrifft daher geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten und nicht verheiratete Elternpaare (Eltern nicht ehelicher Kinder), ebenso wie zwei unverheiratete Stpfl., die mit verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis jeweils einen Kinderfreibetrag erhalten (zB leiblicher Vater und Pflegemutter).

Bis zum VZ 1985 einschließlich (s. Anm. 76) war der Pauschbetrag in solchen Fällen nur auf den Stpfl. übertragbar, auf dessen Kosten das Kind im VZ überwiegend unterhalten worden ist (Abschn. 194/70 Abs. 14 EStR/LStR 1984). UE ohne Rechtsgrundlage; die insoweit lückenhafte Regelung ist durch entsprechende Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes in Satz 2 aF zu ergänzen. Der nicht zuordnungsberechtigte Elternteil konnte anstelle nachgewiesener Aufwendungen für sein behindertes Kind auch Aufwendungen in Höhe des Pauschbetrags abzüglich der zumutbaren Belastung nach agB abziehen, wenn die anderen Berechtigten den Pauschbetrag nicht in Anspruch genommen hatten (Abschn. 189a Abs. 5 EStR 1975–1984; Abschn. 66 Abs. 9 LStR 1975–1984; s. auch § 33 Anm. 83). UE abzulehnen (kritisch auch FG Hamb. v. 17. 11. 80, EFG 1981 S. 181, rkr., s. auch Anm. 88).

► *Das Kind steht zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis (§ 33a Abs. 2 Satz 9 und 10):* Dann erhält ein Elternpaar zusammen die Hälfte des zu übertragenden Pauschbetrags. Das Kind steht zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis, wenn es entweder leibliches oder Adoptivkind (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) oder

Pflegekind (§ 32 Abs. 1 Nr. 2) eines der beteiligten Stpfl. ist. § 33a Satz 9 betrifft daher die seltenen Fälle der Gewährung von Kinderfreibeträgen an die Eltern und Adoptiv- und/oder Pflegeeltern ein und desselben Kindes (s. § 32 Anm. 57f.). Es kann sich daher in diesen Fällen um ein Elternpaar und einem weiteren Stpfl. handeln, zu dem das Kind in einem verschiedenartigen Kindschaftsverhältnis steht, zB Adoptiveltern und Pflegemutter oder Pflegeeltern und Kindesvater. Bei Beteiligung von vier Stpfl. wird es sich meist um zwei beteiligte Elternpaare handeln (s. § 33a Anm. 244). Die leiblichen Eltern müssen in diesem Fall nach § 32 Abs. 1 Satz 2 und 3 ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommen (Abschn. 100/194 Abs. 10 Sätze 1, 2 und 5 LStR/ESTR; s. auch § 32 Anm. 57f.) Die beteiligten Elternpaare können die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen, dann steht ihnen die Hälfte des Übertragungsbetrags gemeinsam zu (s. Anm. 93). Erfüllen sie diese Voraussetzungen nicht, dann gilt Satz 2 iVm. § 33a Abs. 2 Satz 10, jeder Elternteil dieses Paares erhält ein Viertel des Übertragungsbetrags oder kann, jeder für sich, das Wahlrecht auf Abzug seiner Aufwendungen nach § 33 ausüben (s.o.); wählen beide die Übertragung, so können sie nach Satz 3 im Wege der EStVeranlagung auch eine andere Aufteilung anwenden (Abschn. 100 Abs. 10 Satz 4 LStR; s. Anm. 99).

97 Einstweilen frei.

### 3. Abweichende Aufteilung des Pauschbetrags zwischen Eltern, die in nicht intakter Ehe leben (Abs. 5 Satz 3)

#### 98 a) Abweichende Aufteilung auf gemeinsamen Antrag der Eltern (Satz 3, erster Halbsatz)

Abweichend von der zwischen nicht verheirateten, geschiedenen oder getrennt lebenden Elternteilen nach Satz 2 (s. Anm. 96) vorgesehenen Halbteilung des Pauschbetrags oder Anteils am Pauschbetrag, können diese Stpfl. bei einer Veranlagung eine anderweitige Aufteilung des zu übertragenden Pauschbetrags beantragen (Satz 3 erster Halbsatz).

**Gemeinsamer Aufteilungsantrag:** Formelle Voraussetzung ist ein gemeinsamer Aufteilungsantrag der nicht verheirateten, geschiedenen oder getrennt lebenden Eltern, der für jeden VZ neu zu stellen ist. Der Antrag bedarf keiner Form; beide Stpfl. können die anderweitige Aufteilung daher unabhängig voneinander beantragen. Widersprechen die Anträge einander, so gilt der Halbteilungsgrundsatz nach Satz 2. Der Antrag ist bis zum Eintritt der Bestandskraft der auf dem Halbteilungsgrundsatz beruhenden Steuerbescheide möglich und bis zu diesem Zeitpunkt jederzeit änder- oder widerrufbar. Bis zum VZ 1985 einschließlich war die Änderung (uE nicht der Widerruf) nach Satz 4 aF ausgeschlossen (s. Anm. 76). Der gemeinsame Antrag führt zu einer Änderung der als Grundlagenbescheid anzusehenden Eintragung auf der LStKarte (§ 39a Abs. 4 Satz 1 iVm. § 171 Abs. 10 AO), so daß auch die etwa einem Elternteil oder einem Dritten bzw. weiterem Elternteil gegenüber bestandskräftigen Bescheide noch zu ändern sind (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Kritisch zur Zweckmäßigkeit des Erfordernisses gemeinsamer Antragstellung durch Stpfl. mit idR widerstreitenden Interessen: *Diebold*, DStR 1979 S. 309).

Zu Verfahrensfragen s. auch Anm. 20 und zum Antragserfordernis allgemein s. § 33 Anm. 53.

**Die Verweigerung des gemeinsamen Antrags** führt zur Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes mit Wahlrecht auf Abzug nach § 33 (s. Anm. 96). Ob die

Antragstellung von einem Elternteil erzwungen werden kann, ist eine bürgerlich-rechtliche Vorfrage. Das FA ist nicht zur Ersetzung des Antrags befugt; uE sind die Grundsätze zur klageweisen Durchsetzung der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting (s. § 10 Anm. 27p mwN) anzuwenden (vgl. *Kanzler*, DStR 1990 S. 406). Ein bereits anhängiges Klageverfahren hat das FG ggf. nach § 74 FGO auszusetzen (BFH v. 24. 4. 86 III B 72/84, BStBl. II S. 561). Der BGH bejaht eine familienrechtliche Verpflichtung des Elternteils zur gemeinsamen Antragstellung bzw. Zustimmung, der über kein zu versteuerndes Einkommen verfügt, die Pauschbeträge nicht voll ausschöpfen kann oder mit seiner Verweigerung die Ausschöpfung des größtmöglichen Steuervorteils vereitelt (BGH v. 24. 2. 88 IVb ZR 29/87, StRK EStG § 33a R. 64 = FamRZ 1988 S. 607).

Die Zustimmung ist Zug um Zug gegen eine bindende Erklärung zu erteilen, daß sich der Elternteil, für den die abweichende Aufteilung vorteilhaft ist, zum Ausgleich der dem anderen entstehenden Nachteile verpflichtet; wird der Nachteilsausgleich abgelehnt, so besteht kein Anspruch auf Zustimmung (BGH IVb ZR 29/87 aaO).

**Die Aufteilung** kann in einem beliebigen Verhältnis vorgenommen werden, also auch 100 vH zu 0 vH. Dies ist vor allem dann von Bedeutung, wenn ein Elternteil kein oder ein sehr geringes zu versteuerndes Einkommen hat und sich der halbe oder viertel Pauschbetrag bei ihm stl. nicht voll auswirken kann. Mit der anderweitigen Aufteilung des zu übertragenden Pauschbetrags läßt sich im übrigen eine maßvollere Zuweisung kindbedingter StEntlastungen erreichen als mit der Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4, mit der auch auf alle anderen kinderfreibetragsabhängigen Ermäßigungen verzichtet wird (*Kanzler*, NWB F. 3 S. 8376).

#### b) Ausschluß des Wahlrechts auf Abzug nach § 33 (Satz 3, zweiter Halbsatz) 99

Bei hälftiger Übertragung des Pauschbetrags kann jeder Elternteil gem. § 33b Abs. 1 zwischen der Inanspruchnahme des halben Pauschbetrags oder dem vollen Abzug der nachgewiesenen Aufwendungen nach § 33 wählen (s. Anm. 96). Bei anderweitiger Aufteilung schließt Satz 3 zweiter Halbsatz dieses Wahlrecht aus, um zu verhindern, daß ein Elternteil den Pauschbetrag zu 100 vH in Anspruch nimmt und der andere Elternteil seine gesamten Aufwendungen nach § 33 (unter Kürzung einer zumutbaren Belastung) geltend macht (Ausschluß einer doppelten StErmäßigung wegen derselben Aufwendungen; vgl. RegE eines StÄndG 1978, BTD Drucks. 8/2116 S. 12).

Zum Verhältnis des übertragbaren Behinderten-Pauschbetrags zum Abzug behinderungsbedingter Aufwendungen nach § 33 s. Anm. 80 und zum Ausschluß des Wahlrechts auf Abzug von Aufwendungen für Hinterbliebene s. Anm. 62.

Einstweilen frei.

100–109

### Erläuterungen zu Abs. 6: Pflege-Pauschbetrag

**Schrifttum:** *Nolde*, Die Pflegebedürftigkeit und ihre Auswirkungen im StRecht, DStR 1988 S. 572; *Ross*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien- und Pflegehilfen, DStZ 1990 S. 18; *Kanzler*, Der Pflege-Pauschbetrag in § 33b Abs. 6 und die damit zusammenhängenden Änderungen des § 33a Abs. 3 EStG 1987, FR 1992 S. 669. S. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

### 110 I. Überblick zu Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6

**Satz 1** enthält die Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug des Pflegepauschbetrags von 1800 DM im Kalenderjahr.

**Satz 2** regelt die weitere Voraussetzung der persönlichen Pflege in einer Wohnung im Inland.

**Satz 3** sieht die Aufteilung des Pflegepauschbetrags bei mehreren Pflegepersonen vor.

## II. Rechtsentwicklung des Pflege-Pauschbetrags

### 111 1. Rechtsgrundlagen

Vor Einführung des Pflege-Pauschbetrags war der Abzug von Aufwendungen für die Pflege hilfsbedürftiger Angehöriger vor allem unter dem Gesichtspunkt der Übernahme von Kosten einer Unterbringung oder Betreuung durch Dritte möglich (§ 33 Anm. 300 *Pflege- und Pflegeheimkosten* mwN; s. auch Abschn. 66 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 11–22 LStR 1987; Abschn. 187 EStR 1987). Soweit dem Stpfl. Aufwendungen für persönliche Pflegeleistungen entstanden sind, war ein Abzug als außergewöhnliche Belastung zwar ebenfalls zulässig, wirkte sich aber wegen der Geringfügigkeit der Aufwendungen und der Anrechnung einer zumutbaren Belastung kaum aus (ähnlich *Nolde*, DStR 1988 S. 572).

**StReformG 1990 v. 25. 7. 88** (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Der Pflege-Pauschbetrag wurde in einem neuen Abs. 6 zur erstmaligen Anwendung im VZ 1990 eingeführt. Gleichzeitig wurden die Regelungen zum Haushaltshilfen-Höchstbetrag und Heimfreibetrag (§ 33a Abs. 3) der Vorschrift des Abs. 6 angepaßt (vgl. *Kanzler*, FR 1992 S. 669 u. 676).

**WoBauFG v. 22. 12. 89** (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): Noch vor Inkrafttreten des Pflegepauschbetrags wurde der Begriff „Behinderter“ in Abs. 6 Satz 2 und 3 durch den Begriff „Pflegebedürftiger“ in Anlehnung an das Schwerbehindertengesetz ersetzt.

### 112 2. Reformüberlegungen zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Pflegeleistungen

**Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags auf die Pflegeperson:** Nach einem Vorschlag des Bundesrates sollte anstelle des Pflegepauschbetrags eine Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 3 Satz 3 auf die Pflegeperson vorgesehen werden (vgl. Stellungnahme des BR zum Entw. eines StReformG 1990, BTDrucks. 11/2226 S. 14).

Diese Anregung wurde damit begründet, daß Pflegebedürftige iSd. § 33b Abs. 6 idR Anspruch auf den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag von 7 200 DM haben, ohne ihn wegen geringer Einkünfte auch steuerlich angemessen nutzen zu können. Eine derartige Übertragungsregelung sei systematisch folgerichtig, würde den angestrebten Zweck einer Verstärkung der häuslichen Pflege wirksamer verwirklichen und diene anders als § 33b Abs. 6 der Steuervereinfachung (BTDrucks. aaO).

**Weitere Vorschläge zur Berücksichtigung von Pflegeleistungen:** Vor Einführung des Pflege-Pauschbetrags und unabhängig von der aktuellen politischen Diskussion um die Einführung einer Pflichtversicherung für den Pflegefall hat die Gesellschaft für Versicherungswissenschaft und Gestaltung bereits Anfang 1987 ua. vorgeschlagen (Handelsblatt Nr. 22/1987 v. 2. 2. 87, S.4; *Kanzler*, FR 1988 S. 214 FN 131),

- ▶ den Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einer privaten Pflegeversicherung ohne Begrenzung auf Höchstbeträge anzuerkennen (bislang werden Vorsorgeaufwendungen für eine künftige Heimunterbringung nicht als agB anerkannt, vgl. BFH v. 6. 4. 90 III R 120/86, BFH/NV 1991,84),
- ▶ die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 auch auf ehrenamtliche Mitarbeiter karitativer Organisationen auszudehnen (ab 1990 durch Art. 3 Vereinsförderungsg v. 18.12. 89, BGBl. I S. 2212, BStBl. I S. 499 geregelt; s. Dok. 1 Anm. 422),
- ▶ den Höchstbetrag für die Beschäftigung einer Hausgehilfin an die Entwicklung der Preise anzugleichen (s. auch § 33a Anm. 258) und
- ▶ einen Pflege-Freibetrag von mindestens 2400 DM pro Jahr einzuführen.

Einstweilen frei.

113, 114

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Pflege-Pauschbetrags

#### 1. Bedeutung des Pflege-Pauschbetrags

115

**Bedeutung nach der Gesetzesbegründung:** Die BReg. nennt im Entw. eines StReformG 1990 verschiedene Zielsetzungen des Pflege-Pauschbetrags (BTDrucks. 11/2157 S. 151 f.). Danach soll der Pflege-Pauschbetrag folgendes bewirken:

- ▶ *Sozial- und gesundheitspolitische Bedeutung:* Vor dem Hintergrund eines veränderten Altersaufbaus in der Gesellschaft und einer dadurch bedingten zunehmenden Zahl von Pflegebedürftigen soll das gegenwärtige System der Versorgung und Sicherung dieser Personen gezielt verbessert werden. Die sozialen Bindungen sollen dadurch erhalten bleiben, daß die Pflegebedürftigen die Zuwendung ihrer Angehörigen in der gewohnten Umgebung erfahren. Im übrigen trägt die häusliche Pflege zur Kostendämpfung bei; die Einführung des Pflege-Pauschbetrags „flankiert“ daher die Pflegefallregelungen im Sozialbereich nach dem Gesundheits-Reformgesetz (BTDrucks. 11/2157 S. 152).
- ▶ *Haushaltspolitische Bedeutung:* Im RegE wurden die Einnahmeverluste durch Anhebung und Einführung „sonstiger familienbezogener Abzugsbeträge“ (ohne Kinderfreibetrag) nicht aufgliedert und mit 365 Mio DM für Haushaltsfreibetrag, Ausbildungsfreibetrag und Pflege-Pauschbetrag zusammen beziffert (BTDrucks. 11/2157 S. 125).
- ▶ *Finanzwissenschaftliche Bedeutung:* Nach dem RegE ist der Pflege-Pauschbetrag mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar und kann deshalb in die Vorschriften über außergew. Belastungen aufgenommen werden (BTDrucks. 11/2157 S. 151 f.).
- ▶ *Rechtssystematische Bedeutung:* Dem Pflege-Pauschbetrag soll Vereinfachungs- und Abgeltungswirkung zukommen. Angesichts der menschlichen Belastung, die die Pflegeperson auf sich nimmt, soll auf Aufzeichnungen und Belege verzichtet

werden. Neben größeren, leicht nachweisbaren Aufwendungen bringt die persönliche Pflege Hilflloser auch eine Vielfalt von Belastungen mit sich, die schwer oder gar nicht zu belegen sind und die der Pflege-Pauschbetrag abgeltend soll (BTDrucks. 11/2157 S. 152)

**Stellungnahme:** Sprechen auch einige Erwägungen aus dem RegE (s.o.) für eine Lenkungsnorm zur Förderung der häuslichen Pflege, so ergibt sich doch aus dem Gesetzeswortlaut („wegen der außergewöhnlichen Belastungen“) und der Bezugnahme auf das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Gesetzesbegründung, daß dem Pflege-Pauschbetrag – ebenso wie dem Abzug nach § 33 selbst – vorrangig Lastenausteilungsfunktion und erst in zweiter Linie Gestaltungswirkung zukommen soll (zur Bedeutung dieser Abgrenzung, vgl. Einf. ESt. Anm. 55); dafür spricht auch die systematische Eingliederung der Regelung in die Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen (vgl. *Kanzler*, FR 1992 S. 669). Daraus folgt, daß die eher einschränkenden, zu den §§ 33 ff. entwickelten Auslegungsgrundsätze auch auf den Pflege-Pauschbetrag anwendbar sind, sofern nicht der Vereinfachungszweck der Vorschrift (s.o.) eine erweiternde Auslegung erlaubt. Diese Auffassung wird durch die Gesetzesbegründung bestätigt, wonach unter den engen Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 (Zwangsläufigkeit) auch Nachbarschaftshilfe begünstigt sein soll (BTDrucks. 11/2157 S. 152).

*Fehlende Übertragbarkeit des Pflege-Pauschbetrags als Mangel:* Gemessen am Gesetzeszweck der Förderung häuslicher Pflege, erweisen sich die Tatbestandsmerkmale des Pflege-Pauschbetrags in einigen Fällen als zu eng (s. die Beispiele in Anm. 139). Soweit in diesen Fällen eine erweiternde Auslegung versagt, könnte in Anlehnung an die Regelung in Abs. 5 (s. Anm. 75 ff.) nur ein Tatbestand zur Übertragung des Pflege-Pauschbetrags auf die Pflegeperson helfen, die ihn ansonsten nicht in Anspruch nehmen könnte. Nur auf diese Weise würde sichergestellt, daß familienbezogene Belastungen auch zu familienbezogenen Entlastungen führen (vgl. *Kanzler*, FR 1988 S. 219 und FR 1992 S. 674).

## 116 2. Verfassungsmäßigkeit des Pflege-Pauschbetrags

Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6 als Lastenausteilungs- bzw. Fiskalzwecknorm steht uE außer Frage, weil der Abzug höherer tatsächlicher Aufwendungen nach § 33 nicht ausgeschlossen ist (s. auch Anm. 6). Ob die Vorschrift als Sozialzwecknorm (s. Anm. 115) zu beanstanden ist, weil ihr Zweck, die häusliche Pflege zu intensivieren, durch den Pauschbetrag nur unzureichend gefördert wird, ist verfassungsrechtlich ohne Bedeutung (dazu Einf. ESt. Anm. 535).

117 Einstweilen frei.

## 118 IV. Geltungsbereich des Abs. 6

Als Sonderregelung zu § 33 gilt Abs. 6 wie die anderen Tatbestände des § 33b für natürliche, unbeschr. estpfl. Personen. Eine Ausnahmeregelung ist weder für beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 1 letzter Satz), noch für niederländische Grenzgänger vorgesehen (s. Anm. 10). Zur Anwendung des Abs. 6 im LStVerfahren und bei Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 22; ferner § 33 Anm. 24 u. 25. Zur Geltung im Beitrittsgebiet s. Anm. 138.

119 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis des Abs. 6 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu den Sonderausgaben

120

**Pflege als Altenteilsleistung (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a):** Soweit pflegebedingte Aufwendungen in Erfüllung einer Altenteilsverpflichtung als Sonderausgaben abziehbar sind (BFH v. 22. 1. 92 X R 35/89, BStBl. II S. 552) entfällt der Abzug des Pflege-Pauschbetrags wegen § 33 Abs. 2 Satz 2 (s. § 33 Anm. 200 ff.; aA *Paus*, DStZ 1992 S. 499). Mit der Formulierung „wegen der außergewöhnlichen Belastungen“ verweist Abs. 6 Satz 1 auf § 33 (s. Anm. 128).

**Der Höchstbetrag für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse,** der auch behinderungsbedingt gewährt wird (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 b), ist neben dem Pflege-Pauschbetrag abziehbar. Die zeitweise Unterstützung der Pflegeperson durch eine ambulante Pflegekraft ist unschädlich (s. Anm. 140); im übrigen besteht keine Konkurrenz zum Pflege-Pauschbetrag, soweit das hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnis andere hauswirtschaftliche Tätigkeiten als die Betreuung pflegebedürftiger Haushaltsangehöriger zum Gegenstand hat.

### 2. Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen

121

**Verhältnis zu § 33:** Pflege-Pauschbetrag und außergewöhnliche Belastungen nach § 33 schließen einander aus. Der Stpfl. hat nach Abs. 6 Satz 1 ein Wahlrecht, den Abzug nach § 33 unter Anrechnung einer zumutbaren Belastung oder den Pauschbetrag nach Abs. 6 geltend zu machen (s. Anm. 135).

**Verhältnis zum Unterhaltshöchstbetrag (§ 33a Abs. 1):** Unterhaltshöchstbetrag und Pflege-Pauschbetrag können nebeneinander abgezogen werden. Nach § 33a Abs. 1 werden Aufwendungen für den Unterhalt des Pflegebedürftigen abgegolten, während der Pflege-Pauschbetrag eigene Aufwendungen des betreuenden Stpfl. erfasst.

**Verhältnis zu den Höchstbeträgen für Hilfe im Haushalt oder Heimunterbringung (§ 33a Abs. 3):** Die pflegebedingten Höchstbeträge entsprechen mit 1 800 DM dem Pflege-Pauschbetrag.

► **Höchstbetrag für Haushaltshilfe (§ 33a Abs. 3 Satz 1):** Der pflegebedingte Höchstbetrag von 1 800 DM für eine Hilfe im Haushalt (§ 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG) wird neben dem Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG gewährt. Beide Steuerermäßigungen gelten unterschiedliche Belastungen ab.

**Beispiel:** Ein zusammenveranlagter Ehegatte ist hilflos iSd. § 33b Abs. 6 EStG und wird von dem anderen Ehegatten sowie einer angestellten Pflegekraft betreut; s. auch Anm. 140 zum Merkmal der persönlichen Pflege.

► **Höchstbetrag für Heimunterbringung nach § 33a Abs. 3 Satz 2:** Heimabzugsbetrag und Pflege-Pauschbetrag schließen im Normalfall einander aus, denn der Pflege-Pauschbetrag begünstigt die häusliche Pflege und bezweckt gerade, eine Heimunterbringung zu vermeiden. Kein Abzug des Pflege-Pauschbetrags also, wenn der Stpfl. zeitweise seinen im Heim untergebrachten Ehegatten betreut. Wird der Heimbetrag jedoch nur zeitanteilig gewährt (§ 33a Abs. 4 EStG), weil die Unterbringung zur Pflege im Laufe des VZ erfolgt, so kann daneben auch der Pflege-Pauschbetrag als Jahresbetrag gewährt werden. Nach der hier vertretenen Auffassung sind beide Steuerermäßigungen jedoch auch in dem Sonderfall nebeneinander zu gewähren, daß die Pflegebedürftigkeit während einer Heimunterbringung eintritt (s. Anm. 140).

**Verhältnis zum übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 5):**

Der Pauschbetrag für die Pflege eines behinderten Kindes und der übertragene Behinderten-Pauschbetrag für dieses Kind können nach hM nebeneinander abgezogen werden.

*Arndt in Kirchhof/Söhn, § 33b Rz. 4; Blümich/Oepen, § 33b Rz. 56; Lademann/Söffing/Brockhoff, § 33b Rz. 65; Schmidt/Glanegger XI, § 33b Anm. 9; Bedenken bei Kanzler, FR 1988 S. 205, 219, eine gesetzliche Regelung des Konkurrenzproblems fordernd. UE nicht eindeutig auch Abschn. 100/194 Abs. 3 LStR/ESTr.*

UE müßten Pflege-Pauschbetrag und übertragener Behinderten-Pauschbetrag nach hM einander ausschließen. Denn danach beruht die Übertragungsmöglichkeit nach § 33b Abs. 5 auf der Abgeltungswirkung der den Eltern typischerweise entstehenden Aufwendungen für das behinderte Kind (s. Anm. 77). Nach der hier vertretenen Auffassung gilt der übertragene Behinderten-Pauschbetrag nur Aufwendungen des Kindes ab (s. Anm. 77), während der Pflege-Pauschbetrag für Aufwendungen der Pflegeperson gewährt wird.

**Verhältnis zu den Kinderbetreuungskosten (§ 33c):** Kinderbetreuungskosten und Pflege-Pauschbetrag können für die Betreuung des gleichen Kindes nebeneinander abgezogen werden. Dem Erfordernis der persönlichen Pflege des hilflosen Kindes widerspricht die zeitweise Betreuung durch eine dritte Person nicht (s. Anm. 140).

122 Einstweilen frei.

## VI. Verfahrensvorschriften

### 123 1. Antrag und Nachweiserfordernisse für den Pflege-Pauschbetrag

**Antrag nicht erforderlich:** Nach dem Wortlaut des Abs. 6 ist ein förmlicher Antrag nicht erforderlich. Der Pflege-Pauschbetrag ist jedoch im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung und im Anfechtungsverfahren bis zum Abschluß der Tatsacheninstanz geltend zu machen. Nach Eintritt der Bestandskraft eines Steuerbescheides kann der Pflege-Pauschbetrag nur noch im Wege einer Verpflichtungsklage auf Erlaß eines Änderungs-Folgebescheids berücksichtigt werden (BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245), da die Ausweise oder Bescheide der Sozialbehörden Grundlagenbescheide sind (s. im folgenden).

**Nachweisanforderungen:** Die *FinVerm.* fordert den Nachweis der Hilflosigkeit des Pflegebedürftigen in der gleichen Weise, wie für den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag (Abschn. 194 Abs. 14 Satz 1 EStR 1990; Abschn. 100 Abs. 15 LStR 1990). Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags unterliegen nicht den o.a. formellen Nachweiserfordernissen. Die persönliche Pflegeleistung in der Wohnung des Pflegebedürftigen oder des Stpfl. sowie die Mitwirkung oder das Fehlen weiterer Pflegepersonen ist daher glaubhaft zu machen und uU in geeigneter Form nachzuweisen (§ 92 AO und § 81 FGO).

Zu den Nachweisanforderungen im einzelnen s. Anm. 150 ff.

### 124 2. Berücksichtigung des Pflege-Pauschbetrags im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren

**ESTVorauszahlungen:** Bei Bemessung der Einkommensteuervorauszahlungen wird der Pflege-Pauschbetrag berücksichtigt, wenn er bei der letzten Veranlagung abgezogen wurde (§ 37 Abs. 3 Satz 2 EStG); ansonsten ist eine Anpassung der

Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG zu beantragen. Der Pflege-Pauschbetrag ist, anders als im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren, nicht in die 1 200 DM-Grenze des § 37 Abs. 3 Satz 4 EStG einbezogen.

**LStErmäßigungsverfahren:** Nach § 39a Abs. 1 Nr. 3 wird der Pflege-Pauschbetrag durch Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte berücksichtigt. Wird der Pauschbetrag in voller Höhe gewährt (keine Anwendung des § 33b Abs. 6 Satz 3), so ist auch die Eintragungsgrenze von 1 200 DM nach § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG überschritten; andernfalls bedarf es des Nachweises weiterer in § 39a Abs. 2 Satz 4 bezeichneter Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlicher Belastungen.

Zu Anzeigepflichten des Stpfl. und Nachforderung zuwenig erhobener LSt. s. Anm. 22. Einstweilen frei.

125–127

## B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 für den Abzug eines Pflege-Pauschbetrags

#### 1. Außergewöhnliche Belastungen, die einem Stpfl. durch die Pflege einer Person erwachsen

##### a) „Erwachsen“ von „außergewöhnlichen Belastungen“

128

Dem Stpfl. müssen außergewöhnliche Belastungen erwachsen, dh. zwangsläufig entstanden sein; (zum Begriff „erwachsen“ s. § 33 Anm. 32.

„Wegen der außergewöhnlichen Belastungen“ wird die StErmäßigung gewährt. Die Formulierung ist uE als Rechtsgrundverweisung auf den Tatbestand des § 33 Abs. 1 zu verstehen (*Kanzler*, FR 1992 S. 669; s. auch Anm. 30 zu der gleichlautenden Formulierung in Abs. 1). Dies wird bestätigt durch die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1, wonach der Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 gewährt wird (s. Anm. 135). Dem Grunde nach sind daher außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen erforderlich.

**Die Außergewöhnlichkeit von Pflegeaufwendungen** steht außer Frage, denn es sind größere Aufwendungen, die dem Stpfl. im Vergleich zur überwiegenden Mehrzahl anderer Stpfl. iSd. § 33 Abs. 1 erwachsen (s. § 33 Anm. 30 f). Die Außergewöhnlichkeit kann entfallen, wenn der Stpfl. einen Aufwendungsersatz erhält (s. Anm. 130 „Umfang der Aufwendungen“).

**Die Zwangsläufigkeit der Pflegeaufwendungen** wird nach hM in Anlehnung an die EStR gefordert, bei Angehörigen iSd. § 15 AO aber unterstellt.

Abschn. 194 Abs. 14 EStR und Abschn. 100 Abs. 15 LStR, die auf die entsprechenden zu § 33 Abs. 2 EStG ergangenen Abschn. 186 Abs. 5 EStR und Abschn. 92 Abs. 5 LStR verweisen; glA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 42; *Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33b Rz. 61; *Schmidt/Glanegger* XI. § 33b Anm. 9. Nach EStR aaO soll der Pflege-Pauschbetrag auch für Pflegeleistungen im Wege der Nachbarschaftshilfe unter den „engen Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 (Zwangsläufigkeit“ gewährt werden (BTDrucks. 11/2157 S. 152); glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. E 7 und das o.a. Schrifttum.

**Stellungnahme:** UE kann der Tatbestand des § 33b Abs. 6 EStG eine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 Abs. 2 nicht voraussetzen, andernfalls müßte die Regelung leerlaufen. Die Verpflichtung zur persönlichen, häuslichen Pflege eines Angehörigen ist weder nach bürgerlichem Recht noch als Sittenpflicht eindeutig zu bejahen (aus-

fürlich dazu *Kanzler*, FR 1992 S. 670). UE gebietet es daher der Förderungszweck der Regelung, die Zwangsläufigkeit der Pflegeaufwendungen zu unterstellen. Daraus folgt aber zugleich, daß Pflegeleistungen gegenüber fremden Dritten nicht strenger beurteilt werden können, als die Pflege von Angehörigen iSd. § 15 AO (vgl. *Kanzler*, aaO). Die Zwangsläufigkeit ist jedoch von Bedeutung, wenn die Pflegeleistungen aufgrund Vertrags erbracht werden (Altenteils- oder Dienstvertrag). Selbstgesetzte Rechtspflichten begründen keine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 Abs. 2 (§ 33 Anm. 188) und können daher auch nicht zu einem Pflege-Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 führen. Darin liegt der eigentliche Grund für das Abzugsverbot bei entgeltlicher Pflegeleistung (s. Anm. 130 aE).

129 Einstweilen frei.

130 **b) Außergewöhnliche Belastungen des Stpfl. durch die Pflege einer Person**

**Aufwendungen** sind bei Inanspruchnahme eines Pauschbetrags nicht nachzuweisen, sie werden unterstellt. Abs. 6 Satz 1 enthält den Begriff „Aufwendungen“ nicht. Auch in der Begründung zum RegE findet sich außer dem Hinweis auf die „größeren – leicht nachweisbaren – finanziellen Aufwendungen“ und „eine Vielzahl von Belastungen . . .“, die schwer oder gar nicht zu belegen“ sind (BTDrucks. 11/2157 S. 151 f), nicht ein Beispiel der Aufwendungen, an deren Abgeltung man gedacht haben könnte. Gleichwohl wird allgemein angenommen, daß Satz 1 das Entstehen von Aufwendungen voraussetzt.

*Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz.E3; *Blümich/Oepen*, § 33b EStG Anm. 40; *Schmidt/Glanegger* XI. § 33b Anm. 9; zweifelnd *Kanzler*, FR 1988, S. 218 und aA *Frotscher*, EStG, Steuerreform 1990, S. 111.

UE setzt Satz 1 Aufwendungen voraus. Das ergibt sich aus der zweifachen Bezugnahme auf die außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 in Satz 1: „Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, . . .“ und „. . . anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 . . .“ (*Kanzler*, FR 1988 S. 218). Dies ist ua. für die Fragen nach der Vorteilsanrechnung und nach der Abgeltungswirkung des Pflege-Pauschbetrags von Bedeutung (*Kanzler*, FR 1992 S. 671 f.). Nach den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 11/2157 S. 151 f) liegt es allerdings auch nahe anzunehmen, daß der Pflege-Pauschbetrag zur Abgeltung zeitlichen Aufwands für Familienarbeit gewährt wird.

**Art der Aufwendungen:** Durch die Pflege einer Person veranlaßt sind zB Fahrtkosten zur Wohnung des Pflegebedürftigen (vgl. auch BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958), Verpflegungsmehraufwendungen und weitere Aufwendungen, die entstehen, weil die zeitliche Beanspruchung durch die Pflege die persönliche Verrichtung notwendiger eigener Haushaltstätigkeiten erschwert. Dagegen sind Zuwendungen an den Pflegebedürftigen nicht durch Satz 1 abgegolten, sondern uU nach § 33a Abs. 1 abziehbar.

**Der Umfang der Aufwendungen** ist für einen Pauschbetrag grundsätzlich ohne Bedeutung. Da Satz 1 jedoch außergewöhnliche Belastungen abgilt und damit höhere Aufwendungen voraussetzt, als sie der Mehrzahl anderer Stpfl. erwachsen (s. Anm. 128), kann ein Aufwendungsersatz zum Fortfall des Pflege-Pauschbetrags führen. Das ist jedoch nur der Fall, wenn der Aufwendungsersatz die Aufwendungen in vollem Umfang abdeckt, denn auch Bagatellaufwendungen führen zum Abzug des Pflege-Pauschbetrags. UE folgt daraus, daß idR nicht unterstellt werden kann, ein Aufwendungsersatz lasse die Außergewöhnlichkeit pflegebedingter Aufwendungen des Stpfl. entfallen. Aufwendungsersatz kann

daher ausnahmsweise zwar zum Wegfall, niemals aber zu einer Kürzung des Pauschbetrags führen.

Nicht anzurechnen sind daher die Pflegezulage nach § 35 BVG, die der Hilflose erhält, oder die Geldleistungen nach § 57 SGB V (monatliches Pflegegeld von 400 DM), die dem Schwerpflegebedürftigen anstelle der häuslichen Pflegehilfe gewährt werden, wenn er seine Pflege selbst sicherstellt (Abschn. 100 Abs. 15 Satz 5 LStR 1993; BMF v. 2. 4. 92, BStBl. I S. 267 betr. Pflegezulage nach § 57 SGB V; OFD Köln v. 5. 11. 93, FR 1993 S. 820 betr. Pflegegeld in Höhe des Sozialhilfesatzes; aA noch OFD Düss. v. 19. 8. 91, FR 1991 S. 673 betr. Vergütungen nach § 57 SGB V oder § 69 BSHG). Dagegen sind auch auf den Pflege-Pauschbetrag Vermögenswerte anzurechnen, die dem Stpfl. im Hinblick auf die Pflegebedürftigkeit zugewendet wurden (R 187 Abs. 4 EStR betr. Zuwendung eines Hausgrundstücks).

**Die Unentgeltlichkeit der Pflege** wird weder nach dem Wortlaut des Satzes 1 noch nach dem Zweck der Regelung einer Förderung häuslicher Pflege vorausgesetzt (glA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 43; *Kanzler*, NWB F. 3 S. 8751; aA Abschn. 100 Abs. 15 Satz 5 LStR 1993; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 61; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 33b Anm. 9; wohl auch BMF v. 2. 4. 92, BStBl. I S. 267; ferner OFD Düss. v. 19. 8. 91, FR 1991 S. 673). Ein etwa gezahlter Pflege-lohn ist gleichwohl zu berücksichtigen (Abschn. 100 Abs. 15 Satz 5 LStR 1993). UE ist dies jedoch kein Problem der Vorteilsanrechnung, denn Pflege-lohn wird nicht als Aufwendersersatz, sondern zur Abgeltung des Zeitaufwands der Pflegeperson gezahlt (aA *Blümich/Oepen*, aaO; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, aaO). Der Zahlung eines Pflege-lohns liegt jedoch idR ein Vertrag (Altenteils- oder Dienstvertrag) zugrunde, der auch die Zwangsläufigkeit pflegebedingter Aufwendungen entfallen läßt (s. Anm. 128).

Zur Berücksichtigung der pflegebedingten Zuwendung eines Hausgrundstücks s.o.

Einstweilen frei.

131

## 2. Voraussetzungen in der Person des Pflegebedürftigen

132

Der Pflegebedürftige muß *nicht nur vorübergehend hilflos* sein. Dies war nach Abs. 6 Satz 1 aF der Fall, wenn er für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens in erheblichem Umfang fremder Hilfe dauernd bedurfte. Durch *PflegeVG n. 26. 5. 94* (BGBl. I S. 1014; BStBl. I S. 531) wurde diese Formulierung aufgegeben und im Rahmen einer Neufassung des Abs. 6 der Begriff der Hilfsbedürftigkeit in den Sätzen 2 und 3 neu bestimmt (s. Anm. 134 ff.). Die Begriffsbestimmung der aF entsprach weitgehend den Voraussetzungen für den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag nach Abs. 3 Satz 3 aF, die ebenfalls durch *PflegeVG* aufgegeben wurde (s. Anm. 55 f.). Die dazu ergangene Rspr. ist daher nur bedingt anwendbar.

**Eine nicht nur vorübergehende Hilflosigkeit** wird in Satz 1 vorausgesetzt. Auch bisher schon wurde nach hM (s. Anm. 55) ein nicht nur vorübergehender Zustand der Behinderung gefordert (BFH v. 28. 9. 84 VI R 164/80, BStBl. II 1985 S. 129). Streitig; im einzelnen dazu Anm. 55. Auch der Begriff der Pflegebedürftigkeit in § 12 Abs. 1 SGB XI geht davon aus, daß der Pflegebedürftige „auf Dauer, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, in erheblichem oder höheren Maße“ Hilfe benötigt.

UE eignet sich dieser Begriff der „Dauer“ auch als Definition der nicht nur vorübergehenden Hilflosigkeit. Der Zeitraum wird klar umrissen, andererseits wird deutlich, daß bereits vor Ablauf von sechs Monaten eine Entscheidung getroffen werden kann und daß etwa eine kürzere, einem Schwerverkranken verblei-

bende Lebenszeit den Abzug des Pflegepauschbetrags nicht hindert (s. auch BTDrucks. 12/5262 S. 96).

**Als Nachweis** der nicht nur vorübergehenden Hilflosigkeit des Pflegebedürftigen genügt bis zum VZ 1994 einschließlich ein Bescheid über die länger als 6 Monate andauernde Gewährung von häuslicher Pflegehilfe oder Pflegegeld nach §§ 55 und 57 SGB V (Abschn. 100 Abs. 6 LStR 1993); im übrigen sind die nach Abs. 3 Satz 3 erforderlichen Nachweise ausreichend. Ab VZ 1995 kann der Nachweis der Hilflosigkeit nur noch gem. § 65 Abs. 4 EStDV (s. Anm. 165 f.) geführt werden (BMF v. 28. 7. 94, BStBl. I S. 601 unter Aufhebung von BMF v. 2. 4. 92, BStBl. I S. 267; weitergehend FG Münster v. 23. 3. 93, EFG S. 783, rkr., betr. § 10 Abs. 1 Nr. 8: Anwendung des § 65 Abs. 4 in allen noch offenen Verfahren). Die anderen Tatbestandsvoraussetzungen sind glaubhaft zu machen (s. Anm. 123).

**Blinde**, die den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag beanspruchen können, sind im Unterschied zu zu Abs. 3 Satz 3 nicht in Satz 1 genannt. Die Betreuung eines Blinden, der nicht zugleich hilflos iSd. Satzes 1 ist, berechtigt daher nicht zum Abzug eines Pflege-Pauschbetrags.

## 133 II. Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1: Abzug eines Pauschbetrags von 1800 DM im Kalenderjahr anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33

Der Stpfl. kann nach Satz 1, anstelle einer StErmäßigung nach § 33, einen Pauschbetrag von 1800 DM im Kalenderjahr geltend machen. Zum fehlenden Antragserfordernis s. Anm. 123 und 20.

**Abzug eines Jahres-Pauschbetrags „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33:** Der Pflege-Pauschbetrag ist ein Jahresbetrag, der auch dann in voller Höhe oder nach Satz 3 anteilig (s. Anm. 142) gewährt wird, wenn der VZ wegen Begründung oder Wegfalls der unbeschränkten StPflicht kürzer als das KJ ist. Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, den Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3) geltend zu machen; Pauschbetrag und Abzug nach § 33 schließen einander aus.

**Eine mehrfache Inanspruchnahme des Pflege-Pauschbetrags** ist zulässig, wenn der Stpfl. mehrere Pflegebedürftige betreut, die die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllen.

**Beispiel:** Die Frau des Stpfl. betreut ihr hilfloses Kind und die gleichermaßen hilflosen Schwiegereltern. Die Ehegatten können 3 Pflege-Pauschbeträge abziehen.

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Der Pflege-Pauschbetrag von 1800 DM oder der Anteil nach Maßgabe des Satzes 3 (s. Anm. 142) wird, wie alle außergewöhnlichen Belastungen, nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

Zur Reihenfolge des Abzugs s. Anm. 38 und § 33 Anm. 55. Zum Abzug bei Ehegatten s. Anm. 18 und zu Besonderheiten des Abzugs bei getrennter Veranlagung von Ehegatten im Hinblick auf die Voraussetzung der persönlichen Durchführung der Pflege s. Anm. 140.

## C. Hilflosigkeit im Sinne des Satzes 1 (Sätze 2 und 3)

### I. Vorbemerkung zum Begriff der Hilflosigkeit

134

Hilflos iSd. Satzes 1 ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf (Satz 2). Nach Satz 3 sind diese Voraussetzungen auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den in Satz 2 genannten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muß, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist.

**Die Hilflosigkeit** des Pflegebedürftigen kennzeichnet der Begriff der Pflegebedürftigkeit nach dem PflegVG, der wiederum an die bisherigen Regelungen des § 53 SGB V anknüpft (BTDrucks. 12/5262 S. 94). Nach dem PflegeVG neu ist die Ausweitung des Begriffs über den Kreis der Schwer- und Schwerstpflegebedürftigen hinaus auch auf die erheblich Pflegebedürftigen (BTDrucks. aaO). Dies kann Auswirkungen auf die Auslegung des Begriffs der Hilflosigkeit in Abs. 6 haben (s. aber Anm. 135).

**Bedeutung des Begriffs der Hilflosigkeit:** Die neue auch für Abs. 3 Satz 3 maßgebende Formulierung (s. Anm. 56) wurde in Übereinstimmung mit der Neufassung des § 35 Abs. 1 BVG gewählt. Sie soll sicherstellen, „daß der Kreis der Anspruchsberechtigten weder eingeschränkt noch erweitert wird und . . . der zu dem Begriff der Pflegebedürftigkeit entwickelten Rechtsprechung Rechnung“ tragen (BTDrucks. 12/5262 S. 172); ähnlich die Formulierung zur Begründung der Neufassung des § 35 BVG, die erforderlich gewesen sein soll, „um eine klare Abgrenzung zum Begriff der Pflegebedürftigkeit nach den Vorschriften der §§ 12 und 13 SGB XI zu erreichen, bei denen für einen weiteren Pflegebedürftigkeitsbegriff die gleichen Umschreibungen wie für den Pflegebedürftigkeitsbegriff nach § 35 Abs. 1 gewählt worden sind“ (BTDrucks. 12/5262 S. 164).

*Stellungnahme:* UE bleibt unklar, wer bei Abs. 6 mit dem „Kreis der Anspruchsberechtigten“ gemeint sein soll. Nach § 35 Abs. 1 BVG und §§ 12, 13 SGB XI jedenfalls sind die pflegebedürftigen Empfänger der Leistungen gemeint, während Abs. 6 die estpfl. Pflegeperson begünstigen soll. Soweit daher der Lenkungscharakter des Pflegepauschbetrags im Vordergrund stehen soll (s. Anm. 115), gebietet sich eher eine erweiternde Auslegung des Begriffs der Hilflosigkeit.

Zum Begriff der „nicht nur vorübergehenden Hilflosigkeit“ und deren Nachweis s. Anm. 132.

### II. Begriff der Hilflosigkeit

#### 1. Notwendigkeit der Hilfe für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen (Satz 2)

135

Abs. 6 Satz 1 aF setzte voraus, daß der Pflegebedürftige nicht nur vorübergehend so hilflos ist, daß er für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens in erheblichem Umfang fremder Hilfe dauernd bedurfte (s. auch Anm. 132). Der Behinderten-Ausweis eines solchen ständig hilflosen Behinderten trägt das Merkzeichen „H“ (§ 3 Abs. 1 Nr. 2

der AusweisVO SchwbG v. 15. 5. 81, BGBl. I S. 431); dazu auch BFH v. 28. 10. 88 VI R 60/85 (BFHE 154 S. 542).

Die Definition des ständig hilflos Behinderten wurde durch StReformG 1990 (s. Anm. 2) in „Anpassung an die Regelungen des Schwerbehindertengesetzes“ klarstellend eingeführt (BTDrucks. 11/2157 S. 151) und auch als Tatbestandsvoraussetzung für den Pflege-Pauschbetrag in Abs. 6 verwendet (s. Anm. 132). Bis zum VZ 1989 wurde die ständige Hilflosigkeit als Zustand umschrieben, in dem der Stpfl. „nicht ohne fremde Wartung und Pflege bestehen“ kann. Tatsächlich entspricht die neue Fassung der Definition des Schwerpflegebedürftigen in § 53 Abs. 1 SGB V, die durch Gesundheits-Reformgesetz – GRG – v. 20. 12. 88 (BGBl. I S. 2496) eingeführt wurde und die wiederum mit der Formulierung in § 35 Abs. 1 BVG übereinstimmt (dazu BFH v. 5. 2. 88 III R 244/83, BStBl. II S. 436 zu II.3). Nach Satz 2 idF des PflegeVG ist hilflos iSd. Satzes 1 eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf. Die neue Begriffsbestimmung enthält einige zusätzliche Merkmale, die die sozialpolitische Zielsetzung des PflegeVG zum Ausdruck bringen sollen.

**Häufig und regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen:** Die Formulierung findet sich gleichlautend in § 12 Abs. 1 SGB XI. Nach § 12 Abs. 4 SGB XI sind dies

- ▷ im Bereich der Körperpflege das Waschen, Duschen, Baden, Zähneputzen, Kämmen, Haarewaschen, Rasieren, die Nagelpflege oder die Darm- und Blasenentleerung,
- ▷ im Bereich der Ernährung das mundgerechte Zubereiten oder die Aufnahme der Nahrung,
- ▷ im Bereich der Mobilität das selbständige Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen oder das Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung,
- ▷ im Bereich der hauswirtschaftlichen Versorgung das Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung und das Beheizen.

Hilfebedarf allein bei der hauswirtschaftlichen Versorgung führt jedoch nicht zur Anerkennung der erheblichen Pflegebedürftigkeit. Vielmehr ist erforderlich, daß Hilfebedarf in den einzelnen Bereichen der Körperpflege, Ernährung oder Mobilität und *zusätzlicher* Hilfebedarf bei der hauswirtschaftlichen Versorgung besteht. Unter dieser Voraussetzung ist die hauswirtschaftliche Versorgung Bestandteil der Pflege. Da hauswirtschaftliche Versorgung schon heute in erheblichem Umfang von ambulanten Pflegediensten erbracht wird, wird durch diese Regelung der gängigen Praxis Rechnung getragen (BTDrucks. 12/5262 S. 97).

**Die Hilfe bei einer Reihe solcher Verrichtungen** ist erforderlich. Das Merkmal soll die Formulierung in Abs. 6 Satz 1 aF ablösen, wonach die Verrichtungen „in erheblichem Umfang“ erforderlich sein mußten (BTDrucks. 12/5262 S. 164). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers muß die Pflegeperson daher „in so erheblichem Maße in Anspruch“ genommen sein, daß ihre „Hilfe oder Hilfsbereitschaft einen wirtschaftlich meßbaren Wert hat“ (BTDrucks. aaO). Ob darunter auch sog. erheblich Pflegebedürftige fallen, mag zweifelhaft sein. Dies sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 SGB XI Personen, die bei der Körperpflege, der Ernährung oder der Mobilität mindestens einmal täglich der Hilfe bedürfen und zusätzlich mehrfach in der Woche Hilfen bei der hauswirtschaftlichen Versorgung benötigen. Die Hilfe für eine Reihe von Verrichtungen ist aber im Ablauf eines jeden Tages erforderlich (s.u.). Hilfe bei einer *Reihe existenznotwendiger Ver-*

*richtungen* bedarf aber der *Schwerpflegebedürftige* (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 SGB XI) und der *Schwerstpflegebedürftige* (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 SGB XI), das sind Personen, die mindestens dreimal täglich zu verschiedenen Tageszeiten und rund um die Uhr, auch nachts, der Hilfe bedürfen.

**Zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz** müssen die Verrichtungen erforderlich sein. Dieser Wortlaut soll deutlich zum Ausdruck bringen, daß es sich bei den „gewöhnlichen Verrichtungen“ um Tätigkeiten handelt, die den höchstpersönlichen Lebensbereich des Behinderten betreffen, die für die Pflege seiner Person notwendig sind und ohne die er nicht bestehen kann (BTDrucks. 12/5262 S. 164). UE eine überflüssige Formulierung, die durch eine bloße Verweisung auf § 12 Abs. 4 SGB XI entbehrlich wäre.

**Im Ablauf eines jeden Tages** ist fremde Hilfe erforderlich. Die Formulierung entspricht der aF, wonach die Hilfe „im Ablauf des täglichen Lebens“ erforderlich war. UE soll damit klargestellt werden, daß sich der Begriff der regelmäßigen Wiederkehr auf den Tagesablauf und nicht auf weiter aufeinanderfolgende Zeiträume bezieht.

**Einzelfälle:** *Heimdialysepatienten* sind regelmäßig nicht hilfsbedürftig iSd. Abs. 3 Satz 3 aF (BSG v. 6. 11. 85 9 a RVs 10/84, VersR 1986 S. 340).

*Kinder als hilflose Personen:* Die Hilflosigkeit muß *alters- oder krankheitsbedingt* sein. Gesunde Kleinkinder fallen daher nicht unter den Begriff der Hilflosigkeit (BFH v. 1. 8. 58 VI 12/57, BStBl. III S. 377). Anders Kleinkinder, die behinderungsbedingt hilflos sind (BFH v. 26. 1. 79 VI R 107/76, BStBl. II S. 260; § 33 Anm. 83 betr. „Aufwendungen für ein körperbehindertes Kind“). Nach § 13 Abs. 2 SGB IX ist bei Kindern für die Beurteilung der Pflegebedürftigkeit der zusätzliche Hilfebedarf gegenüber einem gesunden gleichaltrigen Kind maßgebend. Pflegebedürftige Kinder sind zB kleine Frühgeborene nach Intensivbehandlung oder operierte Säuglinge, die uU bis zu 8 Mahlzeiten pro Tag und einen deutlichen höheren Aufwand an Körperpflege benötigen (BTDrucks. 12/5262 S. 98 f.). Für ein mit *schweren Mißbildungen* geborenes und wenige Tage später verstorbenes *Kind* wird der erhöhte Pauschbetrag nur gewährt, wenn eine besondere behinderungsbedingte und die alterstypische Hilflosigkeit übersteigende Pflegebedürftigkeit nachgewiesen wird (BFH v. 26. 1. 79 VI R 107/76, BStBl. II S. 260). Allgemein gilt daher, daß eine alterstypische Hilflosigkeit und Pflegebedürftigkeit (zB bei älteren Menschen oder Kleinkindern) nicht behinderungsbedingt ist und daher nicht zur Gewährung des erhöhten Pauschbetrags führen kann; s. auch Anm. 43 und 52 aE.

## 2. Hilfe durch Überwachung, Anleitung oder Dauerbereitschaft (Satz 3) 136

Nach Satz 3 sind die Voraussetzungen der ständigen Hilflosigkeit auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den in Satz 2 genannten täglichen Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muß, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist. Diese Regelung soll die bisherige Rechtslage nicht ändern, sondern übernimmt „lediglich die von der Rechtsprechung in Jahrzehnten entwickelten Auslegungskriterien rechtsanwenderfreundlich“ (BTDrucks. 12/5262 S. 164). Daß es sich bei der hilflosen Person um einen Schwer- oder Schwerstpflegebedürftigen handeln muß schließt nicht aus, daß auch Schwerpflegebedürftige in einzelnen Bereichen noch in begrenztem Umfang Aktivitäten entfalten können. Dauernde Bettlägerigkeit wird nicht vorausgesetzt, da dieses

Erfordernis Rehabilitationsbemühungen entgegenwirken könnte (BTDrucks. 11/2237 aaO). Es ist daher konsequent, daß auch die Überwachung, Anleitung und Bereitschaftsdienste begünstigt sind.

Die Vorschrift des Satz 3 soll ersichtlich die Eigeninitiative des Behinderten fördern, soweit dies möglich ist. Andererseits sollte der Pflegepauschbetrag auch die persönliche Zuwendung der Angehörigen begünstigen (s. Anm. 115). Eine Überwachung erfordert daher die körperliche Anwesenheit der Pflegeperson. Der Einsatz elektronischer Überwachungsgeräte dürfte nicht ausreichen; anders jedoch wohl bei der Bereitschaft zur Hilfeleistung.

137 Einstweilen frei.

## **D. Weitere Voraussetzungen für den Abzug des Pflege-Pauschbetrags: Persönliche Pflege in einer Wohnung im Inland** (Abs. 6 Satz 4)

### **I. Durchführung der Pflege im Inland in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen**

#### 138 1. Durchführung der Pflege im Inland

**Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Tatbestandsvoraussetzung der „Inlandspflege“:** Die Beschränkung der StErmäßigung auf inländische Pflegemaßnahmen führt praktisch zu einem Abzugsverbot für Pflegemaßnahmen im Ausland. Entsprechende Aufwendungen wären zwar nach § 33 abziehbar, aber kaum nachzuweisen. Andererseits besteht eine gewisse Beziehung dieser Tatbestandsvoraussetzung zu dem Erfordernis der persönlichen Pflege, die der Stpfl. im Ausland nur besuchsweise erbringen könnte (glA *Bliimich/Oepen*, § 33 b Anm. 44). Da der Pflege-Pauschbetrag aber ein Jahresbetrag ist, dient die Voraussetzung der Inlandspflege letztlich der Mißbrauchsabwehr. Damit verstärkt sie allerdings die Tendenz zum Zuzug von Ausländern (s. auch *Kanzler*, FR 1988 S. 296, 304f.; a. V., HFR 1987 S. 460). Zum Begriff der Pflege s. Anm. 130.

*Stellungnahme:* UE ist die Beschränkung der StErmäßigung auf Pflegemaßnahmen im Inland aus sachlichen Gründen gerechtfertigt (s.o. Mißbrauchsabwehr) und daher für den Normalfall verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Etwas anderes gilt indes für den seltenen Ausnahmefall, daß der Stpfl. Angehörige im Ausland pflegt, ohne seine unbeschr. StPflicht einzubüßen. In diesen Fällen ist der Pflege-Pauschbetrag uE im Wege verfassungskonformer Auslegung aus den gleichen Erwägungen zu gewähren (aA *Schmidt/Glanegger*, XIII. § 33 b Anm. 9 c), die den Abzug von Kinderbetreuungskosten für ein Auslandskind rechtfertigen (so BFH v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II 1992 S. 896).

**Inland** ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, das seit 3. 10. 90 auch das sog. Beitrittsgebiet (vormals DDR) umfaßt (Kap. I Art. 1 Einigungsvertrag v. 31. 8. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 657). Allerdings kann der Pflege-Pauschbetrag für Pflegemaßnahmen im Beitrittsgebiet erst ab VZ 1991 beansprucht werden, weil das Recht der Bundesrepublik Deutschland erst am 1. 1. 91 dort in Kraft getreten ist und ua. auch die Begriffe „Inland“ und „Ausland“ für die Zeit vor dem 1. 1. 91 die Bedeutung behalten, die sie vor der Herstellung der Einheit Deutschlands in dem Staat hatten, in dessen Recht sie enthalten waren (Einigungsvertrag, aaO Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 Abs. 1 und 2).

Dem steht die Rspr. des BVerfG nicht entgegen, wonach das Gebiet der ehemaligen DDR einschließlich Berlin (Ost) zu „Deutschland“ gehörte und deshalb im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland nicht als „Ausland“ behandelt werden konnte (BVerfG v. 31. 7. 73 2 BvF 1/73, BVerfGE 36, 1 und v. 22. 10. 85 1 BvL 2/82, BVerfGE 71, 66). Nach dieser Rspr. war es durchaus möglich, das Gebiet der ehemaligen DDR einschließlich Berlin (Ost) zwar als einen Teil Deutschlands zu behandeln, für den jedoch die gleichen Besteuerungsfolgen wie im Ausland eintraten (BFH v. 25. 3. 92 1 B 98/91, BStBl. II S. 878, betr. Inlandsbegriff nach § 17 KVStG 1972).

## 2. Pflege in der Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen 139

Die Tatbestandsvoraussetzung der Pflege in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen soll sicherstellen, daß nur die häusliche Pflege begünstigt ist; der Pflegebedürftige soll in seiner gewohnten Umgebung bleiben können (s. Anm. 115). Dieser Gesetzeszweck muß für die Auslegung der Begriffe „Wohnung des Steuerpflichtigen“ und „Wohnung des Pflegebedürftigen“ bestimmend sein.

**Begriff der Wohnung:** Wohnung sind die zum dauerhaften Wohnen geeigneten Räumlichkeiten (zuletzt BFH v. 23. 11. 88 II R 139/87, BStBl. II 1989 S. 182). Die Ausstattung mit eigenen Möbeln ist nicht erforderlich, so daß auch möblierte Zimmer den Wohnungsbegriff erfüllen (*Tipke/Kruse*, § 8 AO Anm. 2 mwN). Fraglich, ob der Stpfl. auch eine Verfügungsbefugnis über die Wohnung haben muß (s.u.). Grundlegend zum Wohnungsbegriff § 10e Anm. 53.

**In seiner (des Stpfl.) Wohnung:** Grundsätzlich muß der Stpfl. die Verfügungsbefugnis über die Wohnung innehaben (s. auch *Tipke/Kruse*, § 8 AO Anm. 3). UE gebietet der Gesetzeszweck der Förderung häuslicher Pflege (s. Anm. 115) jedoch eine Ausnahme für den Fall, daß die Pflege nicht vom Wohnungsinhaber, dh. dem Haushaltsvorstand und Mieter oder Eigentümer der Wohnung, sondern einem Mitbewohner durchgeführt wird. Eine am Gesetzeszweck ausgerichtete Auslegung muß die Tatbestandsvoraussetzung „in seiner Wohnung“ in dem Sinn verstehen, daß es sich um die (ua. auch) vom Stpfl. genutzte Wohnung handelt.

**Beispiel:** Die dem Haushalt ihrer Eltern angehörende Tochter pflegt als Stpfl. ihre ebenfalls zum Haushalt gehörenden Großeltern.

**Die Wohnung des Pflegebedürftigen** sind die Räumlichkeiten, die dem Pflegebedürftigen zur Bleibe dienen. Auch insoweit gebietet der Gesetzeszweck einen Verzicht auf das Merkmal der Verfügungsbefugnis über die Wohnung. Maßstab für die Auslegung muß uE die Förderung der Pflege in gewohnter häuslicher Umgebung sein. Auch wo der Pflegebedürftige nur Haushaltsangehöriger (wie in o.a. Beispiel) ist, wird die Pflege daher in der Wohnung des Pflegebedürftigen durchgeführt. Tritt die Pflegebedürftigkeit während einer auf Dauer angelegten Heimunterbringung ein, so ist das dort bewohnte Zimmer die Wohnung des Pflegebedürftigen und seine gewohnte häusliche Umgebung mit den entsprechenden sozialen Beziehungen (glA *Kanzler*, FR 1992 S. 674; *Schmidt/Glanegger*, XIII. § 33b Anm. 9 c; aA *Blümich/Oepen*, § 33b Anm. 45). Anders dagegen, wenn die Pflegebedürftigkeit Anlaß für die Heimunterbringung war.

**Stellungnahme:** UE ist die Tatbestandsvoraussetzung der Pflege in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen, gemessen am Gesetzeszweck der Förderung häuslicher Pflege, zu eng. Das zeigt schon die oben vertretene erweiternde, zweckgerichtete Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung. In durchaus nicht außergewöhnlichen Sonderfällen kann die StErmäßigung ganz entfallen, obwohl der Gesetzeszweck häuslicher Pflege erfüllt ist.

**Beispiel:** Die Geschwister A und B pflegen ihren Vater im Haushalt des B, der keine Einkünfte hat.

In einem solchen Fall kann das unerwünschte Ergebnis uE auch nicht durch Auslegung vermieden werden, denn der Haushalt des B ist nicht Haushalt des Stpfl. A. Es fehlt der Tatbestand der Übertragung des Pflege-Pauschbetrags (s. Anm. 115).

## II. Der Steuerpflichtige führt die Pflege persönlich durch

Der (unbeschränkt) Stpfl. (s. Anm. 118) muß die Pflege persönlich durchführen, dh. in eigener Person erbringen. Die Anstellung und Entlohnung einer Pflegekraft kann zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 führen (s. § 33 Anm. 300 „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“), wenn diese Aufwendungen nicht als dauernde Last im Rahmen einer Altenteilsverpflichtung geleistet werden (BFH v. 22. 1. 92 X R 35/89, BStBl. II S. 552 mit Anm. *Paus*, DStZ 1992 S. 499, der insoweit auch auf den Abzug einer zumutbaren Belastung verzichten will).

**Persönliche Durchführung auch bei Teilzeitpflege:** Das Gesetz verlangt nicht, daß der Stpfl. die Pflege ausschließlich persönlich durchführt. Ausreichend ist daher auch die Teilzeitpflege unter Mitwirkung anderer Pflegepersonen. Davon geht Abs. 6 Satz 5 ausdrücklich aus, wenn mehrere Stpfl. die Voraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags erfüllen (s. Anm. 142). Aber auch die zeitweise Mitwirkung einer angestellten Pflegekraft, deren Entlohnung nach § 33 abziehbar wäre, ist unschädlich (R. 194 EStR 1993; Abschn. 100 Abs. 15 Satz 2 LStR 1993). UE ist die Pflege auch persönlich durchgeführt, wenn sie stundenweise durch den Stpfl. neben einer entlohnten Pflegekraft erbracht wird; auch die Unterbringung des Pflegebedürftigen in einem Tagesheim ist unschädlich. Persönlich durchgeführt ist die Pflege nach Feierabend oder im Urlaub (glA *Kanzler*, FR 1988 S. 205, 218f.; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 33b Anm. 9 d). Allerdings dürfen die Pflegemaßnahmen des Stpfl. nicht von untergeordneter Bedeutung (weniger als 10 vH des gesamten Zeitaufwands) sein.

**Persönliche Pflege durch den Ehegatten des Stpfl.:** Wird die Pflege von dem nicht unbeschr. estpfl. Ehegatten im Ausland erbracht, so ist weder die Voraussetzung der persönlichen Pflege durch den Stpfl. noch der Inlandspflege erfüllt (s. Anm. 138 f.). Die Pflegetätigkeit des nicht unbeschr. estpfl. Ehegatten führt daher nicht zum Abzug des Pflege-Pauschbetrags.

**Beispiel:** Der nicht unbeschr. estpfl. Ehegatte des Stpfl. pflegt das gemeinsame Kind oder die Eltern im ausländischen Haushalt der Familie.

Erfüllen die Ehegatten dagegen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung und sind daher insbes. beide unbeschr. estpfl., so ist das Merkmal der persönlichen Pflege auch erfüllt, wenn der Ehegatte des Stpfl. die Pflege durchführt. Dabei ist es unbeachtlich, ob der Pflegebedürftige der Ehegatte des Stpfl. oder ein Dritter ist (OFD Hannover v. 22. 5. 91, DStR 1991 S. 1220).

*Bei Zusammenveranlagung* wird der Pauschbetrag auch abgezogen, wenn der Ehegatte des Stpfl., der selbst keine Einkünfte erzielt, die Pflege durchführt; nach § 26b werden die Ehegatten nach Zusammenrechnung der Einkünfte gemeinsam als Stpfl. behandelt (§ 26b Anm. 35 ff.); auch der einkunftslose Ehegatte ist daher Stpfl.

*Bei getrennter Veranlagung* gilt dies, in gewissem Widerspruch zur Tatbestandsvoraussetzung der persönlichen Pflege, gleichermaßen. Nach § 26a werden Sonder-

ausgaben und außergewöhnliche Belastungen für die Ehegatten gemeinsam ermittelt und dann jeweils zur Hälfte bei beiden Veranlagungen berücksichtigt (s. Anm. 18).

UE kann der sog. Einheitsgedanke bei Abzug außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 Anm. 21) wegen des Erfordernisses persönlicher Pflegeleistung keine Anwendung auf den Pflege-Pauschbetrag finden (kritisch auch *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. E 15). Wird die getrennte Veranlagung erst nach der Trennung der Eheleute gewählt, so führt die Regelung in § 26a Abs. 2 zu einer dem Gesetzeszweck des § 33 Abs. 6 widersprechenden Lösung. Eine Halbteilung wäre in diesem Fall nur auf Grund des Satzes 5 (s. Anm. 142) gerechtfertigt; im übrigen verlangt das Merkmal der persönlichen Pflege auch den Abzug bei dem Ehegatten der die Pflege durchgeführt hat. Bis zu einer etwaigen Gesetzesänderung sollte daher dem Ehegatten, der die Voraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags erfüllt hat, im Wege der Auslegung der §§ 26a Abs. 2 Satz 1, 33b Abs. 6 Satz 2 ein Anspruch auf volle Übertragung des Pflege-Pauschbetrags zugestanden werden (glA *Schmidt/Glanegger*, XIII. § 33 b Anm. 9 e).

Einstweilen frei.

141

### E. Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags bei mehreren Pflegepersonen (Abs. 6 Satz 5)

142

Die Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags setzt voraus, daß ein Pflegebedürftiger von mehreren Stpfl. im VZ betreut wird, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 vorliegen (Satz 5).

**Bedeutung des Satzes 5:** Die Vorschrift soll sicherstellen, daß der Pflege-Pauschbetrag nicht mehrfach für die Pflege desselben Pflegebedürftigen in Anspruch genommen wird (BTDrucks. 11/2157 S. 152). Die Aufteilung führt jedoch zu StErmäßigungen, die weder geeignet sind, den Förderungszweck des Pflege-Pauschbetrags zu verwirklichen, noch die tatsächlichen Belastungen durch die Pflege Schwerstbehinderter angemessen auszugleichen (s. *Kanzler*, FR 1988 S. 218). Der Gesetzeszweck der Einmalgewährung des Pflege-Pauschbetrags bestimmt die Auslegung des Satzes 5.

**Ein Pflegebedürftiger wird von mehreren Stpfl. im VZ gepflegt**, wenn diese ihn gemeinsam während des gesamten VZ oder nacheinander, jeder einen Teil des VZ, betreuen. Beide Fälle werden von Satz 5 erfaßt (allgemeine Auffassung, vgl. *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. E 12; *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 48; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 63; *Schmidt/Glanegger* XIII. § 33b Anm. 9e).

**Die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4** müssen bei den Pflegepersonen vorliegen, damit der Pflege-Pauschbetrag aufgeteilt wird. Der Pflege-Pauschbetrag wird daher nicht aufgeteilt, wenn nur eine von mehreren Pflegepersonen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 erfüllt, insbesondere den Pflege-Pauschbetrag geltend macht. Nach FinVerw. ist der Pflege-Pauschbetrag auch dann aufzuteilen, wenn nur eine von mehreren Pflegepersonen den Pauschbetrag in Anspruch nimmt, die anderen entweder nicht oder ihre Aufwendungen nach § 33 geltend machen (Abschn. 100 Abs. 15 Satz 7 LStR 1993).

**Stellungnahme:** Die Auffassung der FinVerw. zur Aufteilung trotz Verzichts durch einen von zwei Pflegepersonen widerspricht dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 6 Satz 5. UE besteht daher ein Wahlrecht, durch Verzicht auf Abzug des Pauschbetrags diesen der anderen Pflegeperson in vollem Umfang zu überlassen

(glA *Schmidt/Glanegger*, XIII, § 9 e). Sachgerechter wäre die Übertragung des Pflege-Pauschbetrags, die gesetzlich aber nicht vorgesehen ist (s. Anm. 115).

- Beispiel:** Die Geschwister A und B pflegen den hilflosen Vater in dessen Wohnung.
- A hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 500 DM und könnte daher den auf ihn entfallenden Anteil des Pauschbetrags von 900 DM nicht in voller Höhe abziehen, oder
  - A ist Alleinerziehende und hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe des Kinder- und Haushaltsfreibetrags, die nicht in voller Höhe abgezogen werden könnten, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte durch Abzug des anteiligen Pflege-Pauschbetrags gemindert würde.

UE unterbleibt eine Aufteilung entgegen der Auffassung der FinVerw. ferner, wenn eine von zwei Pflegepersonen die StErmäßigung nach § 33 in Anspruch nimmt (im Ergebnis glA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 50; *Kanzler*, FR 1992 S. 675). Damit ist zwar der Gesetzeszweck einer Einmalgewährung des Pflege-Pauschbetrags „anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33“ nicht erfüllt; es fehlt jedoch ein ausdrückliches Abzugsverbot, wie es etwa in Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. vorgesehen ist (s. Anm. 99).

**Rechtsfolge des Satzes 5** ist die Teilung des Pflege-Pauschbetrags nach der Zahl der Pflegepersonen. Die Aufteilung erfolgt daher nach Köpfen. Einen anderen Aufteilungsmaßstab, etwa nach dem zeitlichen Aufwand für die Pflege, sieht das Gesetz nicht vor.

GLA *Blümich/Oepen*, § 33b Rz. 49; *Frotscher/Frost*, § 33b Rz. 22; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33b Rz. 63; *Schmidt/Glanegger* XIII, § 33b Anm. 9 e. aA ohne nähere Begründung gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut: *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. E 12.

143–149 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 7: Nachweisverfahren

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

#### I. Ermächtigung zur Regelung des Nachweisverfahrens durch Rechtsverordnung 150

Nach Abs. 7 wird die BReg. ermächtigt, durch RechtsVO mit Zustimmung des BRats zu bestimmen, wie nachzuweisen ist, daß die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge vorliegen. Diese Ermächtigung hat die BReg durch § 65 EStDV ausgefüllt. Die RechtsVO lautet wie folgt:

#### § 65 EStDV

idF der Zweiten Verordnung zur Änderung der EStDV  
v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411)

#### Nachweis der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge des § 33b des Gesetzes

(1) Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 2 und 3 des Gesetzes sind nachzuweisen:

1. für Behinderte, deren Grad der Behinderung auf mindestens 50 festgestellt ist, durch einen Ausweis nach dem Schwerbehindertengesetz oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde,
2. für Behinderte, deren Grad der Behinderung auf weniger als 50, aber mindestens 25 festgestellt ist,
  - a) durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 4 Abs. 1 des Schwerbehindertengesetzes oder,
  - b) wenn ihnen wegen ihrer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder den entsprechenden Bescheid.

Die Bescheinigung nach Nummer 2 Buchstabe a muß eine Äußerung darüber enthalten, ob die Behinderung zu einer äußerlich erkennbaren dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht.

(2) Als Nachweis über das Vorliegen einer Behinderung und den Grad der Behinderung genügen auch die vor dem 20. Juni 1976 ausgestellten amtlichen Ausweise für Schwerkriegsbeschädigte, Schwerbeschädigte oder Schwerbehinderte sowie die nach § 3 Abs. 1 oder 4 des Schwerbehindertengesetzes in der vor dem 20. Juni 1976 geltenden Fassung erteilten Bescheinigungen, und zwar bis zum Ablauf des derzeitigen Geltungszeitraums.

(3) Ist der Behinderte verstorben und kann ein Nachweis nach den Absätzen 1 und 2 nicht erbracht werden, so genügt zum Nachweis eine gutachtliche Stellungnahme von seiten der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden. Diese Stellungnahme hat das Finanzamt einzuholen.

(4) Die gesundheitlichen Merkmale „hilflos“ und „blind“ werden durch einen Ausweis nach dem Schwerbehindertengesetz, der mit den Merkzeichen „H“ oder „Bl“ gekennzeichnet ist, oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde mit den entsprechenden Feststellungen nachgewiesen.

## II. Rechtsentwicklung des § 65 EStDV

Die Vorschrift enthielt zunächst die aus den Veranlagungsrichtlinien übernommenen materiell-rechtlichen Regelungen zu den Pauschbeträgen für Kriegs- und Zivildienstbeschädigte (§§ 26, 27 LStDVO 1935), Körperbehinderte und Hinterbliebene (§ 65 EStDV iVm. § 33a Abs. 6 idF des StNG 1954 v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575); dazu Anm. 2.

**EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Nach der Aufnahme des Behinderten-Pauschbetrags in das EStG durch das EStRG v. 5. 8. 74 wurden in § 65 EStDV nur noch die Nachweisvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge geregelt (Anm. 2).

**Zweite ÄndVO zur EStDV v. 23. 6. 92** (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411): § 65 EStDV wurde neugefaßt und an das geltende Schwerbehindertengesetz (SchwbG) v. 26. 8. 86 (BGBl. I S. 1441, 1550), zuletzt geändert durch Gesetz v. 21. 6. 91 (BGBl. I S. 1310), angepaßt (BRDrucks. 126/91 S. 14).

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Nachweisverfahrens nach Abs. 7 iVm. § 65 EStDV

Mit der Regelung eines förmlichen Nachweisverfahrens scheidet die bloße Glaubhaftmachung einer Behinderung aus.

**Bindungswirkung der versorgungsamtlichen Feststellungen:** Die den Grad der Behinderung – GdB – und einzelne gesundheitliche Merkmale betreffenden Feststellungen des Versorgungsamts sind Verwaltungsakte, die den Verwaltungsrechtsweg eröffnen (BVerwG v. 3. 12. 76 VII C 75.74, BStBl. II 1977 S. 300). Sie sind zugleich Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO, deren Erlaß oder Änderung auch zur Anpassung bereits bestandskräftiger Folgebescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führt.

BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245 mit Anm. *Martens*, StuW 1987 S. 346; BFH v. 22. 2. 91 III R 35/87, BStBl. II 1991 S. 717; s. schon BSG v. 6. 10. 81 9 RVs 3/81, BSGE 52, 168, 174; BVerwG v. 17. 12. 82 7 C 11/81, BVerwGE 66, 315, 318. Die Bindungswirkung schließt zugleich eine eigene Ermittlungs- und Entscheidungsbefugnis der FinBeh. aus (FG Hamb. v. 25. 1. 82, EFG 1982 S. 412, rkr.); die Feststellungen des Versorgungsamts sind auch in zeitlicher Hinsicht bindend für die FinBeh. (FG Rhld.-Pf. v. 4. 3. 87, EFG 1987 S. 407, best. BFH v. 23. 5. 90 III R 105/87, BFHE 161, 459 ohne Ausführungen zu dieser Frage).

**Umfang der Bindung:** Diese Bindungswirkung der versorgungsamtlichen Feststellungen wirkt auch gegenüber einem fortgeltenden Schwerbehindertenausweis (BFH v. 22. 9. 89 III R 167/86, BStBl. II 1990 S. 60; BSG aaO; s. auch Anm. 52) und gilt selbst dann, wenn der Behinderten-Pauschbetrag erst nach Eintritt der Bestandskraft geltend gemacht wird (BFH III R 204/81 aaO betr. Antrag nach § 33b aF; glA Abschn. 100/194 Abs. 8 LStR/ESTR unter Hinweis auf BFH v. 18. 4. 80 III R 34/78, BStBl. II S. 682 betr. Anerkennungsbescheid nach II. Wo-BauG). Die Änderung ist für alle Kj. vorzunehmen, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt (LStR/ESTR aaO). Vor BFH III R 204/81 (aaO) behalf sich die FinVerw. mit einem Billigkeitserlaß (zB Abschn. 70/194 Abs. 20 LStR/ESTR 1978).

**Die Verfassungsmäßigkeit der Nachweisanforderungen** hat der BFH bejaht (BFH v. 23. 9. 86 III R 202/81, BFH/NV 1987 S. 32). Danach liegt weder ein

Verstoß gegen die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) noch gegen das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG) vor.

Einstweilen frei.

153, 154

#### IV. Geltungsbereich des Abs. 7 iVm. § 65 EStDV

155

Die RechtsVO regelt ausdrücklich nur den Nachweis für die Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags (§ 65 Abs. 1 Satz 1). Der Nachweis der Voraussetzungen für die Gewährung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags, der noch in § 65 Abs. 4 EStDV 1981 durch Vorlage amtlicher Bescheinigungen geregelt war, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 33b Abs. 4; so BRDrucks. 126/91 S. 14 und 257/92 S. 18; s. auch Anm. 65). Die Neufassung des § 65 Abs. 4 EStDV soll jedoch der neuen Definition der Hilflosigkeit in § 33b Abs. 3 und Abs. 6 Rechnung tragen (BRDrucks. aaO). Damit findet § 65 EStDV auch auf den Pflege-Pauschbetrag Anwendung. Für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Aufwendungen, die der Stpfl. zugunsten eines Angehörigen erbracht hat und als agB nach § 33 geltend macht, sind die Feststellungen nach § 65 EStDV nicht geeignet (BFH v. 17. 3. 89 III B 43/87, BFHE 156 S. 198 und v. 19. 12. 89 III B 20/89, BFH/NV 1990 S. 430).

Einstweilen frei.

156–159

### B. Erläuterungen zu § 65 EStDV

#### I. Nachweis der Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags (§ 65 Abs. 1 EStDV)

160

Nach § 65 Abs. 1 Satz 1 EStDV *sind* die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Behinderten-Pauschbetrags iSd. Abs. 2 und 3 nachzuweisen. Eine bloße Glaubhaftmachung ist damit ausgeschlossen (s. Anm. 152). § 65 Abs. 1 unterscheidet nach Schwer- (Nr. 1) und Minderbehinderten (Nr. 2)

**Schwerbehinderte** iSd. Abs. 2 Nr. 1, also Stpfl. mit einem GdB von mindestens 50 (s. Anm. 45), erbringen den Nachweis durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwbG (s. Anm. 43) oder einen Bescheid der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde. Dies gilt auch für den Nachweis der Voraussetzungen des erhöhten Pauschbetrags für Hilflose und Blinde nach Abs. 3 Satz 3 (BFH v. 5. 2. 88 III R 244/83, BStBl. II S. 436); eine Attest des behandelnden Arztes (BFH v. 1. 6. 88 IX R 115/83, BFH/NV 1988 S. 796) reicht daher ebensowenig aus, wie eine amtsärztliche Bescheinigung (BFH III R 244/83, aaO).

► *Zuständige Behörde* ist idR das Versorgungsamt. Die Landesregierung kann die Zuständigkeit für das Ausstellen oder die Ausgabe der Ausweise (nicht für die Vornahme der Feststellungen) auch einer anderen Behörde übertragen (§ 37 SchwbG).

► *Die amtlichen Ausweise* werden nach Maßgabe der AusweisVO SchwbG idF v. 25. 7. 91 (BGBl. I S. 1739) ausgestellt. Sie enthalten die folgenden für estl. Zwecke erforderlichen Angaben:

- Grad der Behinderung (GdB)
- Beginn und Ende der Gültigkeit des Ausweises und
- Gesundheitliche Merkmale.

Der Ausweis enthält im übrigen bestimmte Merkzeichen, die auf die Art der Behinderung schließen lassen (zB „aG“ und „G“ für außergewöhnlich und erheblich Gehbehindert). Im einzelnen dazu OFD Bremen v. 6. 4. 89, StEK EStG § 33b Nr. 46; s. im übrigen Anm. 165).

**Minderbehinderte** iSd. Abs. 2 Nr. 2, also Stpfl. mit einem GdB von weniger als 50, mindestens aber 25 (s. Anm. 46 ff.), führen den Nachweis durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 4 Abs. 1 SchwbG (s. Anm. 43); nach § 65 Abs. 1 Satz 2 muß auch bescheinigt werden, ob die Behinderung zu einer äußerlich erkennbaren dauernden Einbuße der körperlichen Bewegungsfähigkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht. Zulässig ist auch der Nachweis durch Rentenbescheid oder entsprechenden Verwaltungsakt.

## 161 II. Nachweis der Voraussetzungen des Behinderten-Pauschbetrags durch ältere Ausweise (§ 65 Abs. 2 EStDV)

Nach § 65 Abs. 2 EStDV werden bis zum Ablauf ihrer Gültigkeit auch die vor dem 20. 6. 76 ausgestellten amtlichen Ausweise für Schwerkriegsbeschädigte, Schwerbeschädigte oder Schwerbehinderte, sowie die nach dem SchwbG aF erteilten Bescheinigungen zum Nachweis zugelassen. Der Stichtag bezeichnet den Zeitpunkt des Inkrafttretens des geänderten SchwbG. Zu diesen Nachweisen zum Teil minderer Beweiskraft s. Abschn. 100/194 Abs. 7 LStR/EStR 1987.

## 162 III. Nachweis bei Tod des Behinderten (§ 65 Abs. 3 EStDV)

Der Nachweis der Behinderung durch gutachtliche Stellungnahme nach § 65 Abs. 3 EStDV gilt nur hilfsweise, für den Fall, daß eine Entscheidung des zuständigen Versorgungsamts noch nicht vorliegt (FG Münster v. 8. 6. 88, EFG 1989 S. 24, rkr.).

**Stellungnahme des Versorgungsamts:** Ist der Behinderte verstorben und kann ein Nachweis durch Ausweise, Feststellungs- und Rentenbescheide oder Bescheinigungen nach § 65 Abs. 1 und 2 nicht geführt werden, so genügt nach § 65 Abs. 3 Satz 1 EStDV eine gutachtliche Stellungnahme der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde, dh. des Versorgungsamts oder der Behörde, an die die Aufgaben delegiert wurden (s. Anm. 160). Der Erbe des behinderten Stpfl. ist berechtigt, agB und damit auch den Behinderten-Pauschbetrag für den Erblasser zu beantragen bzw. geltend zu machen (§ 33 Anm. 53).

Diese Stellungnahme, die das FA einzuholen hat (§ 65 Abs. 3 Satz 2 EStDV), ist im Wege der Amtshilfe (§ 111 AO) abzugeben; der Verstorbene kann die nach § 4 Abs. 1 oder 5 SchwbG (s. Anm. 43) erforderlichen Anträge nicht mehr stellen, der Behörde obliegt die Stellungnahme andererseits jedoch auch nicht als eigene Aufgabe (§ 111 Abs. 1 Nr. 2 AO).

UE ist die Stellungnahme auch auf Verlangen des FG zu erteilen (§§ 13, 86 FGO), wenn der Behinderte während des Klageverfahrens stirbt; die Verpflichtung des FA aus § 65 Abs. 3 Satz 2 EStDV wird dadurch nicht berührt (§ 76 Abs. 3 FGO).

**Stellungnahme kein Grundlagenbescheid:** Die Stellungnahme iSd. § 65 Abs. 3 EStDV ist nicht Verwaltungsakt, weil sie auf Antrag des FA diesem gegenüber abgegeben wird; ihr fehlt die unmittelbare Außenwirkung (§ 118 AO).

Anders als die Feststellungen des Versorgungsamts ist sie deshalb auch nicht selbständig anfechtbar, sondern nur inzident, im Rahmen der Überprüfung des Steuerbescheids, finanz- und nicht sozialgerichtlich nachprüfbar (insoweit glA FG Berlin v. 13. 12. 83, EFG 1984 S. 359, rkr.)

UE kommt der Stellungnahme faktisch die gleiche Bindungswirkung wie den Feststellungen und Ausweisen des Versorgungsamts zu (dazu Anm. 152). Dies folgt aus der Ersatzfunktion, die diesem Nachweis von der EStDV im Rahmen der Ermächtigung des Abs. 7 beigemessen wird, und aus der Sachkompetenz der Versorgungsämter, die die gutachtliche Stellungnahme nach den gleichen „Anhaltspunkten für die ärztliche Gutachtertätigkeit im sozialen Entschädigungsrecht und nach dem Schwerbehindertengesetz“ (s. *Großmann* ua., Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehindertengesetz, 1992, Anhang 6 S. 1562 ff.) verfassen, die den Feststellungsbescheiden zugrunde zu legen sind. UE ist die versorgungsamtliche Stellungnahme daher nicht wie andere Sachverständigengutachten nach § 82 FGO (iVm. §§ 402 ff. ZPO) zu behandeln (insoweit aA FG Berlin aaO), sondern bindet die FinBeh. (aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33b Rz. B 34) in gleicher Weise wie dies bei einem mehrstufigen Verwaltungsakt der Fall ist. UE ist daher auf Grund der Stellungnahme auch eine rückwirkende Änderung ebenso möglich wie bei Erlass der Feststellungsbescheide (s. Anm. 152).

Einstweilen frei.

163, 164

#### IV. Nachweis der Hilflosigkeit und Blindheit (§ 65 Abs. 4 EStDV)

##### 1. Nachweis der Hilflosigkeit für den erhöhten Pauschbetrag für Behinderte und Blinde nach Abs. 2 Satz 3

165

Nach § 65 Abs. 4 EStDV werden die gesundheitlichen Merkmale „hilflos“ und „blind“ durch einen Ausweis nach dem SchwbG, der mit den Merkzeichen „H“ oder „Bl“ nach § 3 der AusweisVO (SchwbAwV idF v. 25. 7. 91, BGBl. I S. 1739) gekennzeichnet ist, nachgewiesen. Der Nachweis kann auch durch einen Bescheid der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde mit den entsprechenden Feststellungen erbracht werden; dies ist ein Bescheid über die länger als 6 Monate andauernde Gewährung von Pflege nach § 55 SGB V, Pflegezulage nach § 57 SGB V, § 35 BVG oder Pflegegeld nach § 558 RVO, § 69 BSHG sowie Blindenhilfe nach § 67 BSHG (aA hier, Anm. 55). Nach FinVerw. soll der Nachweis auch durch eine versorgungsamtliche Bescheinigung zu führen sein, wenn die Vorlage der genannten Nachweise nicht möglich ist (Abschn. 100/194 Abs. 6 Satz 2 LStR/ESTR). UE hat diese Bescheinigung jedoch nicht die Rechtswirkung eines Grundlagenbescheids (vgl. BFH v. 5. 2. 88 III R 244/83, BStBl. II S. 436; s. auch Anm. 152).

##### 2. Nachweis der Hilflosigkeit für den Pflege-Pauschbetrag nach Abs. 6

166

Die *FinVerw.* fordert den Nachweis der Hilflosigkeit des Pflegebedürftigen in der gleichen Weise wie für den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag (Abschn. 194 Abs. 14 Satz 1 EStR 1990; Abschn. 100 Abs. 15 LStR 1993; s. Anm. 123). Nach der Rechtsprechung des BFH zum erhöhten Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG (BFH v. 5. 2. 88, BStBl. II S. 436) ist der Nachweis daher ausschließlich durch einen Ausweis nach dem Schwerbehindertengesetz (§ 4 SchwbG) oder – wie nunmehr erweiternd in § 65 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 EStDV vorgesehen

– auch durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes (BVG) zuständigen Behörde zu führen.

Nur die dort bezeichneten Ausweise und Bescheide haben gegenüber der FinBeh. Bindungswirkung (BFH v. 13. 12. 85 III R 204/81, BStBl. II 1986 S. 245 und v. 5. 2. 88 III R 244/83, BStBl. II S. 436). Nur sie sind im übrigen Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO (zuletzt BFH v. 22. 9. 89 III R 167/86, BStBl. II 1990 S. 60), so daß eine Änderung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) auch nach Eintritt der Bestandskraft eines Bescheides über die ESTVeranlagung oder den LSTJahresausgleich (bis VZ 1990) und unabhängig von einem Antrag für alle Kalenderjahre vorzunehmen ist, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt (BFH III R 204/81, aaO; Abschn. 194/100 Abs. 8 EStR/LStR). Die LStR 1993 zum Pflege-Pauschbetrag verweisen dementsprechend auf die Verwaltungsanordnung zur rückwirkenden Anerkennung oder Änderung in Abschn. 194/100 Abs. 8 EStR/LStR (s. Abschn. 100 Abs. 15 Satz 2 LStR).

Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags unterliegen nicht den o.a. formellen Nachweiserfordernissen. Die persönliche Pflegeleistung in der Wohnung des Pflegebedürftigen oder des Stpfl., sowie die Mitwirkung oder das Fehlen weiterer Pflegepersonen ist daher glaubhaft zu machen und uU in geeigneter Form nachzuweisen (§ 92 AO und § 81 FGO).

167–199 Einstweilen frei.

200

### ABC zu den Pauschbeträgen für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen

**Alkoholismus** als Behinderung, s. Anm. 52.

**Altenwohnheim:** Zur Abgeltung behinderungsbedingter Unterbringungskosten durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Antrag:** Zum Antragserfordernis s. Anm. 20 und zum Antrag des Erben s. Anm. 162 und § 33 Anm. 53.

**Auslandskinder:** Zur Übertragung des einem nicht unbeschr. estpfl. Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags s. Anm. 86.

**Ausweis:** Zum Schwerbehindertenausweis s. Anm. 160.

**Beitrittsgebiet:** Zur Anerkennung Behinderter im Beitrittsgebiet s. Anm. 54.

**Berufskrankheit:** Zur Anerkennung eines Minderbehinderten, dessen Behinderung auf einer typischen Berufskrankheit beruht, s. Anm. 48.

**Blinde** erhalten den erhöhten Pauschbetrag nach Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 57), nicht jedoch den Pflege-Pauschbetrag (s. Anm. 132).

**Blindenführhund:** Zur Abgeltung laufender Aufwendungen für einen Blindenhund s. Anm. 34; Anschaffungskosten sind daneben nach § 33 abziehbar, s. Anm. 35.

**Blindenschrift:** Zur Abgeltung laufender Aufwendungen eines Blinden für Schrifttum s. Anm. 34.

**Braille:** s. Blindenschrift.

**Bronchialkarzinom** als typische Berufskrankheit iSd. Abs. 2 Nr. 2b, s. Anm. 48.

**DDR:** Zur Anerkennung Behinderter aus der ehemaligen DDR s. Anm. 54.

**Diabetes mellitus** als Stoffwechselkrankheit, die zur Hilflosigkeit eines Kindes bei einem GdB unter 50 führen kann, s. Anm. 55.

**Dialysepatienten** sind nicht ständig hilflos (Anm. 56); zur Behandlung laufender Kosten für die Dialyse s. Anm. 34.

**Diätkosten** als laufende durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegoltene Aufwendungen, s. Anm. 34; zum Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 3 s. § 33 Anm. 208 f.

**Ehegatten, Ehegattenveranlagung:** Zum Abzug der Pauschbeträge bei Ehegattenveranlagung s. Anm. 18 und 140.

**Erbblindung** als äußerlich erkennbare Körperbehinderung iSd. Abs. 2 Nr. 2b, s. Anm. 48.

**Erholung:** Zur Abgeltung solcher Aufwendungen durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Flugkosten:** Zum Abzug neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35

**Gelbsucht** als typische Berufskrankheiten iSd. Abs. 2 Nr. 2b, s. Anm. 48.

**Geltendmachen des Pauschbetrags:** Zum Erfordernis, den Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag geltend zu machen, s. Anm. 20 und 123 und zur entsprechenden Befugnis des Erben s. Anm. 162 und § 33 Anm. 53.

**Grenzgänger Niederlande:** Zum Abzug des Behinderten-Pauschbetrags s. Anm. 10.

**Heilkur:** Zum Abzug von Kur aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB s. Anm. 35.

**Heimdialyse:** Zur Behandlung laufender Kosten für die Dialyse s. Anm. 34.

**Heimdialysepatienten** sind idR nicht hilfsbedürftig iSd. Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 56.

**Heimunterbringung** des Behinderten, s. Anm. 34 und § 33 Anm. 300 „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“.

**Hilfeleistungen:** Zur Abgeltung solcher Aufwendungen durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Knochtuberkulose** als äußerlich erkennbare Körperbehinderung iSd. Abs. 2 Nr. 2b nach Operation, s. Anm. 48.

**Kraftfahrzeugkosten Körperbehinderter:** Zum Abzug neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35 und § 33 Anm. 84 ff.

**Krankenhausaufenthalt mit Operation:** Zum Abzug entsprechender Aufwendungen als agB neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35.

**Leichtbehinderte:** Zum Begriff des Leicht- oder Minderbehinderten s. Anm. 46 ff.

**Lungenkarzinom** als typische Berufskrankheit iSd. Abs. 2 Nr. 2b s. Anm. 48.

**Lungentuberkulose** als äußerlich erkennbare Körperbehinderung iSd. Abs. 2 Nr. 2b nach Operation, s. Anm. 48.

**Medikamente:** Zur Abgeltung solcher Aufwendungen durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Minderbehinderte:** Zum Begriff des Leicht- oder Minderbehinderten s. Anm. 46 ff.

**Nachweisanforderungen:** Zu den Nachweisanforderungen für die Pauschbeträge s. Anm. 150 ff.; ferner Anm. 20 betr. Behinderten-Pauschbetrag, Anm. 65 betr. Hinterbliebenen-Pauschbetrag und Anm. 123 betr. Pflege-Pauschbetrag.

**Pflege- und Pflegeheimkosten** als laufende durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegoltene Aufwendungen, s. Anm. 34 und § 33 Anm. 300 „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“.

**Phenylketonurie** als Stoffwechselkrankheit, die zur Hilflosigkeit eines Kindes bei einem GdB unter 50 führen kann, s. Anm. 55.

**Privatschulbesuch:** Kosten des Privatschulbesuchs eines behinderten (contergangeschädigten) Kinds können als agB neben dem Behinderten-Pauschbetrag abziehbar sein, s. Anm. 35 und § 33 Anm. 300 „*Privatschulbesuch*“.

**Schwerbehinderte:** Zum Begriff s. Anm. 45.

**Schwerbehindertenausweis:** Zu den Rechtsgrundlagen für die Ausstellung des Ausweises s. Anm. 43 und zum Nachweis durch den Ausweis s. Anm. 160.

**Schwerpflegebedürftige** erhalten als ständig Hilflose iSd. Abs. 3 Satz 3 den erhöhten Pauschbetrag, s. Anm. 56.

**Seniorenwohntift:** Zur Abgeltung behinderungsbedingter Unterbringungskosten durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Stärkungsmittel:** Zur Abgeltung solcher Aufwendungen durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Taxi-Kosten:** Zum Abzug neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35

**Umrüstung des Pkw:** Zum Abzug der Kosten einer behindertengerechten Umrüstung des Pkw neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35.

**Umzugskosten** eines geh- und stehbehinderten Stpfl. sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB abziehbar, s. Anm. 34 u. 35.

**Verfassungsmäßigkeit** des § 33b: s. Anm. 6; vgl. ferner im einzelnen zur Verfassungsmäßigkeit der Differenzierungen des Behinderten-Pauschbetrags für sog. Minderbeschädigte, Anm. 46, des Hinterblieben-Pauschbetrags Anm. 62, der Übertragung dieser Pauschbeträge nach Abs. 5 Anm. 78, des Pflege-Pauschbetrags Anm. 116 und der Nachweisanforderungen des Abs. 7 iVm. § 65 EStDV Anm. 152.

**Verpflegungsmehraufwand:** Behinderungsbedingter Verpflegungsmehraufwand ist durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegolten oder fällt unter das Abzugsverbot für Diätkosten, s. Anm. 34 und § 33 Anm. 208 f.

**Wäsche:** Zur Abgeltung von Aufwendungen für Wäsche durch den Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 34.

**Wohnungskosten:** Zur Berücksichtigung solcher Aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 35

**Zuckerkrankheit:** s. Diabetes mellitus.