

§ 33b

Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809;
BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Wegen der Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf können behinderte Menschen unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag nach Absatz 3 geltend machen (Behinderten-Pauschbetrag). ²Das Wahlrecht kann für die genannten Aufwendungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich ausgeübt werden.

(2) Die Pauschbeträge erhalten

1. behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung auf mindestens 50 festgestellt ist;
2. behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung auf weniger als 50, aber mindestens auf 25 festgestellt ist, wenn
 - a) dem behinderten Menschen 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) ¹Die Höhe des Pauschbetrags richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung. ²Als Pauschbeträge werden gewährt bei einem Grad der Behinderung

von 25 und 30	310 Euro,
von 35 und 40	430 Euro,
von 45 und 50	570 Euro,
von 55 und 60	720 Euro,
von 65 und 70	890 Euro,
von 75 und 80	1060 Euro,
von 85 und 90	1230 Euro,
von 95 und 100	1420 Euro.

³Für behinderte Menschen, die hilflos im Sinne des Absatzes 6 sind, und für Blinde erhöht sich der Pauschbetrag auf 3700 Euro.

(4) ¹Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Pauschbetrag von 370 Euro (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.

²Der 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) ¹Steht der Behinderten-Pauschbetrag oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind zu, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder auf Kindergeld hat, so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt. ²Dabei ist der Pauschbetrag grundsätzlich auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen, es sei denn, der Kinderfreibetrag wurde auf den anderen Elternteil übertragen. ³Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich. ⁴In diesen Fällen besteht für die Aufwendungen, für die der Behinderten-Pauschbetrag gilt, kein Anspruch auf eine Steuerermäßigung nach § 33.

(6) ¹Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Steuerpflichtigen durch die Pflege einer Person erwachsen, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, kann er anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 einen Pauschbetrag von 924 Euro im Kalenderjahr geltend machen (Pflege-Pauschbetrag), wenn er dafür keine Einnahmen erhält. ²Zu diesen Einnahmen zählt unabhängig von der Verwendung nicht das von den Eltern eines behinderten Kindes für dieses Kind empfangene Pflegegeld. ³Hilflos 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. ⁴Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder Anleitung zu den in Satz 3 genannten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muss, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist. ⁵Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Pflege entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt und diese Wohnung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist. ⁶Wird ein Pflegebedürftiger von mehreren Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum gepflegt, wird der Pauschbetrag nach der Zahl der Pflegepersonen, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 5 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: Dr. Sandy **Schüler-Täsch**,

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am BFH, München

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 33b	1	V. Verhältnis des § 33b zu anderen Vorschriften	13
II. Rechtsentwicklung des § 33b	2	VI. Zurechnung der Pauschbeträge	
III. Bedeutung des § 33b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		1. Zurechnung bei Einzelveranlagung (§ 25)	15
1. Bedeutung	5	2. Zurechnung bei Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1)	16
2. Verfassungsmäßigkeit	7	VII. Verfahrensfragen zu § 33b	18
3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht	8		
IV. Geltungsbereich des § 33b	9		

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

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen und Geltendmachung des Behinderten-Pauschbetrags (Abs. 1 Satz 1)		richtungen des täglichen Lebens	23
1. Aufwendungen behinderter Menschen		c) Aufwendungen für die Pflege	24
a) Abgeltung außergewöhnlicher Belastungen eines behinderten Menschen ..	21	d) Aufwendungen für den erhöhten Wäschebedarf .	25
b) Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Ver-		e) Nicht erfasste Aufwendungen	26
		2. Abzug des Pauschbetrags (Wahlrecht)	30
		II. Ausübung des Wahlrechts (Abs. 1 Satz 2)	32

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

	Anm.		Anm.
I. Behinderte Menschen	35	2. Feststellung	38
II. Grad der Behinderung (GdB)		III. Unterscheidung nach dem Grad der Behinderung	
1. Begriff	37		

Anm.	Anm.
1. Schwerbehinderte Menschen (Abs. 2 Nr. 1) 40	b) Wegen der Behinderung zustehende Renten oder andere Bezüge (Nr. 2a) 42
2. Minderbehinderte Menschen (Abs. 2 Nr. 2)	c) Dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit 43
a) Zusätzliche Anforderungen 41	d) Typische Berufskrankheit 44

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Höhe des Behinderten-Pauschbetrags**

Anm.	Anm.
I. Staffelung nach dem dauernden Grad der Behinderung (Abs. 3 Sätze 1 und 2)	2. Abstufung der Pauschbeträge 48
1. Begriff „dauernder“ Grad der Behinderung 47	II. Erhöhter Pauschbetrag für Hilflöse und Blinde (Abs. 3 Satz 3) 50

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

Anm.	Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 1	2. Aufzählung der Rechtsgrundlagen 56
1. Bewilligung und Leistung laufender Hinterbliebenenbezüge 55	3. Abzug des Pauschbetrags auf Antrag 57
	II. Ruhen der Bezüge oder Kapitalabfindung (Satz 2) 63

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Übertragung des Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrags**

Anm.	Anm.
I. Rechtsgrund der Übertragung des Pauschbetrags 64	2. Keine Inanspruchnahme der Pauschbeträge durch das Kind 68
II. Voraussetzungen der Übertragung (Abs. 5 Satz 1)	3. Anspruch des Steuerpflichtigen auf den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld 69
1. Anspruch des Kindes auf den Behinderten- bzw. Hinterbliebenen-Pauschbetrag 66	III. Übertragung der Pauschbeträge (Abs. 5 Sätze 2 und 3)

	Anm.		Anm.
1. Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags	72	a) Grundsatz (Satz 2)	75
2. Aufteilung des Pauschbetrags auf beide Elternteile		b) Abweichende Aufteilung (Satz 3)	76
		IV. Kein Anspruch auf Steuerermäßigung nach § 33 (Abs. 5 Satz 4)	79

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Pflege-Pauschbetrag

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen und Geltendmachung des Pauschbetrags (Abs. 6 Satz 1)		1. Notwendigkeit der Hilfe für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen (Satz 3)	92
1. Aufwendungen für die Pflege einer nicht nur vorübergehend hilflosen Person		2. Hilfe durch Überwachung, Anleitung oder Dauerbereitschaft (Satz 4)	94
a) Anforderungen an die pflegebedürftige Person	82	IV. Durchführung der Pflege (Abs. 6 Satz 5)	
b) Pflegebedingte Aufwendungen	83	1. Persönliche Durchführung	96
2. Keine Einnahmen	86	2. Durchführung in der Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen	98
3. Geltendmachung anstelle der Steuerermäßigung nach § 33 (Wahlrecht)	88	3. Belegenheit der Wohnung	100
II. Pflegegeld (Abs. 6 Satz 2)	90	V. Aufteilung bei mehreren Pflegepersonen (Abs. 6 Satz 6)	103
III. Hilflosigkeit (Abs. 6 Satz 3 und 4)			

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Nachweisverfahren

	Anm.		Anm.
I. Verordnungsermächtigung	106	1. Schwerbehinderte Menschen	112
II. Allgemeine Erläuterungen zu § 65 EStDV		2. Minderbehinderte Menschen	113
1. Rechtsentwicklung	107	IV. Nachweis der Merkmale „blind“ und „hilflos“ (Abs. 2)	116
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	108	V. Vorlage der Urkunden (Abs. 3)	118
3. Geltungsbereich	110	VI. Nachweis bei Tod des Behinderten (Abs. 4)	120
III. Nachweis der Behinderung (Abs. 1)			

**I. ABC zu den Pauschbeträgen
für behinderte Menschen, Hinterbliebene
und Pflegepersonen 122**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33b

Schrifttum: KLÖCKNER, Steuervorteile für Körperbehinderte und Hinterbliebene, DB 1983, Beilage 16; DB 1986, Beilage 24; MARTENS, Rechtsprechung zum allgemeinen Steuerrecht, StuW 1987, 343; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, in Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1988, 67; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, FR 1988, 205; KANZLER, Keine Abgeltung von Kurkosten durch Körperbehinderten-Pauschbetrag, KFR 1988, 173; KUBESCH, Einkommensteuervergünstigungen für Körperbehinderte, DStZ 1988, 100; LEU, Kfz-Kosten von Behinderten, Gehören die Anschaffungskosten zu den abzugsfähigen Aufwendungen?, DStZ 1991, 592; KANZLER, Der Pflege-Pauschbetrag des § 33b Abs 6 und die damit zusammenhängenden Änderungen des § 33a Abs. 3 EStG, FR 1992, 669; SCHNEIDER, Verfassungswidrigkeit des Pauschbetrages für Körperbehinderte nach § 33b EStG?, Inf. 1996, 460; LEISTNER, Behinderte im Steuerrecht, StuW 1999, 222; DZIADKOWSKI, Pauschbeträge nach § 33b EStG nicht verfassungskonform?, FR 2001, 524; SCHALLMOSER, Kein Behinderten-Pauschbetrag für wegen Dienstunfähigkeit in den Ruhestand versetzten, minderbehinderten Beamten, HFR 2001, 340; DZIADKOWSKI, Plädoyer für eine verfassungskonforme Regelung des § 33b EStG, FR 2004, 575; SCHOOR, Der steuerfreie Pauschbetrag für behinderte Menschen, VW 2008, 1025; BEST, Abgeltungswirkung des Behindertenpauschbetrages bei Aufwendungen für Maßnahmen der Behandlungspflege (§ 37 II SGB V), DStZ 2011, 719; DZIADKOWSKI, Zur unterbliebenen Anpassung der Behinderten-Pauschbeträge in § 33b EStG im Steuervereinfachungsgesetz, FR 2011, 224; RITZROW, Kfz-Kosten behinderter Menschen als agB nach § 33, Verschiedene Fallgruppen im Licht der Rechtsprechung, EStB 2013, 27.

1

I. Grundinformationen zu § 33b

Als Sonderregelung zu § 33 sieht § 33b neben § 33a Pauschbeträge für behinderte Personen, Hinterbliebene und Pflegepersonen Hilfloser vor. Die Vorschrift wurde durch das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) in das EStG eingefügt. Sie enthielt zunächst die – zuvor in § 65 EStDV 1971 (§ 26 LStDV) enthaltenen – Regelungen zur Höhe und zu den materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Gewährung von Körperbehinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbeträgen. Der Pflege-Pauschbetrag wurde erst mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) eingeführt (s. Anm. 2). § 33b dient der Vereinfachung des Steuerverfahrens für Verwaltung und Stpfl., da bestimmte agB ohne Einzelnachweis abgegolten werden. Ebenso wie die Abzugsbeträge des § 33a werden die Pauschbeträge nicht um eine zumutbare Belastung gemindert. Der Behinderten-Pauschbetrag (Abs. 1 bis 3) gilt typische Mehraufwendungen bei Behinderung ab. Er ist gestaffelt nach dem festgestellten dauernden Grad der Behinderung (GdB) und knüpft an das SGB IX an. Für Hilflose und Blinde gilt ein erhöhter Pauschbetrag. Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag (Abs. 4) ist demgegenüber allein an die Bewilligung bestimm-

ter Hinterbliebenenbezüge gekoppelt und nimmt daher eine Sonderstellung ein. Der einem Kind zustehende Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrags kann nach Abs. 5 auf den Stpfl. übertragen werden. Der Pflege-Pauschbetrag (Abs. 6) gilt Aufwendungen der Pflegeperson bei häuslicher Pflege ab. Das Nachweisverfahren für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge ist in § 65 EStDV geregelt. Die Ermächtigungsgrundlage hierfür enthält Abs. 7.

II. Rechtsentwicklung des § 33b

2

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): In § 26 Abs. 2 war die Körperverletzung als Beispiel einer agB besonders erwähnt, um Kriegsbeschädigte besonders berücksichtigen zu können (vgl. STRUTZ, Handausgabe des EStG v. 29.3.1920, 2. Aufl., 1920, s. § 26 Anm. 22 mwN).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Auch in § 56 war die Körperverletzung ausdrückl. als agB aufgeführt. Unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift konnten kriegs- und zivilbeschädigte ArbN sowie Kriegerwitwen auf Antrag eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages nach § 75 erlangen (vgl. STRUTZ, Komm. zum EStG, 2. Band, 1929, s. § 75 Anm. 12 mwN).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Pauschbeträge für besondere Aufwendungen Kriegs- und Zivilbeschädigter sowie Hinterbliebener fanden sich in den zu § 33 ergangenen Veranlagungs-Richtlinien.

StNG 1954 v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 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 Ermächtigung wurde durch § 65 EStDV ausgefüllt, der Jahrespauschbeträge für WK, SA und agB 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. 17.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 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 WK und SA gestrichen und die Pauschbeträge für agB entsprechend erhöht.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit § 33b wurde (ab VZ 1975) die bis dahin in § 65 EStDV 1971 (§ 26 LStDV 1971) 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. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Als Reaktion auf BVerfG v. 8.6.1977 (1 BvR 265/75, BStBl. II 1977, 526) wurde die Übertragung von Pauschbeträgen des Kindes auf den Stpfl. in Abs. 5 neu geregelt. Die Pauschbeträge waren danach ab VZ 1979 grds. auf beide Eltern je zur Hälfte aufzuteilen, auch wenn diese nicht als Ehegatten zusammen leben. Auf gemeinsamen Antrag, dessen spätere Änderung unzulässig war, konnten die Eltern eine abweichende Aufteilung wählen. Zudem sah das Gesetz eine Übertragung auf einen Elternteil in voller Höhe vor, wenn dieser nachweislich allein die Unterhaltsaufwendungen getragen hatte.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung und Vereinfachung der Regelung zur Übertragung von Pauschbeträgen des Kindes in Abs. 5. Das Gesetz sah ab VZ 1986 insbes. eine sinnmäßige Anwendung der für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags geltenden Bestimmungen für den Fall vor, dass mehrere Stpfl. für die Übertragung des Pauschbetrags in Betracht kommen. Die Sätze 4 und 5 zur Unzulässigkeit einer Änderung der beantragten Aufteilung und der vollen Übertragung auf den allein Unterhalt leistenden Elternteil entfielen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Neben redaktionellen Änderungen zur Anpassung des Behinderten-Pauschbetrags an das Schwerbehindertengesetz wurde der Pflege-Pauschbetrag mW ab VZ 1990 in einem neuen Abs. 6 eingeführt. In Abs. 1 wurde auf das Antragerfordernis und den Hinweis auf den Abzug ohne Kürzung um die zumutbare Belastung verzichtet.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 6 Satz 2 und 3 wurde der Begriff „Behinderter“ durch den Begriff „Pflegebedürftiger“ ersetzt.

PflegeVG v. 26.5.1994 (BGBl. I 1994, 1014; BStBl. I 1994, 531): mW ab VZ 1995 Neufassung des Abs. 6 (Pflege-Pauschbetrag) und des Abs. 3 Satz 3 (erhöhter Behinderten-Pauschbetrag) zur Anpassung an den Begriff der Hilfsbedürftigkeit in § 35 Abs. 1 BVG. In diesem Zusammenhang wurden in Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b auch die Worte „äußerlich erkennbar“ gestrichen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 an die neue Regelung des Familienleistungsausgleichs (BTDrucks. 13/1558). Darüber hinaus wurde Abs. 6 Satz 1 mW ab VZ 1995 dahingehend geändert, dass der Pflege-Pauschbetrag nur noch gewährt wird, wenn der Stpfl. „dafür keine Einnahmen erhält“.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Anpassung des Abs. 5 Satz 1 an die Ergänzung des § 32 Abs. 6 Satz 6. Danach ist ab VZ 1996 eine Übertragung der Pauschbeträge auf ein Stiefelternteil oder ein Großelternteil möglich.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Mit Wirkung ab VZ 2000 Anpassung des Abs. 5 an die Änderungen in § 32 Abs. 6, der nunmehr auch einen Betreuungsfreibetrag enthält, und § 33a Abs. 2 Satz 5 und 6, auf den nicht mehr Bezug genommen wird. Satz 2 und 3 regelt nun, dass der Pauschbetrag grds. auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen ist, es sei denn, beide Eltern beantragen gemeinsam eine andere Aufteilung.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Änderungen betreffen Abs. 3, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 6 Satz 1. Die darin enthaltenen DM-Beträge wurden mW ab VZ 2002 nach dem amtlichen Umrechnungskurs in einen Euro-Betrag umgerechnet und nach oben geglättet (in Abs. 3 und 4 auf volle 10 € und in Abs. 6 zwecks Teilbarkeit auf Kalendermonate auf einen durch 12 teilbaren Betrag).

StGB IX v. 19.6.2001 (BGBl. I 2001, 1046): In der Überschrift, in Abs. 2 Nr. 1 und 2 sowie in Abs. 3 Satz 3 wird das Wort „Behinderte“ jeweils durch die Wörter „behinderte Menschen“ und in Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a das Wort „Behinderten“ jeweils durch die Wörter „behinderten Menschen“ ersetzt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): In Abs. 6 wird als Reaktion auf BFH v. 21.3.2002 (III R 42/00, BStBl. II 2002, 417) mW für alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fälle ein neuer Satz 2 eingefügt:

„Zu diesen Einnahmen zählt unabhängig von der Verwendung nicht das von den Eltern eines behinderten Kindes für dieses Kind empfangene Pflegegeld.“

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3319): Redaktionelle Anpassungen der Nummerierung der Sätze an die Änderungen durch StÄndG 2003 (s.o.).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 5 Satz 1 wird als Folgeänderung die bisherige Gesetzesformulierung „für das der Stpfl. einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält“ durch die Worte „für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat“ ersetzt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Mit dem ab VZ 2008 vollständig neu gefassten Abs. 1 wurde der mit dem Behindertenpauschbetrag abgegoltene Aufwand inhaltlich bestimmt und die Wahlrechtsausübung zwischen Pauschbetrag und StErmäßigung nach § 33 präzisiert.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Abs. 5 Satz 2 wurde mW ab VZ 2012 ein die regelmäßige Aufteilung des Pauschbetrags einschränkender Halbs. „es sei denn, der Kinderfreibetrag wurde auf den anderen Elternteil übertragen“ eingefügt. Diese Neuregelung bewirkt, dass der Elternteil, der beide Kinderfreibeträge innehat – unabhängig von der Zuordnung der Betreuungsfreibeträge für Kinder – den vollen Behindertenpauschbetrag beanspruchen kann.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 6 wurden mit Wirkung ab VZ 2013 Satz 5 ergänzt und der Anwendungsbereich des Pflege-Pauschbetrags auf die häusliche Pflege in einem EU- oder EWR-Staat ausgedehnt.

Einstweilen frei.

3–4

III. Bedeutung des § 33b und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung

5

§ 33b dient wie § 33 und § 33a dem Grunde nach der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Berücksichtigung von zwangsläufigen Aufwendungen, die nicht durch den Grundfreibetrag abgegolten sind. Diese Abzüge sind daher ebenso wenig wie die Generalklausel des § 33 Tarif- oder Billigkeitsvorschriften (ebenso HUFELD in KSM, § 33b Rn A1, A6; aA HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 7: Tarifvorschrift).

Im Unterschied zu § 33 werden die in § 33b bezeichneten oder unterstellten Aufwendungen nur in pauschalierter Form zum Abzug zugelassen. Diese Typisierungen dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Erleichterung von Nachweisen für den Stpfl. Insoweit kommt den Tatbeständen des § 33b – zum Teil wahlrechtsabhängig – auch Abgeltungswirkung zu. Konsequenterweise entfällt eine Kürzung um die zumutbare Belastung.

Diese Grundsätze gelten neben dem Behinderten-Pauschbetrag auch für den Pflege-Pauschbetrag. Darüber hinaus kommt ihm auch eine Lenkungswirkung zu (ebenso HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 3). Mit der Einführung des Pflege-Pauschbetrags bezweckte der Gesetzgeber eine Stärkung der häuslichen Pflege und Begünstigung der persönlichen Pflege Schwerstpflegebedürftiger

(BTDrucks. 11/2157, 151). Daraus folgt, dass die – eher einschränkenden – zu §§ 33 ff. entwickelten Auslegungsgrundsätze zwar grds. auch auf den Pflege-Pauschbetrag anwendbar sind, der Vereinfachungs- und Gestaltungszweck der Vorschrift aber eine erweiternde Auslegung erlaubt (vgl. zur Lockerung der strengen Anforderungen an die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen BFH v. 20.2.2003 – III R 9/02, BStBl. II 2003, 476; v. 21.1.2005 – III B 85/04, BFH/NV 2005, 1048).

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag nimmt eine Sonderstellung ein. Er knüpft allein an Hinterbliebenenbezüge an und dient nicht dazu agB auszugleichen. Abs. 4 sieht daher auch kein Wahlrecht zwischen der Berücksichtigung des Pauschbetrags und dem Abzug von Aufwendungen nach § 33 vor. 1974 wurde unter Hinweis auf den Billigkeitscharakter des Pauschbetrags eine Erhöhung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags abgelehnt (Begr. zum RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 282). Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag ist uE eine systemfremde Sozialzwecknorm, die – anstatt in unveränderter Höhe eingefroren – gestrichen werden sollte (ebenso MELLINGHOFF in KIRCHHOF XII. § 33b Rn. 10).

6 Einstweilen frei.

7 2. Verfassungsmäßigkeit

Die Verfassungsmäßigkeit der Tatbestände des § 33b steht grds. außer Frage, denn der Stpfl. hat ein Wahlrecht, seine tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 geltend zu machen (vgl. BFH v. 20.3.2003 – III B 84/01, BFH/NV 2003, 1164; aA DZIADKOWSKI, FR 2011, 224; DZIADKOWSKI, FR 2001, 524, wegen „realitätsferner“ Pauschbeträge; einschränkend dagegen GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn. 15 lediglich rechtspolitisch bedenklich; ähnlich SCHMIEDSZEK in BORDEWIN/BRANDT, § 33b Rn. 47: z.T. wirklichkeitsfremd, Erhöhung verfassungsrechtlich jedoch nicht geboten). Dies ist allerdings nur sinnvoll, wenn die Aufwendungen einschließlich einer etwa zu berücksichtigenden zumutbaren Belastung die jeweils abziehbaren Pauschbeträge übersteigen.

Dies gilt auch für den Pflege-Pauschbetrag. Ob die Vorschrift als Sozialzwecknorm (s. Anm. 5) zu beanstanden ist, weil ihr Zweck, die häusliche Pflege zu intensivieren, durch den Pauschbetrag nur unzureichend gefördert wird, ist verfassungsrechtl. ohne Belang.

In der Literatur wird bezweifelt, dass der Hinterbliebenen-Pauschbetrag verfassungsgemäß ist. Es sei sachlich nicht zu rechtfertigen, weshalb sonstige alleinstehende Personen keinen Anspruch auf einen solchen Pauschbetrag hätten (NACKE in LBP, § 33b Rn. 137). Dem ist nicht zuzustimmen. Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag gilt keine Mehraufwendungen alleinstehender Hinterbliebener ab. Sachlicher Differenzierungsgrund ist vielmehr der Bezug einer in der Vorschrift genannten Hinterbliebenenrente.

8 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Die Tatbestände des § 33b sind grds. mit dem Unionsrecht vereinbar, da auch Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt werden und damit die Pauschbeträge geltend machen können (s. Anm. 9).

Bedenken bestehen jedoch insoweit, als die Tatbestände an inländ. Merkmale anknüpfen. So setzte insbes. die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags nach Abs. 6 Satz 5 aF eine Pflege im Inland voraus. Unter dem Blickwinkel der Missbrauchsabwehr wurde dies als zulässig angesehen (HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 121; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 37). Mit der Änderung durch das AmtshilfeRLUMsG (vgl. Anm. 2) wird nunmehr auch die Pflege in einem EU- oder EWR-Staat erfasst (s. Anm. 100).

IV. Geltungsbereich des § 33b

9

Sachlicher Geltungsbereich: § 33b ist lex specialis zu § 33. Zum Verhältnis beider Vorschriften s. Anm. 13. Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4). Zur Anwendung des § 33b im LStVerfahren und bei Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 18.

Persönlicher Geltungsbereich: § 33b gilt für unbeschr. Stpfl. (§ 1 Abs. 1 und 2), nicht jedoch für beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 1 Satz 3), es sei denn, diese werden gem. § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt.

Die fiktive unbeschränkte StPflcht (§ 1a Abs. 1 Nr. 2) führt dagegen nicht zur Anwendbarkeit des § 33b. Der Behinderten-Pauschbetrag kann daher einem in Deutschland arbeitenden Stpfl. nicht für seinen im Ausland lebenden behinderten Ehegatten gewährt werden (vgl. auch FG Münster v. 4.12.1973 – VIII 1422/73 L, EFG 1974, 230, rkr.).

Zur Übertragung eines Pauschbetrags für ein im Ausland lebendes behindertes Kind s. Anm. 66.

Einstweilen frei.

10–12

V. Verhältnis des § 33b zu anderen Vorschriften

13

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und §§ 10 ff.: Das Abzugsverbot für BA, WK und SA nach § 33 Abs. 2 Satz 2 gilt auch für den Behinderten-Pauschbetrag.

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5 idF des StVereinfG 2011 (bzw. § 9c und § 33c aF): Abzugsbeträge für Kinderbetreuungskosten sind neben den Pauschbeträgen des § 33b – insbes. auch dem (übertragenen) Behinderten-Pauschbetrag – zu berücksichtigen.

Verhältnis zu § 12: § 33b zählt zu den ausdrücl. zugelassenen Ausnahmen vom Abzugsverbot.

Verhältnis zu § 26a Abs. 2 Satz 2 aF: Siehe Anm. 16.

Verhältnis zu § 33: Grundsätzlich schließen Behinderten- und Pflege-Pauschbeträge nach § 33b und agB nach § 33 einander aus, denn der Abzug der Pauschbeträge wird „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 gewährt. Ausnahmsweise sind jedoch besondere Aufwendungen des Behinderten neben dem Pauschbetrag nach § 33 abziehbar (s. Anm. 26).

Verhältnis zu § 33a: Soweit dies wegen § 33a Abs. 1 Satz 4 überhaupt möglich ist, sind die Abzugsbeträge neben den Pauschbeträgen des § 33b zu berücksichtigen.

Verhältnis der Pauschbeträge nach § 33b untereinander: Die Pauschbeträge des § 33b sind nebeneinander abziehbar.

Verhältnis zu § 35a: Die StErmäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen ist wegen § 35a Abs. 5 Satz 1 grds. nicht neben den Pauschbeträgen des § 33b zu berücksichtigen (für den Behinderten-Pauschbetrag ausdrückl. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140). Dies gilt jedoch nur, soweit die geltend gemachten Aufwendungen durch die Pauschbeträge abgegolten werden. Da der Pflegepauschbetrag gem. Abs. 6 Satz 5 nur Aufwendungen erfasst, die durch die persönliche Pflege entstehen, können daher Aufwendungen für Pflegeleistungen Dritter zusätzlich im Rahmen des § 35a geltend gemacht werden (ähnlich HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 16; HUFELD in KSM, § 33b Rn. A 26; SCHMIESZEK in BORDEWIN/BRANDT, § 33b Rn. 23). Für Aufwendungen, die den Pauschbetrag überschreiten, vgl. Nds. FG v. 19.01.2012 – 10 K 338/11, EFG 2012, 1070, nrkr. (Az. BFH VI R 12/12).

14 Einstweilen frei.

VI. Zurechnung der Pauschbeträge

15 1. Zurechnung bei Einzelveranlagung (§ 25)

Abzugsberechtigt ist der Stpfl., der Behinderter, Hinterbliebener oder Pflegeperson ist. Steht der Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind zu, für das der Stpfl. Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld hat, so kann der Pauschbetrag nach Abs. 5 auf den Stpfl. übertragen werden (s. Anm. 64 ff.) und ist ggf. aufzuteilen (s. Anm. 73 ff.). Der Pflegepauschbetrag ist nicht übertragbar. Bei mehreren Pflegepersonen erfolgt gem. Abs. 6 Satz 6 aber eine Aufteilung (s. Anm. 103 ff.).

16 2. Zurechnung bei Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1)

Einzelveranlagung von Ehegatten (§ 26a):

► *Rechtslage bis VZ 2012:* Nach § 26a Abs. 2 Satz 1 aF wurden die außergewöhnlichen Belastungen einschließlich der Pauschbeträge des § 33b jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt; auf Antrag war eine davon abweichende Aufteilung möglich. Die nach § 33b Abs. 5 übertragbaren Pauschbeträge wurden den Ehegatten jeweils zur Hälfte gewährt (§ 26a Abs. 2 Satz 2 aF). Eine davon abweichende Aufteilung war nicht vorgesehen. Da es sich bei § 26a Abs. 2 Satz 2 aF um die speziellere Zuordnungsregelung handelte (BFH v. 19.4.2012 – III R 1/11, BStBl. II 2012, 861), galt das Aufteilungswahlrecht nach § 33b Abs. 5 Satz 3 nur für dauernd getrennt lebende oder nicht verheiratete Elternpaare.

► *Rechtslage ab VZ 2013:* Nach § 26a Abs. 2 Satz 1 idF des StVereinfG v. 1.11.2011 (BStBl. I 2011, 986) werden die außergewöhnlichen Belastungen und damit auch die Pauschbeträge des § 33b grds. demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Dies ist derjenige, der die Tatbestandsvoraussetzungen des jeweiligen Pauschbetrags erfüllt bzw. auf den der Pauschbetrag nach Abs. 5 übertragen worden ist. Auf übereinstimmenden Antrag beider Ehegatten oder in begründeten Einzelfällen auf Antrag des berechtigten Ehegatten können die Pauschbeträge jeweils zur Hälfte abgezogen werden (§ 26a Abs. 2 Sätze 2 und 3).

Zusammenveranlagung (§ 26b): Jeder – auch der einkunftslose – Ehegatte kann die Pauschbeträge in Anspruch nehmen, dessen Tatbestandsvoraussetzungen er erfüllt. Es gilt der Einheitsgedanke (s. § 26b Anm. 39 und § 33 Anm. 16).

Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung:

► *Rechtslage bis VZ 2012:* Die Pauschbeträge waren für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln und vom jeweiligen Einkommen abzuziehen. Eine Aufteilung war unzulässig (s. § 26c Anm. 26).

► *Rechtslage ab VZ 2013:* § 26c ist durch das StVereinfG v. 1.11.2011 (BStBl. I 2011, 986) aufgehoben worden.

Einstweilen frei.

17

VII. Verfahrensfragen zu § 33b

18

Antragserfordernis: Die in § 33b vorgesehenen Pauschbeträge sind nur zum Teil antragsgebunden. Eines Antrags bedarf es für die Gewährung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags sowie für die Übertragung des Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrags. In den anderen Fällen muss der Stpfl. die Pauschbeträge geltend machen.

Zum Antrag bzw. Geltendmachen beim Behinderten-Pauschbetrag s. Anm. 29, beim Hinterbliebenen-Pauschbetrag s. Anm. 60, bei den übertragbaren Pauschbeträgen nach Abs. 5 s. Anm. 72 und beim Pflegepauschbetrag s. Anm. 88.

Nachweisforderungen: Abs. 7 enthält die Ermächtigung, das Nachweisverfahren durch RVO zu regeln. Davon ist in § 65 EStDV Gebrauch gemacht worden (s. Anm. 106 ff.).

Einkommensteuervorauszahlungsverfahren: Bei der Bemessung der ESt-Vorauszahlungen sind die Pauschbeträge des § 33b stets zu berücksichtigen; dies gilt auch für die Übertragung der Pauschbeträge. Die 600 €-Grenze des § 37 Abs. 3 Satz 4 ist auf § 33b nicht anwendbar.

Lohnsteuer-Abzugsverfahren: Nach § 39a Abs. 1 Nr. 4 und 5 idF des BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) werden die Pauschbeträge des § 33b im Rahmen des vom Arbeitslohns abzuziehenden Freibetrags ab VZ 2012 nur noch auf Antrag und nicht mehr von Amts wegen berücksichtigt. Der Pflege-Pauschbetrag unterliegt dabei der Eintragungsgrenze von 600 € gem. § 39a Abs. 2 Satz 4. Von Bedeutung ist dies allerdings nur, sofern der Pflege-Pauschbetrag gem. Abs. 6 Satz 6 aufgeteilt wird. Zur Anzeigepflicht des Stpfl. bei Änderung der Verhältnisse und Nachforderungen des FA vgl. § 39a Anm. 66.

Einstweilen frei.

19–20

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

**I. Voraussetzungen und Geltendmachung des Behinderten-
Pauschbetrags (Abs. 1 Satz 1)**

1. Aufwendungen behinderter Menschen

21 a) Abgeltung außergewöhnlicher Belastungen eines behinderten Menschen

Den Behinderten-Pauschbetrag können behinderte Menschen wegen der Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf geltend machen.

Behinderte Menschen sind die in Abs. 2 näher umschriebenen Stpfl. (s. Anm. 35 ff.). Der Pauschbetrag ist personenbezogen (zur Zurechnung vgl. Anm. 15 ff.).

Außergewöhnliche Belastungen: Bis einschließlich VZ 2007 bestimmte Abs. 1, dass der Behinderten-Pauschbetrag wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem behinderten Menschen unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, geltend gemacht werden kann. Abs. 1 idF des JStG 2008 (s. Anm. 2) verwendet nur den Begriff Aufwendungen. Die Formulierung „wegen der Aufwendungen ...“ ist uE auch nach der Neufassung als Rechtsgrundverweisung auf den Tatbestand des § 33 Abs. 1 zu verstehen. Dies wird best. durch die Rechtsfolge des Abs. 1, wonach der Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 gewährt wird. Dem Grunde nach werden daher außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen abgegolten, deren Entstehung der Gesetzgeber typisierend unterstellt hat.

Einer solchen Pauschalierung und Typisierung sind nur die laufenden und typischen, unmittelbar mit der Behinderung zusammenhängenden Mehraufwendungen zugänglich (vgl. BFH v. 4.11.2004 – III R 38/02, BStBl. II 2005, 271). Der Begriff „laufend“ setzt, bezogen auf den jeweiligen VZ, regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen voraus (BFH v. 11.12.1987 – III R 95/85, BStBl. II 1988, 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 (KANZLER, KFR 1988, 173).

Ab VZ 2008 findet sich in Abs. 1 eine Aufzählung der vom Behinderten-Pauschbetrag abgegoltenen Aufwendungen, die diese Voraussetzungen erfüllen. Entgegen der Begründung des RegE (BTDrucks. 16/6290, 80) handelt es sich allerdings nicht nur um eine Verdeutlichung der bisherigen Rechtslage (vgl. NACKE in LBP, § 33b Rn. 64), da die Aufzählung Auswirkungen auf den Umfang der erfassten Aufwendungen hat (s. Anm. 26).

22 Einstweilen frei

b) Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens 23

Gewöhnlich und regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen des täglichen Lebens: Eine Aufzählung der gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens enthält § 14 Abs. 4 SGB XI, auf den zurückgegriffen werden kann. Im Einzelnen sind dies:

- im Bereich der Körperpflege das Waschen, Duschen, Baden, die Zahnpflege, das Kämmen, Rasieren, die Darm- oder 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 oder das Beheizen.

Die Hilfe besteht nach § 14 Abs. 3 SGB XI in der Unterstützung, in der teilweisen oder vollständigen Übernahme der Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens oder in Beaufsichtigung oder Anleitung mit dem Ziel der eigenständigen Übernahme dieser Verrichtungen.

Beispiele: Die Kosten für eine Haushaltshilfe sind von Behinderten-Pauschbetrag abgegolten (NACKE in LBP, § 33b Rn. 64), da auch Verrichtung von hauswirtschaftlichen Arbeiten zu den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens zählen (aA BFH v. 27.2.1996 – X B 148/95, BFH/NV 1996, 603). Ferner sind erfasst Aufwendungen eines Blinden für den Unterhalt (Futter- und Pflegekosten) und die Anschaffung eines Blindenhunds (glA FG München v. 16.11.1984 – V K 298/84, EFG 1985, 390, rkr.; aA HUFELD in KSM, § 33 Rn. B 62, Blindenhund; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 9; zweifelhaft).

c) Aufwendungen für die Pflege 24

Neben den Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens nennt das Gesetz Aufwendungen für die Pflege. Eine klare Abgrenzung beider Bereiche ist nicht möglich. Es ergeben sich weitgehend Überschneidungen.

Aufwendungen für die Pflege umfassen Aufwendungen für die aufgrund der Behinderung notwendige Versorgung und Betreuung. Dazu zählen Kosten für eine Heimunterbringung (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 9; NACKE in LBP, § 33b Rn. 64), ferner Ausgaben für behindertenspezifische Hygiene (FG München v. 23.3.2009 – 1 K 2854/08, nv., juris, rkr.).

d) Aufwendungen für den erhöhten Wäschebedarf 25

Vom Behinderten-Pauschbetrag erfasst ist ein behinderungsbedingt erhöhter Wäschebedarf. Hierbei handelt es sich um einen sensiblen Bereich, in dem ein Nachweis nur schwer zu erbringen ist.

e) Nicht erfasste Aufwendungen 26

Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben werden nicht vom Behinderten-Pauschbetrag abgegolten und sind daher – soweit kein Abzugsverbot besteht – zusätzlich abziehbar. Dies ergibt sich aus § 33 Abs. 2

Satz 2 Halbs. 1, der auch im Rahmen des Behinderten-Pauschbetrags Anwendung findet.

Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 33 neben dem Behinderten-Pauschbetrag abziehbar, sofern sie nicht zu den in Abs. 1 aufgezählten Aufwendungen zählen und zwar auch insoweit, als es sich um behinderungsbedingte Aufwendungen handelt:

► *Heilbehandlungen*: Zusätzlich abziehbar sind daher (auch behinderungsbedingte) Kosten einer Heilkur, eines Krankenhausaufenthalts mit Operation (vgl. BFH v. 11.12.1987 – III R 95/85, BStBl. II 1988, 275; v. 4.7.2002 – III R 58/98, BStBl. II 2002, 765). Ab VZ 2008 nicht mehr von Behinderten-Pauschbetrag erfasst sind Aufwendungen für Medikamente (R 33b Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; NACKE in LBP, § 33b Rn. 65a; vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 18.9.2008 – III B 70/07, juris), ferner laufende Kosten für die Hemodialyse (aA SCHMIESZEK in BORDEWIN/BRANDT, § 33b Rn. 35 mit Verweis auf OFD Frankfurt am Main v. 17.9.1996, ESt-Kartei HE § 33b EStG Karte 1).

► *Kraftfahrzeugkosten* Körperbehinderter werden in angemessenem Umfang als zusätzliche Krankheitskosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB unter folgenden Voraussetzungen berücksichtigt (H 33.1-33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ EStH 2012):

▷ *Bei geb- und stehbehinderten Stpfl.* (GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G): Aufwendungen für durch die Behinderung veranlasste unvermeidbare Fahrten sind als agB anzuerkennen, soweit sie nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden und angemessen sind. Aus Vereinfachungsgründen kann im Allgemeinen ein Aufwand für Fahrten bis zu 3000 km im Jahr als angemessen angesehen werden.

▷ *Bei außergewöhnlich gebbehinderten* (Merkzeichen aG), *blinden* (Merkzeichen Bl) und *hilflosen* (Merkzeichen H) Menschen: In den Grenzen der Angemessenheit dürfen nicht nur die Aufwendungen für durch die Behinderung veranlasste unvermeidbare Fahrten, sondern auch für Freizeit-, Erholungs- und Besuchsfahrten abgezogen werden. Die tatsächliche Fahrleistung ist nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Fahrleistung von mehr als 15000 km im Jahr liegt in aller Regel nicht mehr im Rahmen des Angemessenen (BFH v. 2.10.1992 – III R 63/91, BStBl. II 1993, 286). Die Begrenzung auf jährlich 15000 km gilt ausnahmsweise nicht, wenn die Fahrleistung durch eine berufsqualifizierende Ausbildung bedingt ist, die nach der Art und Schwere der Behinderung nur durch den Einsatz eines Pkw. durchgeführt werden kann. In diesem Fall können weitere rein private Fahrten nur noch bis zu 5000 km jährlich berücksichtigt werden (BFH v. 13.12.2001 – III R 6/99, BStBl. II 2002, 198).

Ein höherer Aufwand als 0,30 €/km ist unangemessen und darf deshalb im Rahmen des § 33 nicht berücksichtigt werden (BFH v. 19.5.2004 – III R 16/02, BStBl. II 2005, 23; krit. RITZROW, EStB 2013, 27). Das gilt auch, wenn sich der höhere Aufwand wegen einer nur geringen Jahresfahrleistung ergibt (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453).

Zu den zusätzlich zum Behinderten-Pauschbetrag abziehbaren Kfz.-Kosten Körperbehinderter gehören ferner die Aufwendungen für eine behindertengerechte Umrüstung des Pkw. (Nds. FG v. 6.11.1991 – VIII 201/88, EFG 1992, 341, rkr.), nicht jedoch die AK für das Fahrzeug selbst (Leu, DStZ 1991, 592). Demgegenüber sind Führerscheinkosten Gehbehinderter nicht von Behinder-

ten-Pauschbetrag abgegolten (vgl. BFH v. 26.3.1993 – III R 9/92, BStBl. II 1993, 749).

Private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel, insbes. Taxi-Kosten und uE auch Flugkosten, sind unter den gleichen Voraussetzungen wie Kfz-Kosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei entsprechendem Nachweis oder Glaubhaftmachung abziehbar

► *Wohnungskosten* sind nicht durch den Ansatz des Behinderten-Pauschbetrags abgegolten. Dazu gehören die Kosten für die Schaffung einer behindertengerechten Wohnung (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280) oder für den Umzug eines geh- und stehbehinderten Stpfl. in eine Erdgeschoßwohnung (überholt Schl.-Holst. FG v. 20.7.1972 – I 17/71, EFG 1972, 540, rkr.), Abfindungszahlungen, die ein Mieter dem Wohnungseigentümer leistet, damit dieser in den behinderungsgerechten Umbau des Bades einwilligt (vgl. bereits FG Ba.-Württ. v. 29.1.1987 – III K 510/83, EFG 1987, 245, rkr.), und die behinderungsbedingten Kosten der Führung eines zweiten Haushalts, die jedoch mangels Zwangsläufigkeit von einem Abzug nach § 33 ausgeschlossen sein können (vgl. FG Nürnberg v. 21.2.1992 – V 182/88, EFG 1992, 399, rkr.).

► *Erholung*: Aufwendungen zur Erholung sind ab VZ 2008 (zur Rechtslage bis VZ 2007 vgl. BFH v. 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl. 2000, 75; FG München v. 27.6.2007 – 10 K 824/06, EFG 2008, 45, rkr.) nicht mehr abgegolten.

► *Verpflegungsmehraufwand*: Behinderungsbedingte Diätkosten werden nicht vom Behinderten-Pauschbetrag erfasst (zur Rechtslage bis VZ 2007 vgl. BFH v. 28.2.1968 – VI R 192/67, BStBl. II 1968, 437; v. 6.11.1970 – VI R 77/68, BStBl. II 1971, 104). Diese führen aber wegen des Abzugsverbots nach § 33 Abs. 2 Satz 3 (s. § 33 Anm. 208 f.) nicht zu einer StErmäßigung.

► *Sonstige außergewöhnliche Belastungen*: Schrifttum in Braille (vgl. KANZLER, KFR 1988, 173), Anschaffung eines Blindencomputers (FG Sachs. 7.11.2000 – 5 K 1777/98, EFG 2001, 440, rkr.), Schulgeld für den Privatschulbesuch des behinderten Kindes (H 33b EStH 2012).

Einstweilen frei.

27–29

2. Abzug des Pauschbetrags (Wahlrecht)

30

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 Antragerfordernis, 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, 151). Dies hat 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, so ist von Amts wegen jedenfalls der Behinderten-Pauschbetrag abzuziehen.

Dass der Abzug ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) erfolgt, war bis zum VZ 1989 ausdrückl. im Gesetz geregelt (s. Anm. 2). Der Fortfall dieser Formulierung ist ohne materiell-rechtl. Bedeutung, denn die Auf-

wendungen iSd. §§ 33a und 33b sind im Rahmen der Frei- und Höchstbeträge auch bisher schon aus gesetzssystematischen Gründen in voller Höhe abgezogen worden (s. KANZLER, FR 1986, 7).

Wahlrecht: Soweit die Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags reicht, steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, anstelle des Pauschbetrags – auf Antrag – auch die tatsächlich entstandenen Aufwendungen unter den Voraussetzungen des § 33 abzuziehen. Dies ist allerdings nur sinnvoll, wenn die Aufwendungen einschließlich einer etwa zu berücksichtigenden zumutbaren Belastung die jeweils abziehbaren Pauschbeträge übersteigen.

Zu den Nachweisanforderungen s. § 33 Anm. 18. Werden mit einer Behinderung im Zusammenhang stehende Kosten im Wege der Eingliederungshilfe gem. §§ 53 ff. SGB XII durch einen Sozialleistungsträger übernommen, ist in entsprechender Höhe ein behinderungsbedingter Mehrbedarf als im Einzelnen nachgewiesen anzusehen (vgl. BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BFH/NV 2013, 639 zur Ermittlung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs iSv. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3). Diese können anstelle des Behinderten-Pauschbetrags geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BFH/NV 2013, 639; v. 9.2.2012 – III R 53/10, BFH/NV 2012, 853 zu § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3). Bei nachteiliger Ausübung des Wahlrechts besteht eine Hinweispflicht des FA nach §§ 88, 89 AO (HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn 6).

Abzug eines Jahresbetrags von Gesamtbetrag der Einkünfte: Der Behinderten-Pauschbetrag wird wie alle außergewöhnlichen Belastungen nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (s. § 33 Anm. 54). Der jeweilige Pauschbetrag ist als Jahresbetrag auch dann in voller Höhe zu gewähren, wenn der Stpfl. die Tatbestandsvoraussetzungen nur während eines Teils des VZ erfüllt, insbes. bei Beginn oder Fortfall der unbeschränkten EStPflicht im Laufe des VZ.

31 Einstweilen frei.

32 II. Ausübung des Wahlrechts (Abs. 1 Satz 2)

Einheitliche Ausübung: Das Wahlrecht, den Behinderten-Pauschbetrag oder die tatsächlich entstandenen Aufwendungen nach § 33 geltend zu machen, kann für die mit dem Behinderten-Pauschbetrag abgegoltenen Aufwendungen im jeweiligen VZ nur einheitlich ausgeübt werden. Eine Aufteilung zB nach der Art der Aufwendungen ist nicht möglich (vgl. BFH v. 13.7.2011 – VI B 20/11, BFH/NV 2011, 1863).

Zeitliche Grenzen der Ausübung: Die Ausübung des Wahlrechts ist nicht an eine Frist gebunden. Hat der Stpfl. jedoch sein Wahlrecht in der EStErklärung ausgeübt und ist er aufgrund dessen bestandskräftig zur ESt veranlagt worden, so hat er sein Wahlrecht ausgenutzt und ist infolge der Bestandskraft des Bescheids an die getroffene Wahl gebunden (vgl. zB zu § 4 Abs. 1 Satz 2 FördG BFH v. 12.5.2009 – IX R 8/08, BFH/NV 2009, 1439).

33–34 Einstweilen frei.

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

I. Behinderte Menschen

35

Abs. 2 bestimmt, wer als behinderter Mensch die Pauschbeträge des Abs. 3 beanspruchen kann und knüpft hierfür an den GdB an.

Entwicklung des Begriffs: Die Regelungen zum Behinderten-Pauschbetrag stehen von jeher in Bezug zu den sozialrechtl. 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). Der Begriff „Körperbehinderung“ in § 33b aF war aber auch schon vor Inkrafttreten des StReformG 1990 auf Fälle geistiger und seelischer Regelwidrigkeiten anwendbar (BFH v. 30.11.1966 – VI 313/64, BStBl. III 1967, 457).

Mit Einführung des SGB IX zum 1.7.2001 wurde der Begriff „Behinderter“ – ohne inhaltliche Änderungen – durch den Begriff „Behinderter Mensch“ ersetzt (s. Anm. 2).

Eine Legaldefinition des behinderten Menschen enthält § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB IX. Danach sind Menschen behindert, wenn ihre körperliche Funktion, geistige Fähigkeit oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweichen und daher ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist.

Dies ist auch der Fall, wenn jemand aufgrund eines Arbeitsunfalls in seiner Erwerbsfähigkeit gemindert ist und deshalb eine Verletztenrente iSd. § 56 SGB VII bezieht (BFH v. 9.2.2012 – III R 5/08, BStBl. II 2012, 891).

Alterstypische Funktionsbeeinträchtigungen (zB bei älteren Menschen oder Kleinkindern) begründen demgegenüber keinen regelwidrigen Zustand iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB IX; sie führen daher nicht zur Feststellung einer Behinderung und zur Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags (BFH v. 26.1.1979 – VI R 107/76, BStBl. II 1979, 260).

Einstweilen frei.

36

II. Grad der Behinderung (GdB)

1. Begriff

37

Der Begriff „Grad der Behinderung“ (GdB) geht auf das Schwerbehindertengesetz zurück (§§ 3 und 4 SchwBG) und löste den bis zum 31.7.1986 geltenden, missverständlichen Begriff „Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit“ (MdE) ab.

Der GdB drückt die Auswirkungen der Behinderung auf die Teilhabe am Leben in der Gesellschaft aus und wird in Zehnergraden festgestellt (§ 69 Abs. 2 Satz 4 SGB IX). Eine Feststellung ist allerdings nur zu treffen, wenn ein GdB von wenigstens 20 vorliegt (§ 69 Abs. 2 Satz 6 SGB IX).

Bei mehreren Behinderungen des Stpfl., dh. mehreren sich gegenseitig beeinflussenden Beeinträchtigungen der Teilhabe am Leben in der Gesellschaft, ist deren Gesamtauswirkung unter Berücksichtigung ihrer wechselseitigen Beziehungen maßgeblich (§ 69 Abs. 3 Satz 1 SGB IX).

Nach dem GdB werden zwei Hauptgruppen von anspruchsberechtigten Personen unterschieden:

- behinderte Menschen, deren GdB auf mindestens 50 festgestellt ist, sog. Schwerbehinderte (Nr. 1; s. Anm. 40) und
- behinderte Menschen, deren GdB auf weniger als 50, aber mindestens auf 25 festgestellt ist und die weiteren Voraussetzungen erfüllen, sog. Minderbehinderte (Nr. 2a und b; s. Anm. 41 ff.).

38 2. Feststellung

Der jeweilige GdB muss nach Abs. 2 festgestellt sein. Maßgebend ist die Feststellung der für die Durchführung des SGB IX zuständigen Behörde (s. auch Abs. 7 iVm. § 65 EStDV; s. im Einzelnen Anm. 106 ff.).

Die Feststellungsbescheide sind Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO, deren Erl. oder Änderung auch zur Anpassung bereits bestandskräftiger Folgebescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führt (BFH v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245; v. 22.2.1991 – III R 35/87, BStBl. II 1991, 717). Dies gilt auch, wenn der Behinderten-Pauschbetrag erst nach Eintritt der Bestandskraft geltend gemacht wird (BFH v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245, betr. Antrag nach § 33b aF). Die Änderung ist für alle Kj. vorzunehmen, auf die sich Grundlagenbescheid erstreckt (H 33b „Allgemeines“ EStH 2012).

Die Statusentscheidung über die Feststellung des GdB wirkt grds. ab dem Datum der Antragstellung. Für die rückwirkende Feststellung bedarf es eines besonderen Interesses des Antragstellers (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 2 SchwbAwV; BSG v. 7.4.2011 – B 9 SB 3/10 R, SuP 2011, 446).

Bei einer Änderung des GdB ist dies der Neufeststellungszeitpunkt (BFH v. 22.9.1989 – III R 167/86, BStBl. II 1990, 60). Dieser richtet sich nach § 48 Abs. 1 SGB X.

39 Einstweilen frei.

III. Unterscheidung nach dem Grad der Behinderung

40 1. Schwerbehinderte Menschen (Abs. 2 Nr. 1)

Behinderte, deren GdB auf mindestens 50 festgestellt ist, erhalten die Pauschbeträge des Abs. 3 (von 570 € bis 1420 € oder den erhöhten Pauschbetrag) ohne Einschränkung. Gemäß § 2 Abs. 2 SGB IX handelt es sich hierbei um schwerbehinderte Menschen.

Zum Nachweis der Behinderung s. Anm. 112.

2. Minderbehinderte Menschen (Abs. 2 Nr. 2)**a) Zusätzliche Anforderungen**

41

Bei behinderten Menschen mit einem GdB von weniger als 50, aber mindestens 25 (sog. minderbehinderte Menschen) bedarf es der in Abs. 2 Nr. 2 aufgezählten weiteren Voraussetzungen, um den Behinderten-Pauschbetrag in Anspruch nehmen zu können. So müssen dem Stpfl. wegen seiner Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten oder laufende Bezüge zustehen. Ist der Behinderte nicht rentenberechtigt, so erhält er den Pauschbetrag nur, wenn die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht.

In Betracht kommen nur Stpfl. mit einem GdB von 30 oder 40 (vgl. Anm. 48). Es handelt sich um die nach § 2 Abs. 3 SGB IX den schwerbehinderten Menschen nach § 2 Abs. 2 SGB IX gleichgestellten Behinderten.

Die Verfassungsmäßigkeit der Differenzierungen durch die Regelungen des Abs. 2 Nr. 2 ist in der Vergangenheit in Zweifel gezogen worden (vgl. FG Berlin v. 15.11.1968 – III R 271/66, EFG 1969, 241, aufgeh. durch BFH v. 10.3.1972 – VI R 23/69, nv.). Es liegt uE keine Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) vor. Der Verfassung lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, den Stpfl. „durch Gewährung großzügiger Pauschalen von jeglichem Nachweis freizustellen (BVerfG v. 22.10.1986 – 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4, betr. die Übertragungsregelung des Abs. 5). Zudem können Behinderte, denen kein Pauschbetrag zusteht, ihre behinderungsbedingten Aufwendungen nach § 33 geltend machen (vgl. BFH v. 28.9.2000 – III R 21/00, BFH/NV 2001, 435).

b) Wegen der Behinderung zustehende Renten oder andere Bezüge (Nr. 2a)

42

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. 9.2.2012 – III R 5/08, BStBl. II 2012, 891). Die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b erfüllen zB die Beschädigtenversorgung der Kriegs- und Kriegsfolgenbeschädigten (§§ 1, 29 ff. BVG) oder Wehrdienstbeschädigten (§§ 80 ff. Soldatenversorgungsgesetz iVm. den Bestimmungen des BVG); Renten oder andere Bezüge erhalten ferner Unfallbeschädigte aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§§ 537 ff., 570 ff. RVO bzw. nunmehr §§ 56 SGB VII, vgl. BFH v. 9.2.2012 – III R 5/08, BStBl. II 2012, 891) oder Beamte, die einen Unfallausgleich nach § 35 BeamtVG oder entsprechenden Vorschriften der Beamtengesetze der Länder erhalten.

Bezüge, die aufgrund eines aktiven Beamtenverhältnisses geleistet werden, sind keine Beschädigtenversorgung iSd. Abs. 2 Nr. 2a (BFH v. 28.9.2000 – III R 21/00, BFH/NV 2001, 435). Hierzu zählt das Unfallruhegeld (aA NACKE in LBP, § 33b Rn. 84) bzw. Ruhebezüge eines wegen Dienstunfähigkeit in den Ruhestand versetzten Beamten (BFH v. 28.9.2000 – III R 21/00, BFH/NV 2001, 435).

Zeitpunkt des Abzugs: Für den Abzug des Pauschbetrags ist der Eintritt der Behinderung, nicht erst der Bezug der Rente maßgebend (FG München v. 29.11.1955 – III 378-382/54, DStZE 1956, 400). Die amtlichen Feststellungen

der Gesundheitsbehörden sind auch hinsichtlich des Zeitpunkts des Eintritts der Behinderung bindend (BFH v. 23.5.1990 – III R 105/87, BFHE 161, 459).

43 c) Dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit

Ob eine dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit vorliegt, wird durch eine Bescheinigung nach Abs. 7 iVm. § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStDV nachgewiesen (s. Anm. 113). 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. 26.5.1994 (BGBl. I 1994, 1014; BStBl. I 1994, 531) mW ab VZ 1995 (Art. 68 PflegeVG) gestrichen (s. Anm. 2).

44 d) Typische Berufskrankheit

Was eine typische Berufskrankheit ist, richtet sich nach § 9 Abs. 1 SGB VII. Danach werden Berufskrankheiten durch RechtsVO der BReg. (mit Zustimmung des BRats) bestimmt. Auch hier erfolgt der Nachweis durch eine Bescheinigung nach Abs. 7 iVm. § 65 Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 113).

Typische Berufskrankheiten sind zB Infektionskrankheiten, wenn der Stpfl. im Gesundheitsdienst, in der Wohlfahrtspflege oder in einem Laboratorium tätig oder durch eine andere Tätigkeit der Infektionsgefahr in ähnlichem Maße besonders ausgesetzt war (Nr. 3101 der Anl. 1 zur Berufskrankheiten-Verordnung, BGBl. I 1997, 2625).

45–46 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Höhe des Behinderten-Pauschbetrags

I. Staffelung nach dem dauernden Grad der Behinderung (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

47 1. Begriff „dauernder“ Grad der Behinderung

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

Der Begriff „dauernd“ wird im Allgemeinen als „nicht nur vorübergehender Zustand“ definiert (vgl. zB BFH v. 28.9.1984 – VI R 164/80, BStBl. II 1985, 129). § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB IX stellt auf einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten ab. Die sozialrechtl. Vorschriften sind uE bei der Auslegung des Begriffs der „Dauer“ zu beachten (offengelassen in BFH v. 28.9.1984 – VI R 164/80, BStBl. II 1985, 129; wie hier NACKE in LBP, § 33b Rn. 88; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 18).

Ein dauernder GdB kann auch vorliegen, wenn der Stpfl. (oder sein Kind) kurze Zeit nach Eintritt der Behinderung – zB nach Geburt oder Erkrankung – verstirbt (BFH v. 26.1.1979 – VI R 107/76, BStBl. II 1979, 260; FG Düss. v. 3.12.1997 – 13 K 1329/94, nv., juris; ebenso NACKE in LBP, § 33b Rn. 8).

Entsprechendes gilt auch für etwaige Erhöhungen des GdB.

2. Abstufung der Pauschbeträge

48

Satz 2 sieht eine Staffelung der Behinderten-Pauschbeträge in acht Stufen von 310 € bis 1420 € für Grade der Behinderung von 25 % bis 100 % vor. Eine neunte Stufe ist für Hilflose und Blinde in Satz 3 vorgesehen (s. Anm. 50 ff.). Trotz der Staffelung handelt es sich um einen einheitlichen Pauschbetrag, der nicht in verschiedene „allgemeine“ und „spezielle“ Pauschbeträge zu unterteilen ist (BFH v. 13.7.2011 – VI B 20/11, BFH/NV 2011, 1863).

Abs. 3 beruht noch auf der längst überholten Abstufung nach Fünfergraden. Die Tabelle des Abs. 3 Satz 2 greift daher erst bei einem GdB von 30 ein (s. auch SCHNEIDER, Inf. 1996, 460).

Der Pauschbetrag in der jeweiligen Stufe ist als Jahresbetrag auch dann in voller Höhe zu gewähren, wenn der Stpfl. die Tatbestandsvoraussetzungen der Abs. 1 bis 3 nur während eines Teils des VZ erfüllt, insbes. bei Beginn oder Fortfall der unbeschränkten EStPfl. im Laufe des VZ. Bei einer Höherstufung oder Herabsetzung des GdB während des VZ ist uE der jeweils höhere Betrag als Jahresbetrag zu gewähren.

Einstweilen frei.

49

II. Erhöhter Pauschbetrag für Hilflose und Blinde (Abs. 3 Satz 3)

50

Ständig hilflose Behinderte und Blinde erhalten nach Satz 3 den erhöhten Pauschbetrag von 3 700 € als Jahresbetrag ohne Abzug einer zumutbaren Belastung.

Kein bestimmter Grad der Behinderung: Der erhöhte Pauschbetrag ist im Unterschied zu den Pauschbeträgen nach Satz 2 nicht von einem bestimmten GdB abhängig (H 33b „Allgemeines“ EStH 2012). 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 beträgt. AA BFH v. 28.10.1988 (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 Vorstellung ausgegangen, eine ständig hilflose Person müsse auch dauernd erwerbsunfähig sein, also nach neuer Terminologie einen GdB von 100 haben. Diese Auslegung ist uE nicht zwingend, denn die eigenständige Regelung unter Verzicht auf Angabe eines GdB spricht mit ebenso überzeugenden Gründen für die Auffassung der FinVerw. Hilflosigkeit bei einem GdB unter 50 wird etwa bei Kindern anerkannt, die an Stoffwechselkrankheiten (Phenylketonurie und Diabetes mellitus) leiden (BMF v. 2.1.1980, DStR 1980, 107). Zu weiteren Einzelfällen ständiger Hilflosigkeit und Blindheit von Kindern mit einem GdB unter 50 s. KLÖCKNER, DB 1983, Beil. 16, 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. 28.9.1984 – VI R 164/80, BStBl. II 1985, 129, betr. Behinderten, der nach Unfall für 20 Monate hilflos war). Auch hier kommt es auf den Sechs-Monats-Zeitraum an. Dies entspricht der Bestimmung des Begriffs der Hilflosigkeit und Pflegebedürftigkeit in Abs. 6 (s. Anm. 82).

Hilfslosigkeit iSd. Abs. 6: Abs. 3 Satz 3 Alt. 1 verweist auf den Begriff Hilflosigkeit, der nach Abs. 6 Satz 1 für den Pflegepauschbetrag vorausgesetzt wird und in Abs. 6 Satz 3 und 4 näher bestimmt ist (im Einzelnen Anm. 82 ff.).

Blinde: Nach Abs. 3 Satz 3 Alt. 2 erhalten Blinde den erhöhten Pauschbetrag. Blinde sind Behinderte, bei denen die Sehfähigkeit völlig fehlt oder stark vermindert ist. Der Nachweis ist durch eine Ausweis mit dem Merkzeichen „Bl“ oder entsprechenden Feststellungsbescheid gem. § 69 Abs. 1 SGB IX zu erbringen (Abs. 7 iVm. § 65 Abs. 2 Satz 1 EStDV, vgl. Anm. 116).

51–54 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4 Satz 1

55 1. Bewilligung und Leistung laufender Hinterbliebenenbezüge

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag ist personenbezogen und wird demjenigen gewährt, der Hinterbliebenenbezüge nach den einzelnen in Satz 1 Nr. 1–4 genannten Gesetzen erhält (zur Übertragung des Pauschbetrags vgl. Anm. 64 ff.).

Laufende Bezüge sind periodisch (monatlich) wiederkehrende Leistungen nach den Versorgungsgesetzen. 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 jedoch ohne große praktische Bedeutung.

Die Bewilligung und Leistung der Bezüge ist weitere Voraussetzung für den Hinterbliebenen-Pauschbetrag. Es genügt daher nicht, dass lediglich ein Anspruch nach den in Satz 1 Nr. 1–4 genannten Gesetzen besteht. Hinzukommen muss eine Festsetzung durch einen Bescheid der für die Bewilligung zuständigen Behörde. Dieser ist, wie der Bescheid über die Feststellung einer Behinderung (s. Anm. 38) Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO. Weiter bedarf es grds. der Auszahlung der Bezüge. Satz 2 bestimmt allerdings, dass der Hinterbliebenen-Pauschbetrag auch dann gewährt wird, wenn das Recht auf Bezüge ruht.

Der Nachweis der Voraussetzungen ist durch Vorlage des Bescheids zu erbringen.

56 2. Aufzählung der Rechtsgrundlagen

Bundesversorgungsgesetz (BVG) (Nr. 1): Hinterbliebenen-Bezüge nach dem BVG sind die Witwenrente (§ 38 BVG), Geschiedenen-Witwenrente (§ 42 BVG), Witwerrente (§§ 43, 48a BVG) und Waisenrente (§ 45 BVG).

Gesetze, die die Vorschriften des BVG für entsprechend anwendbar erklären, sind zB § 80 Soldatenversorgungsgesetz, § 47 Zivildienstgesetz, §§ 4, 5 Häftlingshilfegesetz, § 3 Gesetz über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen, § 59 Abs. 1 Gesetz über die Bundespolizei, § 46 Gesetz über das Zivilschutzkorps, §§ 66, 66a Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Art. 131 GG fallenden Personen, § 63 Infektionsschutzgesetz und § 1 Abs. 1 Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (vgl. H 33b „Hinterbliebenen-Pauschbetrag“ EStH 2012).

Vorschriften über die gesetzliche Unfallversicherung (Nr. 2): Hinterbliebenenbezüge aufgrund der gesetzlichen Unfallversicherung sind Witwen- und Witwerrente (§ 65 SGB VII) sowie Waisenrente (§§ 67, 69 SGB VII). Die RVO wurde durch das SGB VII ersetzt (BGBl. I 1996, 1254).

Beamtenrechtliche Vorschriften (Nr. 3): Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten erhalten nach § 39 BeamtVG Witwengeld und Waisengeld.

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

3. Abzug des Pauschbetrags auf Antrag

57

Im Unterschied zu den anderen Tatbeständen des § 33b wird der Pauschbetrag nur auf Antrag gewährt. Zum Antragserfordernis, insbes. Form, Frist und Inhalt des Antrags, s. § 33 Anm. 53. Er kann unter den Voraussetzungen des Abs. 5 auf Antrag übertragen werden.

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird zusätzlich zu anderen privaten Abzugsbeträgen wie zB dem Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag gewährt. Insbesondere tritt er nicht an die Stelle des Abzugs der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33. Die Frage eines Wahlrechts stellt sich daher nicht.

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag wird als Jahresbetrag iHv. 370 € nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Wird der Pauschbetrag nach Abs. 5 auf einen Elternteil des Hinterbliebenen übertragen, der selbst anspruchsberechtigt ist, so ist der Pauschbetrag zweimal zu berücksichtigen.

Einstweilen frei.

58–62

II. Ruhen der Bezüge oder Kapitalabfindung (Satz 2)

63

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.

Hinterbliebenenbezüge ruhen zB aus den in §§ 64, 65 BVG aufgeführten Gründen.

Eine Kapitalabfindung für Hinterbliebene ist zB nach den §§ 72 ff., 78a BVG zum Zwecke des Erwerbs und der Erhaltung von Wohnraum vorgesehen.

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Übertragung des Behinderten- und Hinterbliebenen-
Pauschbetrags**

64 **I. Rechtsgrund der Übertragung des Pauschbetrags**

Abgeltung von Aufwendungen des Kindes oder der Eltern (?): Nach 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. 18.12.1981 – VI R 97/81, BStBl. II 1982, 256; HUFELD in KSM, § 33b Rn. D 2; HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 83). Ergänzend wird darauf hingewiesen, die Übertragbarkeit sei nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Kind die behinderungsbedingten Aufwendungen selbst getragen habe (HUFELD in KSM, § 33b Rn. D 1; aA KANZLER, FR 1988, 215 Fn. 134).

Stellungnahme: Dem ist nicht zu folgen. Auf den Hinterbliebenen-Pauschbetrag passen die o.g. Erwägungen bereits deshalb nicht, weil dieser keine Aufwendungen abgilt (vgl. Anm. 5). Aber auch der Behinderten-Pauschbetrag dient nicht dazu, Aufwendungen der Eltern abzugelten, sondern erfasst allein die Aufwendungen oder andere Belastungen des behinderten Kindes, gleichgültig, ob dem Kind solche erwachsen oder nicht. Die Übertragbarkeit ändert hieran nichts (vgl. BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621; NACKE in LBP, § 33b Rn. 115; MELLINGHOFF in KIRCHHOF XII, § 33b Rn. 12; FUHRMANN in KORN, § 33b Rn. 15.1). Das Übertragungswahlrecht des Abs. 5 erweist sich vielmehr als „Steuerverteilungsinstrument“ (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 573), das kaum noch Bezug zum Grundgedanken des § 33, dem Abzug zwangsläufiger Aufwendungen hat. Als eine Teilregelung zur Familienbesteuerung ist das Übertragungswahlrecht uE daher damit zu rechtfertigen, dass der Pauschbetrag die behindertenbedingten Mehrbelastungen im Haushalt abgelten soll (ähnlich STÖCKER in LADEMANN, § 33b Rn. 134; KANZLER, FR 1988, 213, unter Hinweis auf die beiläufigen Ausführungen des BVerfG v. 8.6.1977 – 1 BvR 265/75, BStBl. II 1977, 526 [536], zu C.V.3).

Die Frage nach der Bedeutung der Übertragungsregelung hat Auswirkung auf das Verhältnis zu § 33.

Verfassungsrechtlich ist Abs. 5 als Teilregelung zur Familienbesteuerung nicht zu beanstanden. Zur Vereinbarkeit mit Europarecht vgl. Anm. 8.

65 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen der Übertragung (Abs. 5 Satz 1)

66 **1. Anspruch des Kindes auf den Behinderten- bzw. Hinterbliebenen-Pauschbetrag**

Der Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrag kann nur übertragen werden, wenn er einem Kind zusteht.

Kind iSd. Abs. 5, der auf § 32 Abs. 6 verweist, ist das nach § 32 Abs. 1–5 zu berücksichtigende Kind.

Dem Kind stehen die Pauschbeträge 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. 68). Es muss ferner unbeschr. estpfl. gem. § 1 Abs. 1 und 2 sein oder gem. § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. behandelt werden (s. Anm. 10). Anderenfalls ist eine Übertragung grds. nicht möglich (BFH v. 9.12.1994 – III R 16/89, BFHE 176, 398, BStBl. II 1995, 408, zur Rechtslage vor 1994; für nicht in einem EU-/EWR-Staat lebende Kinder BFH v. 2.6.2005 – III R 15/04, BFH/NV 2005, 1928).

Nach Auffassung des BFH v. 22.11.1995 (I R 6/91, BStBl. II 1997, 20) soll der Rechtsgedanke des § 50 Abs. 4 Satz 2 (nunmehr § 1 Abs. 3) auch auf im EU-Ausland lebende behinderte Kinder ohne Einkünfte anzuwenden sein und der Behinderten-Pauschbetrag auf die unbeschr. stpfl. Eltern übertragen werden können (offengelassen in BFH v. 2.6.2005 – III R 15/04, BFH/NV 2005, 1928). Dem ist im Hinblick auf die Rspr. des EuGH zuzustimmen. Ein gebietsansässiger Stpfl., dessen behindertes Kind im selben Mitgliedstaat wohnt und keine Einkünfte erzielt, befindet sich nämlich objektiv in der gleichen Situation wie ein gebietsansässiger Stpfl., dessen behindertes Kind in einem anderen Mitgliedstaat wohnt und keine Einkünfte erzielt, so dass eine Ungleichbehandlung gegen Art. 43 EG verstoßen würde (vgl. zB EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, BFH/NV 2007, Beil. 4, 153, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten). Dass der Pauschbetrag Aufwendungen des Kindes abgilt, steht dem nicht entgegen, sofern der Stpfl. für den Unterhalt des Kindes aufkommt (vgl. EuGH v. 14.6.2012 – C-542/09, NVwZ-RR 2012, 697, mwN).

Zum Nachweis der Voraussetzungen vgl. BFH v. 8.8.1997 (BStBl. I 1997, 1016). Zuständige Behörde für die Erteilung der Bescheide ist das Auslandsverordnungsamt (AuslZustV v. 28.5.1991, BGBl. I 1991, 12).

Einstweilen frei.

67

2. Keine Inanspruchnahme der Pauschbeträge durch das Kind

68

Das Kind nimmt den Pauschbetrag nicht in Anspruch, wenn es

- nicht zur ESt veranlagt wird oder
- wenn die Pauschbeträge weder im EStVorauszahlungs- oder LStErmäßigungsverfahren berücksichtigt wurden und auf einen Abzug bei der Veranlagung zur ESt verzichtet wird.

Das Kind nimmt den Pauschbetrag zwar auch nicht in Anspruch, wenn es gem. Abs. 1 den Abzug seiner Aufwendungen nach § 33 wählt. In diesem Fall scheidet die Übertragung aber schon an der Tatbestandsvoraussetzung, dass dem Kind der Pauschbetrag zustehen muss.

3. Anspruch des Steuerpflichtigen auf den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld

69

Seit dem Veranlagungszeitraum 2006 setzt die Übertragung voraus, dass der Pauschbetrag einem Kind zusteht, für das der Stpfl. einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld hat. Bis VZ 2005 erfolgte eine

§ 33b Anm. 69–72 F. Abs. 5: Übertragung Behinderten-Pauschbetrag

Übertragung nur, sofern der Stpfl. einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhielt. Hintergrund der Änderungen durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) war, dass der Behinderten-Pauschbetrag auch auf Eltern behinderter Kinder, deren sächliches Existenzminimum durch die Eingliederungshilfe abgedeckt ist, übertragen werden kann (BTDrucks. 14/1513, 15).

Zu den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 s. Anm. 159 ff. Hervorzuheben ist § 32 Abs. 6 Satz 10, der bewirkt, dass die Pauschbeträge auch Großeltern und Stiefeltern übertragen werden können.

Der Anspruch auf Kindergeld richtet sich nach §§ 62 ff.

Fortfall der Altersvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag im Veranlagungszeitraum: 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.

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. Der Elternteil ohne Kinderfreibetrag kann jedoch seine behinderungsbedingten Aufwendungen für das Kind nach § 33 abziehen, da der Behinderten-Pauschbetrag nur Aufwendungen des Kindes abdeckt (vgl. BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621).

70–71 Einstweilen frei.

III. Übertragung der Pauschbeträge (Abs. 5 Sätze 2 und 3)

72 1. Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags

Die Übertragung des Pauschbetrags setzt einen Antrag voraus.

Antragsberechtigung: Mit Ausnahme des Satzes 3 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 (zB NACKE in LBP, § 33b Rn. 114; STÖCKER in LADEMANN, § 33b Rn. 156).

► *Im Formular der EStErklärung 2012* 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.

► *Bei einem volljährigen oder teilgeschäftsfähigen* (§§ 112, 113 BGB) Kind bedarf es dessen Zustimmung zur Übertragung des ihm zustehenden Pauschbetrags. Hat das Kind bei seiner EStVeranlagung bereits auf die Geltendmachung der Pauschbeträge verzichtet, so kann die Zustimmung unterstellt werden (ebenso NACKE in LBP, § 33b Rn. 114; HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 86). Nimmt das Kind den Pauschbetrag selbst in Anspruch, so entfällt eine Übertragung ebenso wie bei einem Widerspruch des (volljährigen oder teilgeschäftsfähigen) Kindes. Ein rechtsmissbräuchlicher Widerspruch kann uE jedoch unter Anwendung der Grundsätze zur rechtsmissbräuchlichen Ausübung des Wahlrechts auf getrennte Veranlagung (s. § 26b Anm. 67) übergangen werden.

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

► *Keine Aufteilung zwischen Kind und Steuerpflichtigem:* Seit dem VZ 1975 ist nur noch die volle Übertragung vom Kind auf den Stpfl. zulässig.

► *Mehrere Kinder:* Haben mehrere Kinder Anspruch auf einen Pauschbetrag, so können die Pauschbeträge aller Kinder auf den Stpfl. übertragen werden. Der Antrag kann auch auf ein Kind oder einige Kinder beschr. werden, zB weil eines von mehreren Kindern ihn selbst in Anspruch nimmt oder seine Aufwendungen nach § 33 abzieht.

► *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. Die Rspr. hat daher auch mehrfach eine Übertragung des einem anderen Angehörigen zustehenden Pauschbetrags abgelehnt (BFH v. 10.12.1965 – VI 191/65, BStBl. III 1966, 112, betr. Großmutter; v. 17.3.1989 – III B 43/87, BFHE 156, 198, betr. Schwiegermutter; FG Nürnberg v. 12.3.1986 – V 156/81, EFG 1986, 448, rkr., betr. Bruder; FG Münster v. 11.7.1989 – XII-IV 6156/86 E, EFG 1990, 111, rkr., betr. Vater; Hess. FG v. 27.11.1989 – 9 K 313/85, EFG 1990, 354, rkr., betr. die Eltern des Stpfl.).

Die Einschränkung ist verfassungsrechtl. unbedenklich, da es sachliche Gründe gibt, das Eltern-Kind-Verhältnis anders zu behandeln, weil die Eltern typischerweise Aufwendungen für ihr behindertes Kind tragen (NACKE in LBP, § 33b Rn. 112). In den anderen Fällen besteht die Möglichkeit des Abzugs nach § 33. Im Übrigen lässt sich der Verfassung „nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, unabhängig von der Höhe der jeweiligen Aufwendungen den Steuerpflichtigen durch Gewährung großzügiger Pauschalen von jeglichem Nachweis freizustellen“ (BVerfG v. 22.10.1986 – 1 BvR 997/86, StRK EStG 1975 § 33b R. 4).

Einstweilen frei.

73–74

2. Aufteilung des Pauschbetrags auf beide Elternteile

a) Grundsatz (Satz 2)

75

Für die Übertragung auf mehrere Stpfl. enthalten die Sätze 2 und 3 spezielle Regelungen. Nach Satz 2 ist der Pauschbetrag grds. auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen. Eltern sind alle Stpfl., denen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld zusteht, also ggf. auch Stiefeltern und Großeltern.

Eine Einschränkung enthält der mit dem StVereinfG 2011 (s. Anm. 2) mW ab VZ 2012 angefügte zweite Halbsatz. Eine hälftige Aufteilung erfolgt nicht, wenn der Kinderfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen wurde. Dies bewirkt, dass der Elternteil, der beide Kinderfreibeträge innehat – unabhängig von der Zuordnung der Betreuungsfreibeträge für Kinder – den vollen Behinderten-Pauschbetrag beanspruchen kann (BTDrucks. 17/6146, 19).

§ 33b Anm. 75–79 F. Abs. 5: Übertragung Behinderten-Pauschbetrag

Für Ehegatten, die nicht zusammenveranlagt werden, enthält § 26a eine spezielle Regelung (s. Anm. 16).

76 **b) Abweichende Aufteilung (Satz 3)**

Nach Satz 3 ist eine abweichende Aufteilung möglich.

Gemeinsamer Aufteilungsantrag: Formelle Voraussetzung ist ein gemeinsamer Aufteilungsantrag der 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 StBescheide 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.

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

Die Verweigerung des gemeinsamen Antrags führt zur Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes mit Wahlrecht auf Abzug nach § 33. Ob die Antragstellung von einem Elternteil erzwungen werden kann, ist eine bürgerlich-rechtl. Vorfrage. Der BGH bejaht eine familienrechtl. Verpflichtung des Elternteils zur gemeinsamen Antragstellung bzw. Zustimmung, der über kein zvE verfügt, die Pauschbeträge nicht voll ausschöpfen kann oder mit seiner Verweigerung die Ausschöpfung des größtmöglichen Steuervorteils vereitelt (BGH v. 24.2.1988 – IVb ZR 29/87, StRK EStG § 33a R. 64; FamRZ 1988, 607).

Aufteilungsverhältnis: Die Aufteilung kann in einem beliebigen Verhältnis vorgenommen werden, also auch 100 % zu 0 %. Dies ist vor allem dann von Bedeutung, wenn ein Elternteil kein oder ein sehr geringes zvE hat und sich der halbe Pauschbetrag oder ein Viertel bei ihm stl. nicht voll auswirken kann.

77–78 Einstweilen frei.

79 **IV. Kein Anspruch auf Steuerermäßigung nach § 33 (Abs. 5 Satz 4)**

Wählen die Eltern nach Abs. 5 Satz 3 eine andere Aufteilung, besteht nach Satz 4 für Aufwendungen, für die der Behinderten-Pauschbetrag gilt, kein Anspruch auf StErmäßigung nach § 33.

Diese Regelung hat uE keine eigenständige Bedeutung. Der Vorschrift liegt die Vorstellung zugrunde, dass bei hälftiger Übertragung des Pauschbetrags jeder Elternteil gem. § 33b Abs. 1 zwischen der Inanspruchnahme des halben Pauschbetrags oder dem vollen Abzug der nachgewiesenen Aufwendungen nach § 33 wählen könne. Bei anderweitiger Aufteilung soll Satz 4 dieses Wahlrecht ausschließen, um zu verhindern, dass ein Elternteil den Pauschbetrag zu 100 % 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, BTDrucks. 8/2116, 12).

Der Behinderten-Pauschbetrag gilt jedoch nur Aufwendungen des Kindes ab (s. Anm. 64). Die Eltern können daher neben dem übertragenen Pauschbetrag stets eigene Aufwendungen nach § 33 geltend machen, da die Regelung des Abs. 5 Satz 3 nur vom Behinderten-Pauschbetrag abgegoltene Aufwendungen erfasst

(vgl. BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621; R 33b Abs. 2 EStR 2012; aA GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn. 31). Eine Übertragung der StErmäßigung für dem behinderten Kind tatsächlich erwachsene Aufwendungen sieht weder § 33 noch § 33b vor.

Einstweilen frei.

80–81

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Pflege-Pauschbetrag

I. Voraussetzungen und Geltendmachung des Pauschbetrags (Abs. 6 Satz 1)

1. Aufwendungen für die Pflege einer nicht nur vorübergehend hilflosen Person

a) Anforderungen an die pflegebedürftige Person

82

Der Pauschbetrag wird einem unbeschr. Stpfl. (s. Anm. 9) für die Pflege einer Person gewährt, die nicht nur vorübergehend hilflos ist. 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 v. 26.5.1994 (BGBl. I 1994, 1014; BStBl. I 1994, 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. 2).

Eine nicht nur vorübergehende Hilflosigkeit wird in Satz 1 vorausgesetzt. Auch bisher schon wurde nach hM ein nicht nur vorübergehender Zustand der Behinderung gefordert (BFH v. 28.9.1984 – VI R 164/80, BStBl. II 1985, 129). 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.

Dieser Begriff der „Dauer“ eignet sich uE auch als Definition der nicht nur vorübergehenden Hilflosigkeit. Der Zeitraum wird klar umrissen, andererseits wird deutlich, dass bereits vor Ablauf von sechs Monaten eine Entsch. getroffen werden kann und dass etwa eine kürzere einem Schwerverkrankten verbleibende Lebenszeit den Abzug des Pflegepauschbetrags nicht hindert (s. auch BTDrucks. 12/5262, 96).

Zum Nachweis der Hilflosigkeit s. Anm. 116.

Blinde, die den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag beanspruchen können, sind im Unterschied zu Abs. 3 Satz 3 nicht in Abs. 6 Satz 1 genannt. Die Betreuung eines Blinden, der nicht zugleich hilflos iSd. Satzes 1 ist, berechtigt daher nicht zum Abzug eines Pflege-Pauschbetrags.

b) Pflegebedingte Aufwendungen

83

„**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, 669). Dies wird best. durch die

Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1, wonach der Pauschbetrag „anstelle“ einer StErmäßigung nach § 33 gewährt wird (s. Anm. 21). 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. Die Außergewöhnlichkeit kann entfallen, wenn der Stpfl. einen Aufwendersatz erhält (s. auch Anm. 86).

► *An die Zwangsläufigkeit der Pflegeaufwendungen* sind nach hM keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH v. 29.8.1996 – III R 4/95 BStBl. II 1997, 199; v. 21.1.2005 – III B 85/04, BFH/NV 2005, 1048; H §33b „Pflege-Pauschbetrag“ EStH 2012; HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 115 f.; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 35; STÖCKER in LADEMANN, § 33b Rn. 61; GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn. 36; FUHRMANN in KORN, § 33b Rn. 16.1). Danach soll der Pauschbetrag bei der Pflege durch Angehörigen iSd. § 15 AO oder Personen, bei denen eine enge persönliche Beziehung zu der pflegebedürftigen Person besteht, zu gewähren sein. Nachbarschaftshilfe falle jedoch nur unter den engen Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 darunter (vgl. BFH v. 29.8.1996 – III R 4/95 BStBl. II 1997, 199; BTDrucks. 11/2157, 152; aA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 35; NACKE in LBP, § 33b Rn.163).

Stellungnahme: Der Tatbestand des § 33b Abs. 6 kann uE eine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 Abs. 2 nicht voraussetzen, anderenfalls müsste die Regelung leerlaufen. Die Verpflichtung zur persönlichen, häuslichen Pflege eines Angehörigen ist weder nach bürgerlichem Recht noch als Sittenpflicht eindeutig zu bejahen (ausf. dazu KANZLER, FR 1992, 669 [670]). Der Förderungszweck der Regelung gebietet es uE daher, 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, FR 1992, 669 [670]; ebenso HUFELD in KSM, § 33b Rn. E 8). 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 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. 86).

Aufwendungen sind bei Inanspruchnahme eines Pauschbetrags nicht nachzuweisen, sie werden unterstellt. Welche Aufwendungen von Abs. 6 Satz 1 erfasst werden, ist jedoch für die Frage der Abgeltungswirkung des Pflege-Pauschbetrags von Bedeutung (vgl. KANZLER, FR 1992, 669 [671]).

Durch die Pflege einer Person veranlasst sind zB Fahrtkosten zur Wohnung des Pflegebedürftigen (vgl. auch BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. 1990, 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. Diese können – wie im Übrigen auch andere Aufwendungen, die nicht wegen der persönlichen Pflege erwachsen sind – unter den Voraussetzungen des § 33 neben dem Pflegepauschbetrag gelten gemacht werden.

2. Keine Einnahmen

86

Die Geltendmachung des Pflege-Pauschbetrags ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. für die Pflege Einnahmen erhält.

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (vgl. § 8 Abs. 1). Erfasst werden daher zB Aufwendersersatz (BFH v. 21.3.2002 – III R 42/00, BStBl. II 2002, 417), Pflegevergütungen, auch wenn diese gem. § 3 Nr. 36 stfrei sind (zB LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 36; NACKE in LBP, § 33b Rn. 164; GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn 41). Auch weitergeleitete Pflegegelder zählen grds. zu den Einnahmen. Dies gilt nicht, wenn die Pflegeperson die Mittel lediglich treuhänderisch verwaltet und die tatsächliche Verwendung für den Pflegebedürftigen nachweist oder glaubhaft macht (BFH v. 21.3.2002 – III R 42/00, BStBl. II 2002, 417; zur Ausnahme des Satz 3 bei behinderten Kindern s. Anm. 90) oder dem Stpfl. damit ausschließlich Aufwendungen für den Pflegebedürftigen ersetzt werden (BFH v. 17.7.2008 – III R 98/09, BFH/NV 2009, 131).

Auch von der Pflegekasse für die Pflegeperson übernommene Beiträge zur Rentenversicherung, Kranken- und Pflegeversicherung sollen nach Auffassung der FinVerw. nicht zu Einnahmen iSv. Abs. 6 Satz 1 führen (R 33b Abs. 7 EStR 2012).

Die Höhe der Einnahmen ist ohne Belang. Daher schließen auch Einnahmen von weniger als 924 € die Geltendmachung des Pauschbetrags insgesamt aus (vgl. BFH v. 21.3.2002 – III R 42/00, BStBl. II 2002, 417).

Einstweilen frei.

87

3. Geltendmachung anstelle der Steuerermäßigung nach § 33 (Wahlrecht)

88

Der Stpfl. kann einen Pauschbetrag iHv. 924 € anstelle einer StErmäßigung nach § 33 ohne Abzug einer zumutbaren Belastung geltend machen. Ein formeller Antrag ist nicht erforderlich, s. Anm. 18.

Abzug eines Jahres-Pauschbetrags „anstelle“ einer Steuerermäßigung nach § 33: Der Pflege-Pauschbetrag ist ein Jahresbetrag, der auch dann in voller Höhe oder nach Satz 6 anteilig (s. Anm. 103) gewährt wird, wenn der VZ wegen Begründung oder Wegfalls der unbeschränkten StPflicht kürzer als das KJ. ist (aA FG Ba.-Württ v. 17.4.1998 – 14 K 95/93, EFG 1998, 1334, rkr.). 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.

Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte: Der Pflege-Pauschbetrag von 924 € oder der Anteil nach Maßgabe des Satzes 6 (s. Anm. 103) wird, wie alle agB, nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

Zur Aufteilung bei mehreren Pflegepersonen s. Anm. 103.

Zum Abzug bei Ehegatten s. Anm. 16.

Einstweilen frei.

89

90

II. Pflegegeld (Abs. 6 Satz 2)

Sofern der Stpfl. das Pflegegeld erhält, kann er grds. (s. Anm. 86) keinen Pflege-Pauschbetrag geltend machen. In Reaktion auf BFH v. 21.3.2002 (III R 42/00, BStBl. II 2002, 417, s. Anm. 2), wonach Eltern behinderter Kinder nur dann Anspruch auf den Pflege-Pauschbetrag haben, wenn sie gegenüber dem FA die treuhänderische Verwaltung des für das Kind empfangenen Pflegegeldes nachweisen, wurde durch das StÄndG 2003 Satz 2 eingefügt. Danach zählt das von den Eltern eines behinderten Kindes empfangene Pflegegeld nunmehr unabhängig von der Verwendung nicht zu den schädlichen Einnahmen iSv. Satz 1. Der Verzicht auf einen Nachweis der treuhänderischen Verwaltung des Pflegegeldes für das eigene schwerbehinderte Kind stellt eine Vereinfachung sowohl für den Stpfl. als auch für die FinVerw. dar (vgl. BTDrucks 15/1945, 9).

Die Erleichterungen gelten nur für Eltern behinderter Kinder. Für die übrigen Stpfl. gelten die strengen Nachweisanforderungen hinsichtlich der treuhänderischen Verwaltung (s. Anm. 86).

91 Einstweilen frei.

III. Hilflosigkeit (Abs. 6 Satz 3 und 4)

92 1. Notwendigkeit der Hilfe für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen (Satz 3)

Der Begriff der Hilflosigkeit knüpft an § 35 BVG an. 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.

Häufig und regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen: Die Formulierung findet sich gleichlautend in § 14 SGB XI (s. auch die Aufzählung in Anm. 23).

Hilfebedarf allein bei der hauswirtschaftlichen Versorgung führt nicht zur Anerkennung der Hilfslosigkeit (BFH v. 27.2.1996 – X B 148/95, BFH/NV 1996, 603). 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. Darüber hinaus werden nach der Rspr. des BSG Maßnahmen zur psychischen Erholung, geistigen Anregung und Kommunikation erfasst (BSG v. 12.2.2003 – B 9 SB 1/02 R, BFH/NV 2004, Beil. 2, 189; vgl. auch MELLINGHOFF in KIRCHHOF XII. § 33b Rn. 16).

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, 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. 15/1945, 9).

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, 164).

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

Einzelfälle: Hemodialysepatienten sind regelmäßig nicht hilfsbedürftig (vgl. BSG v. 6.11.1985 – 9a RVs 10/84, VersR 1986, 340). Gesunde Kleinkinder fallen ebenfalls nicht unter den Begriff der Hilflosigkeit (BFH v. 1.8.1958 – VI 12/57, BStBl. III 1958, 377). Anders Kleinkinder, die behinderungsbedingt oder krankheitsbedingt hilflos sind (BFH v. 26.1.1979 – VI R 107/76, BStBl. II 1979, 260). Pflegebedürftige Kinder sind zB kleine Frühgeborene nach Intensivbehandlung oder operierte Säuglinge, die uU bis zu acht Mahlzeiten pro Tag und einen deutlichen höheren Aufwand an Körperpflege benötigen (BTDrucks. 12/5262, 98).

Einstweilen frei.

93

2. Hilfe durch Überwachung, Anleitung oder Dauerbereitschaft (Satz 4)

94

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 3 genannten täglichen Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muss, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist.

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

Einstweilen frei.

95

IV. Durchführung der Pflege (Abs. 6 Satz 5)

1. Persönliche Durchführung

96

Der unbeschr. Stpfl. muss die Pflege persönlich durchführen, dh. in eigener Person erbringen. Die Anstellung und Entlohnung einer Pflegekraft kann uU zum Abzug agB nach § 33 führen.

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 (vgl. R 33b Abs. 4 EStR 2012). Davon geht Abs. 6 Satz 6 ausdrückl. aus, wenn mehrere Stpfl. die Voraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags erfüllen. Aber auch die zeitweise Mitwirkung einer angestellten Pflegekraft, deren Entlohnung nach § 33 abziehbar wäre, ist unschädlich.

Die Pflege ist uE 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, 205 [218 f.]; ähnlich LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 37; GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn 37). Allerdings dürfen die Pflegemaßnahmen des Stpfl. nicht von untergeordneter Bedeutung (weniger als 10 % des gesamten Zeitaufwands) sein (ebenso LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 37).

97 Einstweilen frei.

98 2. Durchführung in der Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen

Begriff der Wohnung: Wohnung sind die zum dauerhaften Wohnen geeigneten Räumlichkeiten (BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182). Die Ausstattung mit eigenen Möbeln ist nicht erforderlich, so dass auch möblierte Zimmer die Anforderungen an den Wohnungsbegriff erfüllen können. Grundlegend zum Wohnungsbegriff s. § 10e Anm. 53.

In der Wohnung des Steuerpflichtigen: Grundsätzlich muss der Stpfl. die Verfügungsbefugnis über die Wohnung innehaben. Der Gesetzeszweck gebietet uE der Förderung häuslicher Pflege (s. Anm. 5) 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“ idS verstehen, dass es sich um die (ua. auch) vom Stpfl. genutzte Wohnung handelt.

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 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, 669 [674]); anders dagegen, wenn die Pflegebedürftigkeit Anlass für die Heimunterbringung war.

Stellungnahme: 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. Dieser Gesetzeszweck muss für die Auslegung der Begriffe „Wohnung des Steuerpflichtigen“ und „Wohnung des Pflegebedürftigen“ bestimmend sein. Aber auch bei einer solchen erweiternden, zweckgerichteten Auslegung ist die Tatbestandsvoraussetzung der Pflege in der Wohnung des Stpfl. oder des Pflegebedürftigen uE, gemessen am Gesetzeszweck der Förderung häuslicher Pflege, zu eng. In durchaus nicht außergewöhnlichen Sonderfällen (zB Pflege der Eltern im Haushalt eines Kindes durch mehrere Geschwister) kann die StErmäßigung ganz entfallen, obwohl der Gesetzeszweck häuslicher Pflege erfüllt ist. In einem solchen Fall kann das unerwünschte Ergebnis uE auch nicht

durch Auslegung vermieden werden, denn die Pflege findet weder in der Wohnung der pflegebedürftigen Eltern, noch in der Wohnung der anderen Geschwister statt. Es fehlt der Tatbestand der Übertragung des Pflege-Pauschbetrags.

Einstweilen frei.

99

3. Belegenheit der Wohnung

100

Die Pflege muss grds. im Inland erfolgen. Diese Regelung dient der Missbrauchsabwehr (HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 121; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 37). Ab VZ 2013 ist nunmehr auch die Pflege in einem EU- oder EWR-Staat ausreichend (AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802). Damit wird den Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Europarecht Rechnung getragen (s. Anm. 8).

Einstweilen frei.

101–102

V. Aufteilung bei mehreren Pflegepersonen (Abs. 6 Satz 6)

103

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 5 vorliegen (Satz 6).

Bedeutung des Satzes 6: Die Vorschrift soll sicherstellen, dass der Pflege-Pauschbetrag nicht mehrfach für die Pflege desselben Pflegebedürftigen in Anspruch genommen wird (BTDrucks. 11/2157, 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, 218). Der Gesetzeszweck der Einmalgewährung des Pflege-Pauschbetrags bestimmt die Auslegung des Satzes 6.

Ein Pflegebedürftiger wird von mehreren Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum gepflegt, wenn diese ihn gemeinsam während des gesamten VZ oder nacheinander, jeder einen Teil des VZ, betreuen. Beide Fälle werden von Satz 6 erfasst (allg. Auffassung, vgl. zB LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 33b Rn. 38; HEGER in BLÜMICH, § 33b Rn. 127).

Die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 5 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 5 erfüllt, insbes. den Pflege-Pauschbetrag geltend macht. Nach Rspr. und FinVerw. ist der Pflege-Pauschbetrag auch dann aufzuteilen, wenn nur eine von mehreren Pflegepersonen den Pauschbetrag in Anspruch nimmt, die anderen ihre Aufwendungen entweder nicht oder nach § 33 geltend machen (BFH v. 14.10.1997 – III R 102/96, BStBl. II 1998, 20; v. 19.6.2008 – III R 34/07, BFH/NV 2008, 1827; H 33b „Pflege-Pauschbetrag“ EStH 2012; ebenso GÖRKE in FROTSCHER, § 33b Rn 40; SCHMIEDSZEK in BORDEWIN/BRANDT, § 33b Rn. 83).

Stellungnahme: Dem ist nicht zu folgen (zust. FUHRMANN in KORN, § 33b Rn. 19). Die Auffassung widerspricht dem Wortlaut des Abs. 6 Satz 6. Daher besteht uE ein Wahlrecht, durch Verzicht auf Abzug des Pauschbetrags diesen

der anderen Pflegeperson in vollem Umfang zu überlassen. Sachgerechter wäre die Übertragung des Pflege-Pauschbetrags, die gesetzlich aber nicht vorgesehen ist.

Eine Aufteilung unterbleibt uE ferner, wenn eine von zwei Pflegepersonen die StErmäßigung nach § 33 in Anspruch nimmt (KANZLER, FR 1992, 669 [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 Halbs. 2 vorgesehen ist.

Rechtsfolge des Satzes 6 ist die Teilung des Pflege-Pauschbetrags nach der Zahl der Pflegepersonen. Die Aufteilung erfolgt daher nach Köpfen (BFH v. 19.6.2008 – III R 34/07, BFH/NV 2008, 1827). Einen anderen Aufteilungsmaßstab, etwa nach dem zeitlichen Aufwand für die Pflege, sieht das Gesetz nicht vor.

104–105 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Nachweisverfahren

106

I. Verordnungsermächtigung

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. Von dieser Ermächtigung hat die BReg. mit § 65 EStDV Gebrauch gemacht. Dieser lautet:

§ 65 EStDV

Nachweis der Behinderung

idF des EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch StVenÄndV v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) Den Nachweis einer Behinderung hat der Steuerpflichtige zu erbringen:

1. bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt ist, durch Vorlage eines Ausweises nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch oder eines Bescheides der nach § 69 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde,
2. bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens 25 festgestellt ist,
 - a) durch eine Bescheinigung der nach § 69 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 69 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, die eine Äußerung darüber enthält, ob die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht, oder,
 - b) wenn ihm wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder den die anderen laufenden Bezüge nachweisenden Bescheid.

(2) ¹Die gesundheitlichen Merkmale „blind“ und „hilflos“ hat der Steuerpflichtige durch einen Ausweis nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch, der mit den Merkzeichen „BI“ oder „H“ gekennzeichnet ist, oder durch einen Bescheid der nach § 69 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde, der die entsprechenden Feststellungen enthält, nachzuweisen. ²Dem Merkzeichen „H“ steht die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch, dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich; dies ist durch Vorlage des entsprechenden Bescheides nachzuweisen.

(3) Der Steuerpflichtige hat die Unterlagen nach den Absätzen 1 und 2 zusammen mit seiner Steuererklärung oder seinem Antrag auf Lohnsteuerermäßigung der Finanzbehörde vorzulegen.

(4) ¹Ist der behinderte Mensch verstorben und kann sein Rechtsnachfolger die Unterlagen nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorlegen, so genügt zum Nachweis eine gutachtliche Stellungnahme der nach § 69 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde. ²Diese Stellungnahme hat die Finanzbehörde einzuholen.

II. Allgemeine Erläuterungen zu § 65 EStDV

1. Rechtsentwicklung

107

Die Vorschrift enthielt zunächst die aus den Veranlagungsrichtlinien übernommenen materiell-rechtl. 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. 16.12.1954, BGBl. I 1954, 373 = BStBl. I 1954, 575); s. dazu Anm. 2.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Nach der Aufnahme des Behinderten-Pauschbetrags in das EStG durch das EStRG v. 5.8.1974 wurden in § 65 EStDV nur noch die Nachweisvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge geregelt (s. Anm. 2).

Zweite ÄndVO zur EStDV v. 23.6.1992 (BGBl. I 1992, 1165; BStBl. I 1992, 411): § 65 EStDV wurde neugefasst und an das geltende Schwerbehindertengesetz (SchwbG) v. 26.8.1986 (BGBl. I 1986, 1441, 1550), zuletzt geändert durch Gesetz v. 21.6.1991 (BGBl. I 1991, 1310), angepasst (BRDrucks. 126/91, 14).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Nachdem durch das Pflege-Versicherungsgesetz vom 26.5.1994 (s. Anm. 2) die Worte „äußerlich erkennbaren“ in § 33b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b gestrichen worden sind, erfolgte eine entsprechende Änderung des § 65 EStDV. Im Übrigen erfolgte eine Klarstellung, dass der Stpfl. die erforderlichen Unterlagen zu dem Zeitpunkt der FinBeh. vorlegen muss, zu dem er stl. Vorteile geltend machen möchte (BTDrucks. 13/1558, 168).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Änderung des § 65 Abs. 2 EStDV dahingehend, dass dem Merkzeichen „H“ im Schwerbehindertenausweis die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach dem Elften Buch SGB (SGB XI), dem BSHG oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleichzusetzen ist; dies ist durch Vorlage eines entsprechenden Bescheides nachzuweisen.

SGB IX v. 19.6.2001 und Gesetz zur Einordnung des Sozialhilferechts in das SGB v. 27.1.2003 (BGBl. I 2001, 1046; BStBl. I 2001, 484 und BGBl. I 2003, 3022): Die Wörter „Schwerbehindertengesetz“ und „Bundessozialhilfegesetz“

setz“ in § 65 Abs. 1 und Abs. 2 EStDV werden durch die Wörter „Neuntes Buch Sozialgesetzbuch“ und „Zwölftes Buch Sozialgesetzbuch“ ersetzt. Die Regelungen des Neunten und Zwölften Buches SGB treten an die Stelle des Bundessozialhilfegesetzes und des Schwerbehindertengesetzes.

StVOÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Erweiterung des Behördenbegriffs in § 65 EStDV. Durch Bezugnahme auf die nach § 69 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörden sind neben den Versorgungsämtern je nach der Organisationsstruktur der Sozialverwaltung in den Bundesländern auch allgemeine Landes- oder Kommunalbehörden für die Bescheiderteilung zuständig.

108 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Mit der Regelung eines förmlichen Nachweisverfahrens scheidet andere Formen des Nachweises aus (BFH v. 20.2.2003 – III R 9/2 BStBl. II 2003, 476; v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245; für privatärztliche Bescheinigungen FG Ba.-Württ. v. 7.11.1997 – 2 K 58/95, EFG 1998, 469). Unzulässig ist auch die bloße Glaubhaftmachung einer Behinderung.

Bindungswirkung der versorgungsamtlichen Feststellungen: Die den GdB und einzelne gesundheitliche Merkmale betreffenden Feststellungen der zuständigen Behörde sind Verwaltungsakte, die den Verwaltungsrechtsweg eröffnen (BVerwG v. 3.12.1976 – VII C 75/74, BStBl. II 1977, 300; BFH v. 4.5.2004 – III B 118/03, juris). Sie sind zugleich Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO, deren Erl. oder Änderung auch zur Anpassung bereits bestandskräftiger Folgebescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führt (BFH v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245, mit Anm. MARTENS, StuW 1987, 346; BFH v. 22.2.1991 – III R 35/87, BStBl. II 1991, 717; s. schon BSG v. 6.10.1981 – 9 RVs 3/81, BSGE 52, 168 [174]; BVerwG v. 17.12.1982 – 7 C 11/81, BVerwGE 66, 315 [318]). Die Bindungswirkung schließt zugleich eine eigene Ermittlungs- und Entscheidungsbefugnis der FinBeh. aus (FG Hamb. v. 25.1.1982 – VI 198/77, EFG 1982, 412, rkr.); die Feststellungen des Versorgungsamts sind auch in zeitlicher Hinsicht bindend für die FinBeh. (FG Rhld.-Pfl. v. 4.3.1987 – 5 K 64/87, EFG 1987, 407, best. BFH v. 23.5.1990 – 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. 22.9.1989 – III R 167/86, BStBl. II 1990, 60) und gilt selbst dann, wenn der Behinderten-Pauschbetrag erst nach Eintritt der Bestandskraft geltend gemacht wird (BFH v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245, betr. Antrag nach § 33b aF). Die Änderung ist für alle Kj. vorzunehmen, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt (H 33b „Allgemeines“ EStH 2012 unter Hinweis auf BFH v. 22.2.1991 – III R 35/87, BStBl. II 1991, 717; v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245).

Die Verfassungsmäßigkeit der Nachweisanforderungen hat der BFH bejaht (BFH v. 23.9.1986 – III R 202/81, BFH/NV 1987, 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.

109 Einstweilen frei.

3. Geltungsbereich

110

Die RechtsVO regelt ausdrückl. nur den Nachweis der Behinderung (§ 65 Abs. 1 Satz 1 EStDV). 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, 14 und 257/92, 18; s. auch Anm. 1). Die Neufassung des § 65 Abs. 4 EStDV soll jedoch der neuen Definition der Hilflosigkeit in § 33b Abs. 3 und Abs. 6 Rechnung tragen (BRDrucks. 126/91, 14 und 257/92, 18). 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. 17.3.1989 – III B 43/87, BFHE 156, 198; v. 19.12.1989 – III B 20/89, BFH/NV 1990, 430).

Einstweilen frei.

111

III. Nachweis der Behinderung (Abs. 1)**1. Schwerbehinderte Menschen**

112

Schwerbehinderte Menschen iSd. Abs. 1 Nr. 1, also Stpfl. mit einem GdB von mindestens 50 (s. Anm. 40), erbringen den Nachweis durch einen Ausweis nach § 69 Abs. 5 SGB IX oder einen Bescheid der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde nach § 69 Abs. 1 SGB IX. Ein Attest des behandelnden Arztes (BFH v. 1.6.1988 – IX R 115/83, BFH/NV 1988, 796) reicht daher ebenso wenig aus wie eine amtsärztliche Bescheinigung (BFH v. 5.2.1988 – III R 244/83, BStBl. II 1988, 436).

Zuständige Behörde ist idR das Versorgungsamt. Die Länder können die Zuständigkeit auch einer anderen Behörde übertragen (§ 69 Abs. 1 Satz 7 SGB IX). Die amtlichen Ausweise werden nach Maßgabe der Schwerbehindertenausweisverordnung (SchwbAwV) v. 25.7.1991 (BGBl. I 1991, 1739) ausgestellt. Sie enthalten ua. die für estl. Zwecke erforderlichen Angaben zum GdB, zum Beginn und Ende der Gültigkeit des Ausweises und zu gesundheitlichen Merkmalen.

2. Minderbehinderte Menschen

113

Bei minderbehinderten Menschen iSd. Abs. 1 Nr. 2, also Stpfl. mit einem GdB von weniger als 50, mindestens aber 25 (s. Anm. 42 ff.) ist zu differenzieren:

§ 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV bezieht sich auf Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b (s. Anm. 43 f.). Der Nachweis ist danach durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des BVG zuständigen Behörde aufgrund eines Feststellungsbescheids nach § 69 Abs. 1 SGB IX zu führen. Die Bescheinigung muss eine Äußerung darüber enthalten, ob die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Bewegungsfähigkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht.

§ 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV bezieht sich auf Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 42). Der Nachweis ist dementsprechend durch den Rentenbescheid oder den die anderen laufenden Bezüge nachzuweisenden Bescheid zu erbringen.

Einstweilen frei.

114–115

116 **IV. Nachweis der Merkmale „blind“ und „hilflos“ (Abs. 2)**

Nach § 65 Abs. 2 EStDV werden die gesundheitlichen Merkmale „hilflos“ und „blind“ durch einen Ausweis nach dem SGB IX, der mit den Merkzeichen „H“ oder „Bl“ nach § 3 der SchwbAwV idF v. 25.7.1991 (BGBl. I 1991, 1739) gekennzeichnet ist, nachgewiesen. Der Nachweis kann auch durch einen Bescheid der nach § 69 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörde mit den entsprechenden Feststellungen erbracht werden.

Die Anforderungen an den Nachweis der Hilflosigkeit gelten sowohl für den erhöhten Behinderten- als auch für den Pflege-Pauschbetrag. Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Pflege-Pauschbetrags unterliegen nicht den formellen Nachweiserfordernissen des § 65 EStDV. 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).

117 Einstweilen frei.

118 **V. Vorlage der Urkunden (Abs. 3)**

§ 65 Abs. 3 EStDV regelt, dass die nach Abs. 1 und 2 erforderlichen Unterlagen zusammen mit die StErklärung bzw. dem Antrag auf LStErmäßigung der FinBeh. vorzulegen ist. Die Vorschrift knüpft damit an den Zeitpunkt an, zu dem der Stpfl. stl. Vorteile geltend machen möchte (BTDrucks. 13/1558, 168).

Es wird bezweifelt, ob diese Regelung von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt ist (MELLINGHOFF in KIRCHHOF XII. § 33b Rn. 19). Dem ist uE zuzustimmen. Abs. 7 erfasst nur den Nachweis der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge, nicht jedoch die Art und Weise der Inanspruchnahme selbst. Die RechtsVO kann daher nicht regeln, zu welchem Zeitpunkt die Pauschbeträge geltend zu machen sind. Dies schließt auch die Vorlage von Nachweisen ein.

119 Einstweilen frei.

120 **VI. Nachweis bei Tod des Behinderten (Abs. 4)**

Der Nachweis der Behinderung durch gutachtliche Stellungnahme nach § 65 Abs. 4 EStDV gilt nur hilfsweise für den Fall, dass eine Entsch. des zuständigen Versorgungsamts noch nicht vorliegt (FG Münster v. 8.6.1988 – III 1769/88 L, EFG 1989, 24, rkr.).

Stellungnahme des Versorgungsamts: Ist der Behinderte verstorben und kann der Rechtsnachfolger den Nachweis durch Ausweise, Feststellungs- und Rentenbescheide oder Bescheinigungen nach § 65 Abs. 1 und 2 nicht führen, so genügt nach § 65 Abs. 4 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.

Diese Stellungnahme, die das FA einzuholen hat (§ 65 Abs. 4 Satz 2 EStDV), ist im Wege der Amtshilfe (§ 111 AO) abzugeben.

Die Stellungnahme ist uE auch auf Verlangen des FG zu erteilen (§§ 13, 86 FGO), wenn der Behinderte während des Klageverfahrens stirbt; die Verpflichtung des FA aus § 65 Abs. 4 Satz 2 EStDV wird dadurch nicht berührt (§ 76 Abs. 4 FGO).

Stellungnahme kein Grundlagenbescheid: Die Stellungnahme iSd. § 65 Abs. 4 EStDV ist kein 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 StBescheids, finanz- und nicht sozialgerichtlich nachprüfbar (insoweit glA FG Berlin v. 13.12.1983 – VII 252/82, EFG 1984, 359, rkr.).

Einstweilen frei.

121

<p style="text-align: center;">I. ABC zu den Pauschbeträgen für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen</p>

122

Abgeltungswirkung: Siehe Anm. 5.

Berufskrankheit: Siehe Anm. 44.

Blinde: Siehe Anm. 50, 82.

Blindenführhund: Siehe Anm. 23.

Dialysepatienten: Siehe Anm. 26, 92.

Diätkosten: Siehe Anm. 26.

Ehegattenveranlagung: Siehe Anm. 15 ff.

Erholung: Siehe Anm. 26.

Haushaltshilfe: Siehe Anm. 23.

Heimunterbringung: Siehe Anm. 24, 98.

Kfz-Kosten: Siehe Anm. 26, 83.

Krankenhausaufenthalt: Siehe Anm. 26.

Medikamente: Siehe Anm. 26.

Nachweisanforderungen: Siehe Anm. 106 ff.

Privatschulbesuch: Siehe Anm. 26.

Umzugskosten: Siehe Anm. 26.

Verpflegungsmehraufwand: Siehe Anm. 26, 83.

§ 33b