

Steuerliche Berücksichtigung behinderter Kinder; Anwendungsschreiben zu § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der BFH-Urteile VIII R 43/02 vom 4. November 2003, VIII R 59/01 und VIII R 50/03 jeweils vom 24. August 2004, III R 71/05 vom 31. August 2006 sowie III R 105/07 vom 19. November 2008 für die steuerliche Berücksichtigung von Kindern, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, Folgendes:

I. Behinderte Kinder (Allgemeines)

Menschen sind 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 (§ 2 Absatz 1 Satz 1 SGB IX). Zu einer Behinderung können auch Suchtkrankheiten (z. B. Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) führen (BFH vom 16. April 2002 - BStBl II Seite 738). Nicht zu den Behinderungen zählen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbesondere akute Erkrankungen.

Ein Kind, das wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen über das 25. Lebensjahr hinaus ohne altersmäßige Begrenzung berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung setzt voraus, dass die Behinderung, deretwegen das Kind nicht in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Ein Kind kann auch berücksichtigt werden, wenn diese Behinderung bereits vor dem 1. Januar 2007 und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist (§ 52 Absatz 40 Satz 8 EStG).

II. Nachweis der Behinderung

Der Nachweis einer Behinderung kann folgendermaßen erbracht werden:

1. bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt wurde, durch einen Ausweis nach dem SGB IX oder durch einen Bescheid der nach § 69 Absatz 1 SGB IX 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 SGB IX zuständigen Behörde auf Grund eines Feststellungsbescheides nach § 69 Absatz 1 SGB IX, die eine Äußerung darüber enthält, ob die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht,
 - b) wenn dem Kind wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder einen entsprechenden Bescheid,
3. bei einer Einstufung als schwerstpflegebedürftige Person in Pflegestufe III nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen durch den entsprechenden Bescheid.

Der Nachweis der Behinderung kann auch in Form einer Bescheinigung des behandelnden Arztes oder eines ärztlichen Gutachtens erbracht werden (BFH vom 16. April 2002 - BStBl II Seite 738). Aus der Bescheinigung bzw. dem Gutachten muss Folgendes hervorgehen:

- Umfang der Behinderung,
- Beginn der Behinderung, soweit das Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat und
- Auswirkungen der Behinderung auf die Erwerbstätigkeit des Kindes.

Für ein Kind, das wegen seiner Behinderung bereits länger als ein Jahr in einer Kranken- oder Pflegeeinrichtung untergebracht ist, genügt eine Bestätigung des für diese Einrichtung zuständigen Arztes hierüber; die Bescheinigung ist nach spätestens fünf Jahren zu erneuern.

III. Ursächlichkeit der Behinderung

Die Behinderung des Kindes muss ursächlich („wegen“) für die mangelnde Fähigkeit zum Selbsterhalt sein. Hiervon ist zur Vereinfachung des Verfahrens grundsätzlich auszugehen, wenn bei einem Kind der Grad der Behinderung 50 oder mehr beträgt und besondere Umstände hinzutreten, auf Grund derer eine Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeschlossen erscheint. Als besondere Umstände gelten beispielsweise die Unterbringung in einer Werkstatt für behinderte Menschen, der Bezug von Grundsicherungsleistungen nach dem SGB XII oder die Fortdauer einer Schul- oder Berufsausbildung eines Kindes auf Grund seiner Behinderung über das 25. Lebensjahr hinaus. Die Ursächlichkeit der Behinderung ist auch gegeben, wenn im Ausweis über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch das Merkmal „H“ (hilflos) eingetragen ist.

Dem Merkzeichen „H“ steht die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen gleich. Entsprechendes gilt bei einer Festsetzung einer vollen Erwerbsminderungsrente gegenüber dem Kind.

Bestehen Zweifel an der Ursächlichkeit der Behinderung, ist eine Stellungnahme der Agentur für Arbeit darüber einzuholen, ob die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung nach § 76 Absätze 1 oder 2 SGB IX erfüllt sind oder ob das Kind nach Art und Umfang seiner Behinderung in der Lage ist, eine arbeitslosenversicherungspflichtige, mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des für das Kind in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben. Liegen die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung vor, ist das Kind zu berücksichtigen, auch wenn es eine Erwerbstätigkeit von mehr als 15 Stunden wöchentlich ausüben könnte. Ist das Kind nicht in der Lage, eine mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des für das Kind in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben, kann unterstellt werden, dass die Ursächlichkeit der Behinderung gegeben ist.

Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 50 und treten keine besonderen Umstände hinzu, ist die Behinderung grundsätzlich als nicht ursächlich für die mangelnde Fähigkeit zum Selbstunterhalt anzusehen.

Wird der Nachweis der Behinderung nicht durch einen Ausweis nach dem SGB IX oder über einen behördlichen Bescheid (z. B. Feststellungsbescheid des Versorgungsamtes bzw. der nach Landesrecht zuständigen Behörde, Rentenbescheid) geführt, ist für die Frage der Ursächlichkeit der Behinderung in jedem Fall die Stellungnahme der Agentur für Arbeit einzuholen (siehe vorstehende Ausführungen; vgl. im Übrigen DA-FamEStG 63.3.6.3 Absatz 3 - BStBl 2009 I Seite 1070); hierzu kann der Vordruck KG 4a des Bundeszentralamts für Steuern (http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kindergeld_Fachaufsicht/Familienkassen/Formulare/Formulare_node.html) verwendet werden. In Zweifelsfällen ist zunächst die Familienkasse zu beteiligen (R 31 Absatz 4 EStR 2008).

Die Behinderung muss bei der Prüfung der Ursächlichkeit nicht die einzige Ursache dafür sein, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Eine Mitursächlichkeit ist ausreichend, wenn der Mitursächlichkeit nach den Gesamtumständen des Einzelfalls erhebliche Bedeutung zukommt (BFH vom 19. November 2008 - [III R 105/07] BStBl 2010 II Seite ...). Die Prüfung der Mitursächlichkeit kommt in den Fällen zum Tragen, in denen das Kind grundsätzlich in der Lage ist, eine Erwerbstätigkeit auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auszuüben (d. h. eine mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung), die Behinderung einer Vermittlung einer Arbeitsstelle jedoch entgegensteht.

Eine allgemein ungünstige Situation auf dem Arbeitsmarkt oder andere Umstände (z. B. mangelnde Mitwirkung bei der Arbeitsvermittlung, Ablehnung von Stellenangeboten), die zur Arbeitslosigkeit des Kindes und damit zur Unfähigkeit zum Selbstunterhalt führen, begründen hingegen keine Berücksichtigung nach § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG.

IV. Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten

Ein behindertes Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es mit den ihm zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln seinen gesamten notwendigen Lebensbedarf nicht bestreiten kann. Bei der Prüfung dieser Voraussetzung ist der Lebensbedarf zu ermitteln und den Einkünften und Bezügen (R 32.10 EStR 2008) sowie weiteren verfügbaren Mitteln des Kindes gegenüberzustellen. Da sich diese Ermittlung im Einzelfall recht aufwändig gestalten kann, ist in dieser Weise nur dann zu verfahren, wenn die Einkünfte und Bezüge des behinderten Kindes den Grenzbetrag des § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG übersteigen. Zu den Bezügen eines behinderten Kindes zählen **bei dieser vereinfachten Methode** keine Leistungen, die dem Kind wegen eines behinderungsbedingten Bedarfs zweckgebunden zufließen, wie beispielsweise das Pflegegeld oder das Blindengeld. Unterschreiten die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag, ist ohne weiteres davon auszugehen, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (R 32.9 EStR 2008).

Übersteigen die Einkünfte und Bezüge des behinderten Kindes den Grenzbetrag des § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG, ist bei der **regulären Vergleichsberechnung** nach den folgenden Grundsätzen zu verfahren: zunächst ist der existenzielle Lebensbedarf des behinderten Kindes zu ermitteln. Dieser setzt sich typischerweise aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen. Als Grundbedarf ist der Jahresgrenzbetrag des § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG anzusetzen. Der behinderungsbedingte Mehrbedarf umfasst Aufwendungen, die nicht behinderte Kinder nicht haben (siehe Abschnitt V). Dem gesamten notwendigen Lebensbedarf des behinderten Kindes sind sodann dessen finanzielle Mittel (Einkünfte und Bezüge einschließlich der Leistungen, die dem Kind wegen eines behinderungsbedingten Bedarfs zweckgebunden zufließen) gegenüberzustellen.

Zur Berechnung kann der Vordruck KG 4c des Bundeszentralamts für Steuern (http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kindergeld_Fachaufsicht/Familienkassen/Formular_e/Formulare_node.html) verwendet werden (vgl. zur Berechnung auch die Beispiele in H 32.9 EStH 2009). Übersteigen die eigenen finanziellen Mittel des Kindes seinen Lebensbedarf nicht, ist es außerstande, sich selbst zu unterhalten und demzufolge als Kind zu berücksichtigen.

Hinweis des BayLfSt:

Ab VZ 2012 setzen sich die kindeseigenen finanziellen Mittel aus dem verfügbaren Nettoeinkommen und den Leistungen Dritter zusammen. Auf die Einkünfte und Bezüge ist nicht mehr abzustellen (R 32.10 EStR 2008). Wegen näherer Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 07.12.2011 (Rz. 33 und 34) hingewiesen (abgedruckt als Karte 8.1 zu § 32 EStG).

V. Behinderungsbedingter Mehrbedarfa) Allgemeines

Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen, z. B. Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf. Sofern kein Einzelnachweis erfolgt, bemisst sich der behinderungsbedingte Mehrbedarf grundsätzlich nach dem Pauschbetrag für behinderte Menschen gemäß § 33b Absatz 3 EStG. **Daneben** kann ein weiterer behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden, soweit dieser nicht schon durch den Pauschbetrag erfasst ist. Zu den zusätzlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen gehören alle übrigen durch die Behinderung bedingten Aufwendungen wie z. B. Operationskosten und Heilbehandlungen, Kuren, Arzt- und Arzneikosten; bestehen Zweifel darüber, dass die Aufwendungen durch die Behinderung bedingt sind, ist eine ärztliche Bescheinigung hierüber vorzulegen.

Zu den zusätzlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen zählen auch ergänzende persönliche Betreuungsleistungen der Eltern, soweit sie über die durch das Pflegegeld abgedeckte Grundpflege und hauswirtschaftliche Verrichtungen hinausgehen und nach amtsärztlicher Bescheinigung unbedingt erforderlich sind. Der hierfür anzusetzende Stundensatz beträgt 8 Euro. Unter bestimmten Voraussetzungen sind Fahrtkosten ebenfalls als Mehrbedarf zu berücksichtigen (H 33.1-33.4 Fahrtkosten behinderter Menschen EStH 2009). Zusätzlich können Mehraufwendungen als behinderungsbedingter Mehrbedarf berücksichtigt werden, die einem behinderten Kind anlässlich einer Urlaubsreise durch Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung einer Begleitperson entstehen, sofern die Notwendigkeit ständiger Begleitung nachgewiesen ist (siehe hierzu im Einzelnen DA-FamEStG 63.3.6.4 Absatz 3 - BStBI 2009 I Seite 1071).

Anstelle des Pauschbetrages für behinderte Menschen nach § 33b Absatz 3 EStG kann das Pflegegeld als behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden, wenn das Kind Pflegegeld aus der Pflegeversicherung erhält (BFH vom 24. August 2004 - [VIII R 50/03] BStBI 2010 II Seite ...). Dies gilt gleichermaßen für das Blindengeld (BFH vom 31. August 2006 - [III R 71/05] BStBI 2010 II Seite ...). Diese Regelung findet sowohl bei Kindern, die in eigener Wohnung (ohne Kostenbeteiligung Dritter) oder im Haushalt der Eltern leben, Anwendung als auch in Fällen teil- oder vollstationärer Unterbringung.

b) Behinderungsbedingter Mehrbedarf bei teilstationärer Unterbringung

Eine teilstationäre Unterbringung liegt beispielsweise dann vor, wenn ein Kind tagsüber in einer Werkstatt für behinderte Menschen betreut wird, ansonsten aber im Haushalt der Eltern lebt. Ohne Einzelnachweis bemisst sich der behinderungsbedingte Mehrbedarf bei Kindern, die teilstationäre Einrichtungen besuchen und entsprechende Leistungen im Rahmen der Eingliederungshilfe erhalten (z. B. für die Betreuung in einer Werkstatt für behinderte Menschen), nach dem Pauschbetrag für behinderte Menschen gemäß § 33b Absatz 3 EStG. **Zusätzlich** kann ein weiterer behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden. Dieser umfasst neben den im vorherigen Abschnitt aufgeführten Mehraufwendungen insbesondere die Kosten im Rahmen der Eingliederungshilfe (Kosten für die Beschäftigung in der Werkstatt für behinderte Menschen, Fahrten zur Werkstatt) abzüglich des nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu ermittelnden Wertes der Verpflegung, da diese schon durch den Grundbedarf abgedeckt ist (vgl. Buchstabe A der Beispiele in H 32.9 Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten EStH 2009).

c) Behinderungsbedingter Mehrbedarf bei vollstationärer Unterbringung

Ein Kind ist vollstationär untergebracht, wenn es nicht im Haushalt der Eltern lebt, sondern anderweitig auf Kosten eines Dritten (im Regelfall der Sozialhilfeträger) untergebracht ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Kind in einem Heim untergebracht ist; es kann auch in einer eigenen Wohnung oder einer sonstigen Wohneinrichtung (z. B. betreutes Wohnen) leben. Eine vollstationäre Unterbringung liegt auch dann vor, wenn sich das Kind zwar zeitweise (z. B. am Wochenende oder in den Ferien) im Haushalt der Eltern aufhält, der Platz im Heim oder im Rahmen des betreuten Wohnens aber durchweg auch während dieser Zeit zur Verfügung steht.

In den Fällen der vollstationären Unterbringung eines behinderten Kindes erfolgt die Ermittlung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs regelmäßig durch Einzelnachweis der Aufwendungen, indem die im Wege der Eingliederungshilfe übernommenen Kosten für die Unterbringung abzüglich des nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu ermittelnden Wertes der Verpflegung angesetzt werden (BFH vom 15. Oktober 1999 - BStBl 2000 II Seite 79; vgl. zur Berechnung Buchstabe B der Beispiele in H 32.9 außerstande sein, sich selbst zu unterhalten EStH 2009), die schon durch den Grundbedarf abgedeckt ist. Sofern kein Einzelnachweis erfolgt, bemisst sich der behinderungsbedingte Mehrbedarf auch bei Kindern, die vollstationär untergebracht sind, nach dem Pauschbetrag für behinderte Menschen gemäß § 33b Absatz 3 EStG. **Daneben** kann ein weiterer behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden, soweit dieser nicht schon durch den Pauschbetrag erfasst ist. Hierzu zählen die im Abschnitt a) aufgeführten Mehraufwendungen. Eine Berücksichtigung der Eingliederungshilfe neben dem Pauschbetrag für behinderte Menschen ist nicht möglich, da der Ansatz der Kosten für die Unterbringung bei vollstationärer Unterbringung einem Einzelnachweis entspricht.

VI. Monatsprinzip

Bei der Prüfung, ob ein volljähriges behindertes Kind behinderungsbedingt außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist vom Grundsatz her auf den Kalendermonat abzustellen, da die für behinderte Kinder maßgebliche Vorschrift des § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG von der Jahresgrenzbetragsregelung in § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG nicht erfasst wird (BFH vom 4. November 2003 - [VIII R 43/02] BStBl 2010 II Seite ...). Eine Jahresberechnung führt bei gleich bleibenden monatlichen Einnahmen und einem monatlich gleich bleibenden behinderungsbedingten Mehrbedarf während des gesamten Kalenderjahres jedoch zu demselben Ergebnis wie eine Monatsberechnung. Aus Vereinfachungsgründen ist deshalb in der Praxis bei der Ermittlung des individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarfs sowie bei der Ermittlung der finanziellen Mittel des behinderten Kindes eine Monatsberechnung nur dann anzustellen, wenn ein nicht monatlich anfallender Sonderbedarf gegeben ist bzw. unregelmäßig anfallende Gratifikationen oder Sonderzuwendungen wie beispielsweise das Urlaubs- oder Weihnachtsgeld zugeflossen sind.

Der behinderungsbedingte Sonderbedarf, der nicht jeden Monat anfällt, ist nicht ausschließlich dem Monat zuzuordnen, in dem die Kosten angefallen sind. Die Fähigkeit zum Selbstunterhalt bleibt vielmehr auch dann bestehen, wenn die monatlichen Einnahmen eines längeren Zeitraumes so hoch gewesen sind, dass sie den nicht monatlich anfallenden behinderungsbedingten Mehrbedarf abdecken können. Es ist deshalb darauf abzustellen, ob bei einer vorausschauenden Bedarfsplanung unter Zugrundelegung einer monatlichen Durchschnittsbelastung der Mehrbedarf aufgefangen werden kann (BFH vom 24. August 2004 - [VIII R 59/01] BStBl 2010 II Seite ...). Der Mehrbedarf ist demzufolge gleichmäßig auf das Kalenderjahr zu verteilen.

Sonderzuwendungen, die nicht monatlich anfallen, und einmalige Einnahmen sind auf einen angemessenen Zeitraum aufzuteilen und monatlich mit einem entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Jährlich anfallende Einnahmen wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld sind bei dieser monatsbezogenen Vergleichsberechnung nicht ausschließlich dem Monat des Zuflusses zuzuordnen, sondern auf den Zuflussmonat und die nachfolgenden elf Monate aufzuteilen (BFH vom 24. August 2004 - BStBl 2007 II Seite 248).

Beispiel: Die Tochter (28 Jahre, Grad der Behinderung 80) eines Steuerpflichtigen erhält Weihnachtsgeld im November 2009 in Höhe von 1.200 Euro. Für die Monate November 2009 bis Oktober 2010 sind jeweils 100 Euro an Einnahmen anzusetzen.

Nachzahlungen für vorangegangene Kalenderjahre sind in voller Höhe im Jahr des Zuflusses zu erfassen (BFH vom 4. November 2003 - [VIII R 43/02] BStBl 2010 II Seite ...) und auf den Zuflussmonat und die nachfolgenden Monate des Zuflussjahres zu verteilen.

Das Monatsprinzip gilt lediglich für die Vergleichsberechnung zur Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Lebensbedarf ./ finanzielle Mittel) eines behinderten Kindes. Die auf das gesamte Veranlagungsjahr bezogene Vergleichsberechnung des § 31 Satz 4 EStG ist hiervon nicht berührt.

Für den Fall, dass die finanziellen Mittel des behinderten Kindes dessen allgemeinen Lebensbedarf übersteigen, ist zu prüfen, ab welchem Monat das Kind in der Lage ist, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen. Dabei ist der Monat der Änderung der Verhältnisse ggf. wie ein Teilmonat zu behandeln, in dem das Kind berücksichtigt wird.

Dieses Schreiben entspricht dem BMF-Schreiben vom 22.11.2010 GZ IV C 4 – S 2282/07/0006-01; DOK 2010/0912635 und wird im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Stichwort: **Steuerliche Berücksichtigung**

- behinderte Kinder

Behinderte Kinder

- steuerliche Berücksichtigung