TREUCONDA
Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft
mbH Steuerberatungsgesellschaft

&

MAYRHOFER-GRIMM
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

MENSCHEN MIT BEHINDERUNGEN

STEUERLICHE BESONDERHEITEN UND BEGÜNSTIGUNGEN

MERKBLATT NR. 1942.3 | 02 | 2024

INHALT

1. Menschen mit Behinderungen im privaten Leben
1.1 Behindertenpauschbeträge im Einkommensteuerrecht
1.1.1 Voraussetzungen, Abgeltungswirkung und Höhe
1.1.2 Nicht abgegoltene Aufwendungen
1.1.2.1 Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag
1.1.2.2 Berücksichtigung von Kurkosten bei Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag
1.1.2.3 Berücksichtigung von Schulgeld bei Kindern mit Behinderung
1.1.2.4 Kosten für die behindertengerechte Ausgestaltung des eigenen Wohnhauses
1.1.2.5 Kosten für die Unterbringung im Pflegeheim
1.1.3 Allgemeines zum Nachweis
1.2 Übertragung des Behindertenpauschbetrages
1.3 Konkurrenz zwischen Steuerermäßigung nach § 35a EStG und dem Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG
1.4 Angehörige tragen die Kosten bzw. übernehmen die Pflege der Person mit der Behinderung selbst – Pflegepauschbetrag
1.5 Aufwendungsersatz – Belastungsprinzip
1.6 Kinderfreibetrag
2. Menschen mit Behinderungen im Beruf
2.1 Ansatz der Fahrtkosten zur Arbeit
2.2 Steuerfreibetrag bei Versorgungsbezügen
3. Sonstige steuerliche Erleichterungen für Menschen mit Behinderungen
3.1 Kfz-Steuer
3.2 Hundesteuer

Menschen mit einer Behinderung entstehen aufgrund ihrer besonderen Bedürfnisse oft höhere Aufwendungen für ihren Lebensunterhalt und/oder ihre berufliche Tätigkeit. Um diese höheren finanziellen Belastungen abzumildern, gibt es eine Vielzahl von steuerlichen Erleichterungen.

1. MENSCHEN MIT BEHINDERUNGEN IM PRIVATEN LEBEN

1.1 Behindertenpauschbeträge im Einkommensteuerrecht

1.1.1 Voraussetzungen, Abgeltungswirkung und Höhe

Mit dem Pauschbetrag für Menschen mit Behinderungen werden die laufenden und typischen Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf **abgegolten**. Es handelt sich um Aufwendungen, die Menschen mit Behinderungen erfahrungsgemäß durch ihre Krankheit bzw. Behinderung entstehen und deren alleinige behinderungsbedingte Veranlassung nur schwer nachzuweisen ist. Alle übrigen behinderungsbedingten Aufwendungen, wie z. B. Operationskosten, Kuren sowie Fahrtkosten, können daneben als allgemeine außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG berücksichtigt werden (vgl. auch 1.1.2 Nicht abgegoltene Aufwendungen). Auch der Behindertenpauschbetrag wird steuerrechtlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.[1] Allerdings handelt es sich nicht um eine allgemeine außergewöhnliche Belastung, sodass beim Ansatz des Behindertenpauschbetrags keine zumutbare Belastung durch den Steuerpflichtigen selbst zu tragen ist. Der Behindertenpauschbetrag kann sich demnach ab dem ersten Euro steuerlich auswirken. Allerdings hat der Steuerpflichtige ein **Wahlrecht**: Er kann entweder den Behindertenpauschbetrag mit abgeltender Wirkung für o. g. Aufwendungen in der Einkommensteuererklärung ansetzen oder die erhöhten Aufwendungen aufgrund der Behinderung einzeln nachweisen und als allgemeine außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG ansetzen. Dies ist zwar sehr aufwendig, aber sinnvoll, wenn die laufenden und typischen Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf den Behindertenpauschbetrag weit übersteigen. Das Wahlrecht kann zwar im jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich, aber für den neuen Veranlagungszeitraum wieder neu ausgeübt werden. Aufgrund der Erhöhung der Behindertenpauschbeträge seit dem Veranlagungszeitraum 2021 wird der Ansatz der tatsächlichen Kosten jedoch nur noch in Ausnahmefällen günstiger sein.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige mit einer Behinderung kann behinderungsbedingte Aufwendungen von 2.000 € nachweisen. Wegen des Grades einer Behinderung von 60 steht ihm ein Behindertenpauschbetrag von 1.440 € zu. Aufgrund seines Einkommens und seiner persönlichen Situation ergibt sich eine zumutbare Belastung von 1.400 €. Der Ansatz des Behindertenpauschbetrages ist günstiger. Im kommenden Jahr kann die Wahl neu getroffen und der günstigere Ansatz gewählt werden.

Zur Abgeltungswirkung des Behindertenpauschbetrages bei häuslicher Pflege äußerte sich das FinMin Schleswig-Holstein: Danach sind die Aufwendungen für Maßnahmen der häuslichen Intensiv- und Behandlungspflege grundsätzlich nicht durch den Behindertenpauschbetrag abgegolten und können neben dem Behinder-

1 § 33b EStG.

© 02/2024 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen. Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.
Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

tenpauschbetrag als Krankheitskosten in Form von allgemeinen außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt werden. Das gilt zumindest soweit, als die Leistungen nicht deckungsgleich mit den Grundpflegeleistungen i. S. d. § 14 SGB XI sind, denn diese sind durch den Behindertenpauschbetrag abgegolten.[2]

Die Pauschbeträge erhalten:

1. Menschen, deren Grad der Behinderung (GdB) auf mind. 20 festgestellt ist, sowie
2. Menschen, die hilflos sind. Hilflos ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages dauernd fremder Hilfe bedarf oder eine ständige Bereitschaft für diese Art Hilfeleistung erforderlich ist.

Der Nachweis der Behinderung für die Gewährung eines Behindertenpauschbetrages ist nach § 65 EStDV zu führen. Das bedeutet, dass der Behindertenausweis oder eine entsprechende Bescheinigung der zuständigen Sozialbehörde vorzulegen ist. Die Vorlage dieser Bescheinigung muss jedoch nur bei erstmaliger Beantragung eines Behindertenpauschbetrages bzw. bei Änderung des Grades der Behinderung und bei Verlängerung der Gültigkeit des Behindertenausweises, wenn deren Gültigkeit zeitlich beschränkt war, erfolgen.

Die gesundheitlichen Merkmale „blind", „taubblind" und „hilflos" sind mit den im Behindertenausweis hinterlegten Merkzeichen „Bl", „TBl" und „H" oder einem entsprechenden Bescheid der zuständigen Sozialbehörde nachzuweisen. Die Einstufung in die Pflegegrade 4 und 5 steht dem Merkzeichen „H" für hilflos gleich.[3]

HINWEIS Der Antrag auf Feststellung des GdB wird beim zuständigen Versorgungsamt gestellt. In dem Zusammenhang werden auch etwaige Merkzeichen bewilligt.

Die Gewährung des Behindertenpauschbetrages setzt voraus, dass die für die Feststellung einer Behinderung zuständige Stelle als mitteilungspflichtige Stelle ihre Feststellungen zur Behinderung an die für die Besteuerung des Antragstellers zuständige Finanzbehörde übermittelt hat. Die mitteilungspflichtige Stelle hat ihre Feststellungen auf schriftlichen oder elektronischen Antrag des Steuerpflichtigen, der diese Feststellungen begehrt, an die zuständige Finanzbehörde zu übermitteln. Dazu muss der Steuerpflichtige der mitteilungspflichtigen Stelle seine Steuer-Identifikationsnummer mitteilen.[4] Hierfür sind die technischen Möglichkeiten derzeit leider noch nicht vollends geschaffen. In der Übergangszeit erfolgt der Nachweis des GdB weiterhin durch Vorlage des Schwerbehindertenausweises beim zuständigen Finanzamt. Bei einem GdB von mind. 20, aber höchstens 50, ist zum Nachweis die Bescheinigung oder ein Bescheid des zuständigen Versorgungsamtes über die Feststellung des GdB vorzulegen, da ein Schwerbehindertenausweis erst ab einen GdB von 50 ausgestellt wird.[5] Sofern dem Steuerpflichtigen wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, kann der Nachweis der Behinderung alternativ durch den Rentenbescheid oder den die laufenden Bezüge nachweisenden Bescheid erbracht werden.[6]

2 FinMin Schleswig-Holstein Kurzinfo ESt 2014/15 v. 29.10.2014, VI 3012 – S 2284 – 197.
3 § 65 Abs. 2 Satz 2 EStDV i. V. m. BMF-Schreiben v. 19.08.2016 „Pauschbeträge für behinderte Menschen und Pflegepersonen", BStBl. I 2016, S. 804.
4 § 65 Abs. 3a i. V. m. § 84 Abs. 3f EStDV.
5 § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStDV.
6 BMF-Schreiben v. 01.03.2021 „Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen; Nachweis der Behinderung, bei einem Grad der Behinderung von weniger als 50, aber mind. 20", IV C 8 – S 2286/19/10002 :006.

TIPP Um diesen Datenfluss zu erleichtern, empfiehlt es sich, bei der erstmaligen Beantragung auf Feststellung eines GdB der zuständigen Sozialbehörde die Steuer-Identifikationsnummer mit anzugeben.

Bescheinigungen, die den GdB sowie die entsprechenden Merkzeichen nachweisen, sind Grundlagenbescheide i. S. d. Abgabenordnung. Aufgrund eines solchen Bescheides ist ggf. eine Änderung früherer Steuerfestsetzungen möglich. Die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheides wird jedoch nur insoweit gehemmt, wie der Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheides bei der zuständigen Behörde beantragt worden ist.[7]

Die Höhe des Behindertenpauschbetrages richtet sich nach dem dauernden GdB. Bei Beginn, Änderung oder Wegfall der Behinderung im Laufe eines Kalenderjahres ist stets der Pauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war. Eine Zwölftelung ist nicht vorzunehmen.[8]

Die Höhe des jährlichen Behindertenpauschbetrages beträgt:

Grad der Behinderung (GdB)	Pauschbetrag (in €)
25	384
30	620
40	860
50	1.140
60	1.140
70	1.780
80	2.120
90	2.460
100	2.840

Blinde (Merkzeichen Bl), taubblinde (Merkzeichen TBl) sowie hilflose Personen (Merkzeichen H) erhalten einen Pauschbetrag von jährlich 7.400 €.

BEISPIEL Dem Steuerpflichtigen wurde zum 01.01. des Jahres ein GdB von 60 bescheinigt. Zum 01.07. wird ihm das Merkzeichen H für hilflos zuerkannt. Er erhält für das gesamte Jahr den erhöhten Pauschbetrag von 7.400 €.

1.1.2 Nicht abgegoltene Aufwendungen

Neben den Pauschbeträgen für Menschen mit Behinderungen sind folgende Aufwendungen – nach Berücksichtigung der zumutbaren Belastung – als allgemeine Krankheitskosten nach § 33 EStG zu berücksichtigen:

- Operationskosten, Kosten für Heilbehandlungen, Medikamenten- und Arztkosten
- Kraftfahrzeugkosten bzw. Fahrtkosten (vgl. 1.1.2.1 Berücksichtigung von Fahrtkosten Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag)
- Führerscheinkosten für ein schwer geh- und stehbehindertes Kind
- Kosten für eine Heilkur (vgl. 1.1.2.2 Berücksichtigung von Kurkosten Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag)
- Schulgeld für den Privatschulbesuch des Kindes mit einer Behinderung (vgl. 1.1.2.3 Berücksichtigung von Schulgeld bei Kindern mit Behinderung)
- Kosten für die behindertengerechte Ausgestaltung des eigenen Wohnhauses (vgl. 1.1.2.4)
- Unterbringungskosten in Pflegeeinrichtungen (teilweise, vgl. 1.1.2.5)

7 H 33b „Allgemeines – 2. Spiegelstrich" EStH.
8 R 33b Abs. 8 EStR.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

1.1.2.1 Berücksichtigung von Fahrtkosten bei Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag

Menschen mit Behinderungen können bei Einschränkung ihrer körperlichen Beweglichkeit Aufwendungen für behinderungsbedingte Fahrtkosten entstehen. Die Berücksichtigung dieser Aufwendungen erfolgt mit einer Pauschale, die abgeltende Wirkung hat. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von individuellen, behinderungsbedingt entstandenen Fahrt- bzw. Kraftfahrzeugkosten ist nicht möglich. Es können nur die Pauschbeträge – unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung – als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden.

Die behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale beträgt:

1. Für Menschen mit einem GdB von mind. 80 oder mit einem GdB von mind. 70 und dem Merkzeichen „G" (= Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit) 900 €,
2. für Menschen mit dem Merkzeichen aG (= außergewöhnliche Gehbehinderung), mit dem Merkzeichen Bl (= blind), mit dem Merkzeichen TBl (= taubblind) oder mit dem Merkzeichen H (= hilflos) 4.500 € pro Jahr.[9]

Sollten die Bedingungen für beide Pauschbeträge erfüllt sein, ist immer und nur der höhere Pauschbetrag zu gewähren.

HINWEIS Die Berücksichtigung der Fahrtkostenpauschale als außergewöhnliche Belastung muss in der Einkommensteuererklärung beantragt werden. Es erfolgt keine Berücksichtigung von Amts wegen.

Zu beachten ist, dass mit dieser Fahrtkostenpauschale nur behinderungsbedingt entstandene Fahrtkosten abgegolten sind, d. h. die durch die Behinderung veranlassten Aufwendungen für unvermeidbare Fahrten. Sonstige Fahrten z. B. zum Arzt, zur Kur, Apotheke oder Physiotherapie, die nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können zusätzlich als Krankheitskosten in Form von außergewöhnlichen Belastungen steuerlich geltend gemacht werden. Absetzbar sind dann die angemessenen tatsächlich entstandenen Kosten für öffentliche Verkehrsmittel oder bei Nutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw 30 Cent je gefahrenem Kilometer.

Die Pauschale kann auch berücksichtigt werden, wenn die Fahrtkosten nicht bei der Person mit der Behinderung selbst, sondern bei einem Steuerpflichtigen entstanden sind, auf den der Behindertenpauschbetrag übertragen worden ist (vgl. hierzu 1.2 Übertragung des Behindertenpauschbetrages). Dies gilt jedoch nur für solche Fahrten, an denen die Person mit der Behinderung selbst teilgenommen hat.[10]

HINWEIS Entsprechend der Übertragung des Behindertenpauschbetrages kann auch eine Übertragung der Fahrtkostenpauschale vom Kind auf die Eltern erfolgen.[11]

1.1.2.2 Berücksichtigung von Kurkosten bei Menschen mit Behinderungen neben dem Behindertenpauschbetrag

Kosten für eine Kurreise können nur dann als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, wenn die Kurreise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung kaum erfolgversprechend erscheint. Dabei ist insb. der Erholungsurlaub von der als außergewöhnlicher Belastung berücksichtigungsfähigen Heilkur abzugrenzen. Bei einer Heilkur liegt in aller Regel eine ärztliche Überwachung vor. Gegen die Annahme einer Heilkur kann die Unterbringung in einem Hotel oder Privatquartier, anstatt in einem Sanatorium oder einer Kurklinik, sprechen. Auch die Vermittlung der Kurreise durch ein Reisebüro spricht eher gegen eine Heilkur.

Nachkuren in einem typischen Erholungsort sind auch dann nicht abziehbar, wenn sie ärztlich verordnet sind. Dies gilt erst recht, wenn die Nachkur nicht unter einer ständigen ärztlichen Aufsicht in einer besonderen Kranken- oder Genesungsanstalt durchgeführt wird.

Kosten für Kuren im Ausland sind i. d. R. nur bis zu der Höhe anzuerkennen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden.

Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Kur können nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der Haushaltsersparnis von 1/5 der Aufwendungen berücksichtigt werden.[12]

1.1.2.3 Berücksichtigung von Schulgeld bei Kindern mit Behinderung

Ist ein Kind ausschließlich wegen einer Behinderung im Interesse einer angemessenen Berufsausbildung auf den Besuch einer Privatschule (Sonderschule oder allgemeine Schule in privater Trägerschaft) mit individueller Förderung angewiesen, weil eine geeignete öffentliche Schule oder eine den schulgeldfreien Besuch ermöglichende geeignete Privatschule nicht zur Verfügung steht oder nicht in zumutbarer Weise erreichbar ist, ist das Schulgeld als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG – neben einem auf den Steuerpflichtigen übertragbaren Behindertenpauschbetrag (vgl. 1.2 Übertragung des Behindertenpauschbetrages) – zu berücksichtigen. Der Nachweis, dass der Besuch der Privatschule erforderlich ist, muss durch eine Bestätigung der zuständigen obersten Landeskultusbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle geführt werden.

HINWEIS Ist das Kind nicht ausschließlich wegen der Behinderung in einer Privatschule, kann das Schulgeld für eine Privatschule zu 30 % von zu einem Betrag von 5.000 € pro Jahr pro Kind als Sonderausgabe abgezogen werden.[13] Ebenfalls unabhängig von einer Behinderung können Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben steuermindernd geltend gemacht werden. Abziehbar sind 2/3 der Aufwendungen bis zu 4.000 € pro Kind und Jahr.[14]

1.1.2.4 Kosten für die behindertengerechte Ausgestaltung des eigenen Wohnhauses

Mehraufwendungen für die notwendige behindertengerechte Gestaltung des individuellen Wohnumfeldes sind außergewöhnliche Belastungen. Sie stehen so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts regelmäßig in den Hintergrund tritt. Es ist nicht erforderlich, dass die Behinderung auf einem nicht vorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen geboten ist. Auch die Frage nach zumutbaren Handlungsalternativen stellt sich in solchen Fällen nicht.

Um- oder Neubaukosten eines Hauses oder einer Wohnung können im Veranlagungszeitraum des Abflusses eine außergewöhnliche Belastung darstellen, soweit die Baumaßnahme durch die Behinderung bedingt ist. Eine Verteilung auf mehrere Veranlagungszeiträume ist nicht zulässig.[15] Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist die Vorlage folgender Unterlagen ausreichend:

9 § 33 Abs. 2a EStG.
10 H 33.1 – 33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen" EStH.
11 § 33 Abs. 2a Satz 9 EStG.
12 R 33.4 Abs. 3 Satz 2 EStR.
13 § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.
14 § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
15 BFH, Beschluss v. 12.07.2017, VI R 36/15, BStBl. II 2017, S. 979.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

- Bescheid eines gesetzlichen Trägers der Sozialversicherung oder der Sozialleistungen über die Bewilligung eines pflege- oder behinderungsbedingten Zuschusses, z. B. zur Verbesserung des individuellen Wohnumfeldes, oder
- Gutachten des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK), des Sozialmedizinischen Dienstes (SMD) oder der Medicproof Gesellschaft für Medizinische Gutachten mbH.

Beispiele für behinderungsbedingte Umbaukosten:

- Bau einer Rollstuhlrampe
- Einrichtung eines behindertengerechten Bades/Umbau einer Dusche
- Umbau des Arbeitszimmers in ein Schlafzimmer
- Barrierefreier Hauszugang
- Einbau eines Treppenlifts
- Anbau eines Lastenaufzugs
- Bau eines mobilen Lifters
- Einrichtung eines Pflegezimmers

HINWEIS Für solche Umbaukosten darf auch ein bestehender Riester-Vertrag verwendet werden.[16]

1.1.2.5 Kosten für die Unterbringung im Pflegeheim

Zur Berücksichtigung von höheren Unterbringungskosten wegen der Nutzung eines Pflegeheims siehe das DWS-Merkblatt Art. Nr. 1707 „Welche Pflegekosten sind steuerlich abziehbar?“.

Jüngst entschieden hat der BFH, dass auch die Unterbringungskosten bei der Unterbringung in einer Pflege-WG absetzbar sind.[17] Diese Fälle kommen insb. bei jungen Menschen mit Behinderungen vor. Allerdings darf es sich nicht um eine privat gegründete Pflege-WG handeln, sondern es muss die notwendigen Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen bieten. Die Abzugsfähigkeit der Unterbringungskosten hängt nicht davon ab, dass dem Steuerpflichtigen wie bei der vollstationären Heimunterbringung stets Wohnraum und Betreuungsleistungen aus einer Hand zur Verfügung gestellt wird. Es genügt, wenn der Mitbewohner einer Pflegewohngemeinschaft neben der Überlassung des Wohnraums von einem oder mehreren externen ambulanten Leistungsanbietern gemeinschaftlich organisierte Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen in diesen Räumen bezieht. Jedoch sind nur die Kosten, die zusätzlich zu den Kosten der normalen Lebensführung anfallen, steuerlich abzugsfähig. Die tatsächlich angefallenen Unterbringungskosten müssen daher um die sog. Haushaltsersparnis (jeweils gültiger Grundfreibetrag) gekürzt werden.

1.1.3 Allgemeines zum Nachweis

Behinderungsbedingte Kosten sind grundsätzlich Krankheitskosten. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen ist nur möglich, wenn diese Kosten zwangsläufig sind.

Beim Nachweis, dass die krankheitsbedingten Aufwendungen zwangsläufig sind, stellt sich immer wieder die Frage, wann ein ärztliches Attest notwendig ist und wann nicht. Nur in bestimmten Fällen ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit erforderlich. Wenn der Nachweis aber zu erbringen ist, muss er zwingend **vor Beginn** der Heilmaßnahme oder vor dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.[18] Durch ein nachträglich erstelltes Sachverständigengutachten sind die Nachweiserfordernisse nicht mehr zu erreichen. Insofern ist es bedeutsam, sich vorab zu informieren, ob der Nachweis erforderlich ist, und wenn er erforderlich ist, sich darum zu bemühen, damit der Abzug als außergewöhnliche Belastungen letztendlich anerkannt wird.

Erforderlich ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit

- bei Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel
- bei Bade- oder Heilkuren, auch Vorsorgekuren und Klimakuren
- bei psychotherapeutischer Behandlung
- bei auswärtiger Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes
- bei Betreuung durch Begleitperson (nur soweit sich der Nachweis nicht bereits aus der Höhe der Behinderung ergibt – Grad der Behinderung mind. 50 oder Merkzeichen „B“ für Begleitperson im Schwerbehindertenausweis)
- bei Aufwendungen für medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind
- bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden (z. B. Frisch- oder Trockenzellenbehandlung, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenblutherapie)
- bei Besuchsfahrten zu einem seit längerem im Krankenhaus befindlichen Ehegatten oder Kindes

Welche Möglichkeit des Nachweises anzuwenden ist, hängt von der Art der Aufwendung ab. So ist bei den Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers ausreichend (= Rezept).

Bei den Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen genügt eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes. Aus dieser Bescheinigung muss jedoch hervorgehen, dass der Besuch des Steuerpflichtigen zur Heilung oder Linderung der Krankheit entscheidend beitragen kann.

Bei den anderen aufgelisteten Krankheitskosten, bei denen ein Nachweis erforderlich ist, kann der Nachweis der Zwangsläufigkeit nur durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des MDK erfolgen. Auch hier ist auf den Inhalt der Bescheinigung zu achten. So ist bei einer Vorsorgekur auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit und bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen. Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens sind nur solche technischen Hilfen, die getragen oder mit sich geführt werden können, um sich im jeweiligen Umfeld zu bewegen, zurechtzufinden und die elementaren Grundbedürfnisse des täglichen Lebens zu befriedigen. Ein Nachweis über deren Zwangsläufigkeit mittels amtsärztlichen Gutachtens oder durch ärztliche Bescheinigung des MDK kann bei medizinischen Hilfsmitteln nur gefordert werden, wenn das medizinische Hilfsmittel als ein Gebrauchsgegenstand des täglichen Lebens anzusehen ist.[19]

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Grundsätzlich wird die Zwangsläufigkeit von Krankheitsaufwendungen unterstellt. Nur in o. g. Fällen ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nachzuweisen. Wie der Nachweis zu erfolgen hat, hängt wiederum von der Art der Aufwendung ab, z. B. Rezept, Bescheinigung des Arztes, amtsärztliches Gutachten oder Bescheinigung des medizinischen Dienstes.

16 § 92a EStG.
17 BFH, Urteil v. 10.08.2023, VI R 40/20.
18 § 64 Abs. 1 Satz 2 EStDV.
19 § 64 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStDV, H 33.1 – 33.4 „Medizinische Hilfsmittel als Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens“ EStH.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Verschreibt der Hausarzt eine Therapie (= Heilmittel i. S. d. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV), ist dieses Rezept des Hausarztes bei wissenschaftlich anerkannten Behandlungsmethoden grundsätzlich als Nachweis für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ausreichend. Anders sieht es bei Behandlungsmethoden aus, die wissenschaftlich nicht anerkannt sind. Da ist ein vorab erstelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorab erstellte Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenkasse erforderlich. Hilfreich ist daher, wenn der Hausarzt eine Therapie verschreibt, dass er auch bestätigt, dass es sich bei der verschriebenen Therapie um eine wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode handelt. So lässt sich Streit mit dem Finanzamt vermeiden.

Beispiele für wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethoden:

- Heileurythmie
- Homöopathie
- Anthroposophie
- Phytotherapie
- Liposuktion bei Behandlung eines Lipödems[20]

Beispiele für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden:

- Biophysikalische Informations-Therapie

Ein **Indiz**, ob eine Behandlungsmethode wissenschaftlich anerkannt ist oder nicht, ist der Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen. Ist die Kostenübernahme für die Behandlungsmethode darin nicht ausgeschlossen, liegt regelmäßig eine wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode vor.

Bestätigt ist die Notwendigkeit des amtsärztlichen Attestes oder der Bescheinigung des Medizinischen Dienstes bei psychotherapeutischen Behandlungen und der medizinisch erforderlichen Unterbringung eines an einer Behinderung leidenden Kindes des Steuerpflichtigen zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen.[21] Im Streitfall war das Kind an ADHS erkrankt.

HINWEIS Da es sich im § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV um einen abschließenden Katalog dahingehend handelt, wann ein Nachweis der Zwangsläufigkeit mittels amtsärztlichen Gutachtens oder mittels einer Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenkasse erforderlich ist, reicht in allen anderen Fällen die Bescheinigung oder das Rezept des „normalen" Arztes aus. Das bedeutet, die medizinische Indikation der eigenen Heimunterbringung oder die des Ehegatten hat der Steuerpflichtige nicht streng formalisiert nachzuweisen. Hierfür kann z. B. ein von einem fachkundigen Arzt im Rahmen eines Betreuungsverfahrens erstelltes Gutachten, nach dem eine behinderungsbedingte Unterbringung in einer sozial-therapeutischen Einrichtung angezeigt ist, oder eine im Anschluss an eine stationäre psychiatrische Behandlung gefertigte fachärztliche Bescheinigung, die die anschließende krankheitsbedingte Unterbringung in einem Seniorenheim im Bereich des Betreuten Wohnens für dringend erforderlich hält, ausreichen.

1.2 Übertragung des Behindertenpauschbetrages

Steht der Behindertenpauschbetrag einem Kind zu, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf Kinderfreibeträge oder Kindergeld hat, so wird der Behindertenpauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht selbst in Anspruch nimmt. Dabei ist der Pauschbetrag grundsätzlich auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen, es sei denn, der Kinderfreibetrag wurde auf den anderen Elternteil übertragen. Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich. In diesen Fällen besteht für Aufwendungen, für die der Behindertenpauschbetrag gilt, kein Anspruch auf Berücksichtigung solcher Aufwendungen als allgemeine außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG.[22] Auch ist es nicht möglich, dass bei geschiedenen, dauernd getrennt lebenden oder unverheirateten Eltern ein Elternteil den gesamten Pauschbetrag in Anspruch nimmt und der andere Elternteil die tatsächlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG in der Einkommensteuererklärung beantragt. Unabhängig von der Übertragung des Behindertenpauschbetrages können Eltern ihre eigenen zwangsläufigen Aufwendungen für ein Kind mit einer Behinderung aber nach § 33 EStG abziehen.[23]

BEISPIEL Die kindergeldberechtigten Eltern des Kindes mit Behinderung tragen für das Kind laufende und typische Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf.
Es gibt zwei Möglichkeiten: Die Eltern weisen diese Kosten im Einzelnen nach und beantragen die Berücksichtigung als allgemeine außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG unter Anwendung der zumutbaren Belastung. Das Kind macht den Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG steuerlich geltend. Alternativ machen die Eltern den Behindertenpauschbetrag des Kindes bei sich geltend. Die getragenen Kosten für das Kind für typische Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf können nicht zusätzlich steuerlich geltend gemacht werden.

Steht bei Ehegatten einem der Ehegatten ein Behindertenpauschbetrag zu und wird die Einzelveranlagung beantragt, kann dieser Behindertenpauschbetrag bei beiden Ehegatten jeweils zur Hälfte abgezogen werden, wenn dies übereinstimmend beantragt wird.[24]

ACHTUNG Überträgt das Kind den Behindertenpauschbetrag auf die Eltern/einen Elternteil, schließt das die Berücksichtigung behinderungsbedingter Aufwendungen beim Kind nach § 33 Abs. 1 EStG aus. Die Übertragung des Behindertenpauschbetrages von dem Kind auf die Eltern ist immer dann sinnvoll, wenn das Kind keine oder nur geringe eigene steuerpflichtige Einkünfte erzielt und die steuerliche Wirkung des Pauschbetrages bei den Eltern daher größer ist. Die Übertragung des Behindertenpauschbetrages von den – i. d. R. alten – Eltern auf die erwachsenen und i. d. R. erwerbstätigen Kinder ist nicht möglich.

Grundsätzlich wird der Behindertenpauschbetrag im Veranlagungsverfahren gewährt. Bei Beziehern von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG kann jedoch ein Freibetrag bei den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen gebildet werden. Den Freibetrag kann sich entweder die Person mit der Behinderung selbst oder aber es können sich die Eltern des behinderten Kindes eintragen lassen. Die Eltern können im Antrag auf Lohnsteuerermäßigung angeben, in welchem Verhältnis der Behindertenpauschbetrag auf sie verteilt werden soll, wenn eine Abweichung von der hälftigen Aufteilung gewünscht wird.[25] Die Eintragung des Behindertenpauschbetrages führt nicht zur Verpflichtung, eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Das gilt sowohl für den Steuerpflichtigen mit der Behinderung als auch für Eltern, die sich den Behindertenpauschbetrag des Kindes haben eintragen lassen. Nur wenn die Eltern eine andere

20 BFH, Urteil v. 23.03.2023, VI R 39/20, BStBl. II 2023, S. 854.
21 BFH, Urteil v. 15.01.2015, VI R 85/13, BStBl. II 2015, S. 586.
22 § 33b Abs. 5 EStG.
23 R 33b Abs. 2 EStR.
24 BFH, Urteil v. 20.12.2017, III R 2/17, BStBl. II 2018, S. 468; § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG.
25 § 39a Abs. 1 Nr. 4 EStG.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

Aufteilung als die Hälftige für den Behindertenpauschbetrag des Kindes begehren und die Voraussetzungen für das Ehegattenwahlrecht nicht vorliegen, muss eine Einkommensteuererklärung abgegeben werden.[26] Das sind insb. die Fälle getrennt lebender Eltern, bei denen auch die Kinderfreibeträge nicht hälftig verteilt sind.

1.3 Konkurrenz zwischen Steuerermäßigung nach § 35a EStG und dem Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG

Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG kann neben dem Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG nur noch insoweit in Anspruch genommen werden, als die geltend gemachten Aufwendungen nicht bereits durch den Behindertenpauschbetrag abgegolten sind. Der Ausschluss der Steuerermäßigung nach § 35a EStG gilt jedoch nicht, wenn der einem Kind zustehende Behindertenpauschbetrag auf den Steuerpflichtigen übertragen wird und dieser für Pflege- und Betreuungsaufwendungen des Kindes aufkommt.[27]

Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen **berücksichtigt worden** sind.[28] Da bereits die Beantragung des Behindertenpauschbetrages ein Wahlrecht ist, erweist sich die Prüfung, was für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist, als kompliziert und aufwendig. Im Konkreten müssen drei Vergleichsrechnungen angestellt werden:

1. Ansatz der Krankheitskosten inklusive der behinderungsbedingten Mehraufwendungen als allgemeine außergewöhnliche Belastungen i. S. d. § 33 EStG unter Berücksichtigung der **zumutbaren Belastung**. Der Teil der Krankheitskosten, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung oder wegen der Gegenrechnung von Pflegegeld oder Pflegetagegeld nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, kann als **Steuerermäßigung nach § 35a EStG** berücksichtigt werden. Dabei gilt das Meistbegünstigungsprinzip: Werden im Rahmen des § 33 EStG Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 als auch bei § 35a EStG berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt.[29]

BEISPIEL

Krankheitskosten (Kur, Medikamente, Hilfsmittel)	1.000 €
Pflege- und Betreuungsleistungen	2.000 €
Die zumutbare Belastung beträgt	1.500 €

LÖSUNG Ansatz aller Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten als allgemeine außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG (Ansatz von 3.000 €, aber Auswirkung nur von 1.500 € wegen der zumutbaren Belastung). Die zu tragende zumutbare Belastung (1.500 €) entfällt dabei vorrangig auf die Pflege- und Betreuungsleistungen, da diese als Steuerermäßigung nach § 35a EStG angesetzt werden können. Die anderen Krankheitskosten – Kur, Medikamente und medizinische Hilfsmittel – könnten nicht nach § 35a EStG angesetzt werden.

2. Ansatz des Behindertenpauschbetrages nach § 33b EStG. Daneben können Krankheitskosten nach § 33 EStG geltend gemacht werden, die nicht durch den Behindertenpauschbetrag abgegolten sind. Außerdem können daneben haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG geltend gemacht werden, die nicht durch den Behindertenpauschbetrag abgegolten sind.

BEISPIEL

Unterbringung im Seniorenstift mit Vorhaltung einer altersgerechten Grundversorgung, Krankenpflege im Apartment bei vorübergehender Erkrankung, 24-h-Notfallbereitschaft ambulanter Pflegedienst (Nachtdienst) und Vorhalten von Betreuungspersonal: 2.800 €

Reinigung Appartement:	1.000 €
Gartenpflege:	200 €
24-h-Besetzung des Empfangs:	500 €
Schönheitsreparaturen im Apartment:	200 €
Zahnersatz:	450 €

LÖSUNG Ansatz des Behindertenpauschbetrages (damit Abgeltung der Unterbringung und die 24-h-Besetzung des Empfangs); Ansatz der Kosten für den Zahnersatz als allgemeine außergewöhnliche Belastungen (unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung) und Ansatz der Reinigungskosten für das Apartment, die Schönheitsreparaturen und die Gartenpflege als Steuerermäßigung nach § 35a EStG.

3. Ansatz als Steuerermäßigung nach § 35a EStG. Hierunter können sämtliche haushaltsnahe Dienstleistungen und haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse sowie Pflege- und Betreuungsleistungen fallen. Andere Krankheitskosten können daneben als allgemeine außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

BEISPIEL

Unterbringung in einem Seniorenstift

Reine Unterkunftskosten:	10.000 €
Pflege- und Betreuungskosten:	5.000 €
Reinigung des Zimmers:	500 €
Zubereiten der Mahlzeiten:	500 €
Wäscheservice:	260 €
Verschreibungspflichtige Medikamente:	320 €
Kur:	400 €

LÖSUNG Die Pflege- und Betreuungskosten, die Kosten der Reinigung des Zimmers, für das Zubereiten der Mahlzeiten und den Wäscheservice können als Steuerermäßigung nach § 35a EStG angesetzt werden. Die Unterkunftskosten sind Krankheitskosten nach § 33 EStG, wenn die Unterbringung krankheitsbedingt und nicht lediglich altersbedingt im Seniorenstift erfolgt. Die Haushaltsersparnis i. H. d. Grundfreibetrages ist jedoch abzuziehen. Außerdem können die Kosten der verschreibungspflichtigen Medikamente und der Kur als Krankheitskosten nach § 33 EStG angesetzt werden. Bei den Krankheitskosten nach § 33 EStG kommt es zur Berücksichtigung der zumutbaren Belastung. Diese kann in dem Fall nicht nach § 35a EStG abgezogen werden, da bei den Krankheitskosten keine nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen mehr enthalten sind.

Es lassen sich keine pauschalen Aussagen darüber treffen, welche Lösung tendenziell günstiger ist. Es kommt jeweils auf den Einzelfall an. Bestimmende Faktoren sind die Höhe sonstiger allgemeiner außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG, die Höhe der behinderungsbedingten Krankheitskosten, die Höhe der Pflege- und Betreuungsleistungen, die Höhe der sonstigen Steuerermäßigungen nach § 35a EStG (Höhe des Abzugs auf Höchstbeträge beschränkt – Verbrauch) und letztendlich das übrige Einkommen wegen der Höhe des individuellen Steuersatzes.

1.4 Angehörige tragen die Kosten bzw. übernehmen die Pflege der Person mit der Behinderung selbst – Pflegepauschbetrag

Grundsätzlich kommt ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nur in Betracht, wenn die Kosten zwangsläufig entstanden sind. Bei anderen als der selbst pflegebedürftigen Person liegt eine Zwangsläufigkeit vor, wenn derjenige, der die Kosten trägt, gegenüber der gepflegten Person zum Unterhalt verpflichtet ist,

26 § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. e EStG.
27 BMF-Schreiben v. 09.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 35a EStG" Rz. 33, BStBl. I 2016, S. 1213.
28 § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG.
29 BMF-Schreiben v. 09.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 35a EStG" Rz. 32, BStBl. I 2016, S. 1213.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

z. B. bei Eltern. Gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind Ehegatten sowie Verwandte in gerader Linie, also Kinder, Enkel, Eltern und Großeltern.

Die Zwangsläufigkeit ist allerdings nicht gegeben, wenn die zu pflegende Person selbst in der Lage wäre, diese Kosten zu übernehmen. Bei der Beurteilung, ob die eigenen Einkünfte ausreichen, ist ein Betrag für einen zusätzlichen persönlichen Bedarf i. H. v. bis zu 1.550 € pro Jahr zu berücksichtigen.[30]

Zwangsläufigkeit ist nicht gegeben, wenn die Pflege von der zu pflegenden Person entlohnt wird oder wenn die entstehenden Kosten ersetzt werden. Dies gilt auch für die Weiterleitung des Pflegegeldes. In diesem Fall können nur die das Pflegegeld übersteigenden Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden.

Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Steuerpflichtigen durch die Pflege einer Person erwachsen, die nicht nur vorübergehend pflegebedürftig ist, kann er anstelle der Berücksichtigung der nachgewiesenen Einzelkosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG einen Pflegepauschbetrag geltend machen. Der Pflegepauschbetrag beträgt beim

1. Pflegegrad 2 im Jahr 600 €,
2. Pflegegrad 3 im Jahr 1.100 € und
3. Pflegegrad 4 oder 5 im Jahr 1.800 €.

Bei erstmaliger Feststellung, Änderung aber auch Wegfall des Pflegegrades im Laufe des Kalenderjahres ist der Pflegepauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war.

HINWEIS Für die Gewährung des Pflegepauschbetrags ist das Merkzeichen „H" für hilflos nicht (mehr) erforderlich.

Der Begriff Pflege definiert sich z. B. in der Hilfeleistung bei Verrichtungen des täglichen Lebens, bei denen der Pflegebedürftige der Hilfe bedarf. Verrichtungen in diesem Sinn sind solche im Bereich der Körperpflege, der Ernährung, der Mobilität und der hauswirtschaftlichen Versorgung.

Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Pflege persönlich durchführt, und zwar entweder in der Wohnung des Pflegebedürftigen oder in seiner eigenen Wohnung.[31] Ein Steuerpflichtiger führt die Pflege auch dann noch persönlich durch, wenn er sich zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient.[32] Bei einer Betreuung im Heim ist der Ansatz des Pflegepauschbetrages nicht möglich.[33]

Voraussetzung für den Ansatz des Pflegepauschbetrages ist, dass der Steuerpflichtige **keine** Einnahmen dafür erhält. Hierzu zählt grundsätzlich auch das weitergeleitete Pflegegeld. Ein Ausschluss von der Gewährung des Pflegepauschbetrages besteht aber nicht, wenn das Pflegegeld lediglich treuhänderisch für den Pflegebedürftigen verwaltet wird und damit ausschließlich Aufwendungen des Pflegebedürftigen bestritten werden. In diesem Fall muss die Pflegeperson die konkrete Verwendung des Pflegegeldes nachweisen.[34]

Zu beachten ist zudem, wenn ein Pflegebedürftiger von mehreren Steuerpflichtigen (ohne die ambulanten Pflegekräfte) in einem Jahr gepflegt wird, dass der Pflegepauschbetrag nach der Anzahl der Pflegepersonen aufzuteilen ist.[35] Dies gilt selbst dann, wenn nur ein Steuerpflichtiger den Pflegepauschbetrag tatsächlich in Anspruch nimmt. Aber wenn der Pflegebedürftige z. B. von drei Personen gepflegt wird und nur eine Person Einnahmen für die Pflege bekommt, ist der Pauschbetrag nur noch auf die anderen beiden Personen zu verteilen.[36]

HINWEIS Wenn Pflegekosten nach § 33 EStG entstehen, aber die zumutbare Belastung nicht überschritten wird oder der aufwendige Einzelnachweis aller Pflegeaufwendungen vermieden werden soll, kann der Pflegepauschbetrag angesetzt werden.

Zu den steuerlichen Möglichkeiten der Berücksichtigung von Pflegeaufwendungen vgl. auch das ausführliche DWS-Merkblatt Nr. 1707 „Welche Pflegekosten sind steuerlich absetzbar?"

1.5 Aufwendungsersatz – Belastungsprinzip

Aufwendungen dürfen grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn keine Erstattung von z. B. einer privaten Versicherung oder einem Sozialversicherungsträger zu erwarten ist. Es gilt das Belastungsprinzip. Die Ersatzleistungen sind von den getragenen Aufwendungen abzuziehen und nur für den verbleibenden Betrag kommt ein Ansatz als außergewöhnliche Belastungen in Betracht. Die Ersatzleistungen sind sogar dann abzuziehen, wenn sie erst in einem späteren Kalenderjahr gezahlt werden, der Steuerpflichtige aber bereits in dem Kalenderjahr, in dem die Belastung eingetreten ist, mit der Zahlung rechnen konnte. Werden Ersatzansprüche gegen Dritte nicht geltend gemacht, entfällt die Zwangsläufigkeit grundsätzlich und ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen ist ausgeschlossen.[37]

1.6 Kinderfreibetrag

Ist ein Kind wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten, erhalten die Eltern ohne Altersbegrenzung des Kindes die Kinderfreibeträge, wenn die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.[38] Zur Prüfung, ob ein Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sind die dem Kind zur Verfügung stehenden Mittel auch dann nicht um das (fiktive) Kindergeld zu kürzen, wenn das Kindergeld an das Kind weitergeleitet würde.[39]

2. MENSCHEN MIT BEHINDERUNGEN IM BERUF

2.1 Ansatz der Fahrtkosten zur Arbeit

Die relevanteste steuerliche Regelung für Menschen mit Behinderungen im Beruf ist wohl die zur Entfernungspauschale bzw. zum Ansatz von Fahrtkosten zur 1. Tätigkeitsstätte oder 1. Betriebsstätte. Menschen mit Behinderungen,

1. deren Grad der Behinderung mind. 70 beträgt,
2. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mind. 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können anstelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen der Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte bzw. 1. Betriebsstätte und für Familienheimfahrten ansetzen.[40]

Das bedeutet, auch bei Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw ist der Kostenansatz **nicht auf 30 Cent je Entfernungskilometer beschränkt**. Bei Benutzung eines privaten

30 BMF-Schreiben v. 02.12.2002, BStBl. I 2002, S. 1389.
31 § 33b Abs. 6 Satz 1 bis 5 EStG.
32 R 33b Abs. 4 EStR.
33 BFH, Urteil v. 04.09.2019, VI R 52/17, BStBl. II 2020, S. 97.
34 H 33b „Pflegepauschbetrag – 3. Spiegelstrich" EStH.
35 § 33b Abs. 6 Satz 6 EStG.
36 FinMin Schleswig-Holstein – Kurzinfo ESt 7/2014 v. 16.04.2014, VI 3012 – S 2286 – 073 sowie OFD Frankfurt/Main Rundverfügung v. 30.04.2014, S 2286 A – 20 – St 221.
37 H 33.1 – 33.4 „Ersatz von dritter Seite" EStH.
38 § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG.
39 BFH, Urteil v. 27.11.2019, III R 28/17.
40 § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 EStG.

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

Fahrzeugs können die Fahrtkosten aus Vereinfachungsgründen auch mit pauschalen Kilometersätzen gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG angesetzt werden. Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz **von 30 Cent je gefahrenen Kilometer** angesetzt werden. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte/1. Betriebsstätte entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz berücksichtigt werden.

Werden Wege zwischen der Wohnung und der 1. Tätigkeitsstätte/1. Betriebsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt, kann das Wahlrecht – Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten – für beide zurückgelegten Teilstrecken nur einheitlich ausgeübt werden.[41] In den Kalenderjahren 2021 bis 2026 ist zudem zu berücksichtigen, dass die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer vorrangig bei der Teilstrecke, die mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw zurückgelegt wird und die Entfernungspauschale von nur 0,30 € für die ersten 20 km vorrangig auf die mit den öffentlichen Verkehrsmitteln absolvierte Teilstrecke entfällt.[42]

BEISPIEL 1 Ein behinderter Arbeitnehmer A (Grad der Behinderung von 90) fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zu einem behindertengerechten Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 € im Monat. A wählt das günstigste Ergebnis (für 152 Tage die Entfernungspauschale und für 68 Tage den Ansatz der tatsächlichen Kosten).
a) Ermittlung der Entfernungspauschale: Für die Teilstrecke mit der Bahn errechnet sich eine Entfernungspauschale von 152 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € + 152 Tage x 62 km x 0,38 = 4.493,12 €. Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 152 Arbeitstagen x 17 km x 0,38 € = 981,92 €, sodass sich eine insg. anzusetzende Entfernungspauschale von 5.475 € (4.493,12 € + 981,92 €) ergibt.
b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten: Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind 68 Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 € = 693,60 € anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz), für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn 890,18 € (= 240 € x 12 Monate = 2.880 € : 220 Tage x 68 Tage), sodass sich insg. also ein Betrag von 1.583,78 € (693,60 € + 890,18 €) ergibt. Insgesamt kann somit ein Betrag von 7.058,78 € abgezogen werden.

BEISPIEL 2 Arbeitnehmer A fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zum Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 € im Monat. Mitte des Jahres (110 Arbeitstage) tritt eine Behinderung ein (Grad der Behinderung von 90). A wählt wieder das günstigste Ergebnis (für 152 Tage die Entfernungspauschale und für 68 Tage während des Zeitraums der Behinderung den Ansatz der tatsächlichen Kosten). Das bedeutet, das Ergebnis bleibt identisch mit der Lösung des Beispiels 1.

2.2 Steuerfreibetrag bei Versorgungsbezügen

Auch nach dem aktiven Arbeits- bzw. Dienstverhältnis gibt es noch eine Besonderheit. Bei den Versorgungsbezügen, also Bezügen und Vorteilen aus früheren Dienstverhältnissen, wird der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag bereits ab Vollendung des 60. Lebensjahres statt des 63. Lebensjahres gewährt, wenn der Steuerpflichtige eine Schwerbehinderung hat.[43]

3. SONSTIGE STEUERLICHE ERLEICHTERUNGEN FÜR MENSCHEN MIT BEHINDERUNGEN

3.1 Kfz-Steuer

Menschen mit Behinderungen haben außerdem die Möglichkeit, Ermäßigungen oder eine vollständige Steuerbefreiung von der Kfz-Steuer zu erhalten. So müssen Menschen mit Behinderungen mit dem Merkzeichen H, für hilflos, Bl für Blind und aG für außergewöhnlich gehbehindert keine Kfz-Steuer bezahlen.[44] Zu beachten ist, dass diese Steuerbefreiung nur greift, wenn das Fahrzeug auf die Person mit der Behinderung zugelassen wird und auf ein Fahrzeug für die Person mit der Behinderung beschränkt ist. Die Steuerbefreiung wird mit dem ***Antrag auf Kfz-Steuervergünstigung für Schwerbehinderte*** beim Hauptzollamt erreicht. Dabei muss der Schwerbehindertenausweis mit eingereicht werden.

Menschen mit Behinderungen mit dem Merkzeichen G für Gehbehindert und Gl für Gehörlos können eine Reduzierung der Kfz-Steuer um 50 % erreichen, wenn der o. g. Antrag gestellt wird.[45] Auch hier muss das Fahrzeug auf die Person mit Behinderung zugelassen sein und die Steuerermäßigung ist auf ein Fahrzeug beschränkt.

HINWEIS Menschen mit Behinderungen mit den Merkzeichen H, Bl, aG, G und Gl haben in Deutschland das Recht, die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen. Dafür benötigen sie eine entsprechende Marke für den Behindertenausweis. Bei den Menschen mit Behinderungen mit den Merkzeichen H, Bl oder aG besteht das Recht zur kostenlosen Nutzung des öffentlichen Personenverkehrs trotz der Kfz-Steuerbefreiung. Dies ist bei Personen mit den Merkzeichen G und Gl anders: Hier gilt das nur, wenn kein Antrag auf die Marke gestellt wurde, also auf das Recht zur kostenlosen Nutzung des öffentlichen Personenverkehrs verzichtet wurde, die Kfz-Steuerbefreiung bzw. -ermäßigung in Anspruch genommen werden kann.

ACHTUNG Die Steuerbefreiung oder -ermäßigung entfällt, wenn das Fahrzeug zur Beförderung von Gütern (außer Handgepäck), zur entgeltlichen Beförderung von Personen (ausgenommen der gelegentlichen Mitbeförderung) oder durch andere Personen zu Fahrten benutzt wird, die nicht im Zusammenhang mit der Fortbewegung oder der Haushaltsführung der Person mit Behinderung stehen.[46]

3.2 Hundesteuer

Bei der Hundesteuer können Menschen mit Behinderungen ebenfalls eine Ermäßigung oder gänzliche Steuerbefreiung erreichen, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird. Das Hundesteuergesetz ist jedoch kein bundeseinheitliches Gesetz, sodass an dieser Stelle keine detaillierten Regelungen, die für alle Städte und Gemeinden gelten, dargestellt werden können. Wenn Blindenführhunde oder Hunde, die ausschließlich und notwendig dem Schutz und der Hilfe blinder, tauber oder sonst hilfloser Personen dienen, gehalten werden, ist es empfehlenswert, sich bei der Anmeldung des Hundes genauer zu informieren, welche Steuerbefreiungs- oder -ermäßigungsmöglichkeiten es gibt und welche Voraussetzungen dafür erfüllt werden müssen.

41 BMF-Schreiben v. 18.11.2021 „Entfernungspauschalen – 3. Menschen mit Behinderungen", BStBl. I 2021, S. 2315, Rz. 29.
42 BMF-Schreiben v. 18.11.2021 „Entfernungspauschalen", BStBl. I 2021, S. 2315, Rz. 22.
43 § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG.
44 § 3a Abs. 1 KraftStG.
45 § 3a Abs. 2 KraftStG.
46 § 3a Abs. 3 KraftStG.

Anita Käding, Steuerberater

© 02/2024 DWS-Medien, Berlin

Steuerberater MEDIEN GmbH

Nr. 1942

Beiblatt zum DWS-Merkblatt Nr. 1942 „Menschen mit Behinderungen“, 02/2024

Zu diesem Merkblatt hat sich eine wesentliche Neuerung ergeben, die wir in diesem Beiblatt ergänzen.

Seite 4 Spalte 2 nach dem 2. Absatz:

Die Zwangsläufigkeit für verschriebene Medikamente wird bisher mit dem vom Arzt ausgestellten Rezept belegt. Mit der Einführung des E-Rezeptes ist diese Nachweismöglichkeit verloren gegangen. Daher ist es ab 2025 zwingend erforderlich, dass der Name auf den Kassenbon der Apotheke oder der Rechnung bei Online-Apotheken vermerkt ist. Ansonsten ist eine Berücksichtigung dieser Kosten in der Einkommensteuererklärung nicht mehr möglich. Außerdem muss auf dem Kassenbon vermerkt sein, um was für ein Medikament es sich handelt, wie hoch die Zuzahlung ist und ob es sich um ein Kassen- oder Privatrezept handelt.[1]

[1] BMF v. 26.11.2024 Außergewöhnliche Belastungen; Steuerliche Nachweisführung bei Krankheitskosten (hier: § 33 Abs. 4 EStG i. V. m. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV)

© 12/2024 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de