



HVBG

HVBG-Info 02/2000 vom 14.01.2000, S. 0148 - 0167, DOK 452.22:474

Zur Frage der Gewährung von Kindergeld für volljährige behinderte Kinder - BFH-Urteile vom 15.10.1999 - VI R 40/98 -, - VI R 182/98 - und - VI R 183/97

Kindergeld für ein im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebrachtes volljähriges behindertes Kind - Rechtsprechung BFH / BSG nach Systemumstellung des Kindergeldrechts - existenzieller Lebensbedarf eines Kindes (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG = § 67 Abs. 3 Nr. 2c SGB VII);
hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 15.10.1999
- VI R 40/98 -

Der BFH hat mit Urteil vom 15.10.1999 - VI R 40/98 - Folgendes entschieden:

Leitsatz:

Ein volljähriges behindertes Kind ist regelmäßig auch dann i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1996 außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebracht ist (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 14. Juni 1996 III R 13/94, BFHE 181, 128, BStBl. II 1997, 173).

Orientierungssatz zum BFH-Urteil vom 15.10.1999 - VI R 40/98 -:

1. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass der Begriff "außerstande, sich selbst zu unterhalten" seit der Systemumstellung zum 01.01.1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung sowohl hinsichtlich der Gewährung des Kindergeldes als auch des Kinderfreibetrags erforderlich ist. Das Steuerrecht kann nicht auf die Rechtsprechung des BSG zum wortgleichen § 2 Abs. 2 Nr. 3 BKGG a.F. zurückgreifen (vgl. BSG-Urteile vom 14.08.1984 10 Rkg 6/83 und vom 03.12.1996 10 Rkg 12/95).
2. Ein behindertes Kind ist erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, dass den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert (BVerfG-Beschluß vom 29.05.1990 1 BvL 20/84).
3. Ausführungen zur Bemessung des gesamten Lebensbedarfs eines behinderten Kindes, der sich aus einem Grundfreibetrag (in Höhe von 12000 DM für 1997) und einem zusätzlich behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammensetzt, zum Abzug von

anhand der Sachbezugsverordnung bewerteten Verpflegungskosten bei im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebrachten Kindern vom Grundbedarf, zum Ansatz von Heimkosten, persönlichen Betreuungskosten ggf. einschließlich von Fahrtkosten der Eltern des Mehrbedarfs.

4. Zu den Bezügen eines im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebrachten behinderten Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, gehört der nach der Sachbezugsverordnung zu bewertende Wert der Verpflegung, nicht aber die Eingliederungshilfe und das Pflegegeld sowie Fahrtkostenersatz.

Tatbestand

I. Die im Jahre 1970 geborene Tochter des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) ist geistig behindert und zu 100 v.H. in ihrer Erwerbstätigkeit gemindert. Sie ist erheblich geh- und körperbehindert und auf ständige Begleitung angewiesen. In ihrem Schwerbehindertenausweis ist das Merkmal H (hilflos) eingetragen. Seit 1981 lebt sie in einer Pflegeanstalt, in der sie heilpädagogisch und arbeitstherapeutisch gefördert wird. Die Kosten dieser Unterbringung, die 1997 rd. 84 360 DM betragen, werden im Rahmen der - erweiterten - Eingliederungshilfe vom zuständigen Sozialleistungsträger getragen (§§ 39 ff., § 43 Abs. 1 des Bundessozialhilfegesetzes - BSHG -). Dieser zahlt monatlich zusätzlich ein Taschengeld in Höhe von rd. 150 DM sowie eine Bekleidungs pauschale von 45 DM.

Die Wochenenden verbringt die Tochter regelmäßig in ihrem Elternhaus. Der Sozialleistungsträger ersetzte im Jahre 1997 die Fahrtkosten für höchstens eine monatliche Heim- oder Besuchsfahrt in Höhe von rd. 670 DM (§ 40 Abs. 2 BSHG). Für ihre Aufenthalte im häuslichen Bereich erhielt die Tochter ferner ein Pflegegeld (§ 37 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 und Abs. 2 des Elften Buches Sozialgesetzbuch - Soziale Pflegeversicherung - SGB XI -) von rd. 27 DM täglich bzw. rd. 800 DM jährlich, das an den Kläger weitergeleitet wurde.

Mit Bescheid vom 4. Dezember 1996 hob das Arbeitsamt - Familienkasse - (der Beklagte und Revisionskläger - Beklagter -) die Festsetzung des Kindergeldes ab 1. Januar 1997 auf. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 1651 veröffentlichten Gründen statt.

Der Beklagte stützt seine Revision auf eine Verletzung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei die Tochter nicht außerstande, sich selbst zu unterhalten. Ihr Lebensbedarf sei vollständig abgedeckt, da sie Eingliederungshilfe erhalte und der Sozialleistungsträger von einer Inanspruchnahme des Klägers als Unterhaltsverpflichteten (§ 91 BSHG) abgesehen habe. Auch nach bürgerlichem Unterhaltsrecht habe ein Kind Leistungen Dritter zum eigenen Unterhalt einzusetzen, bevor es wegen eines nicht gedeckten Bedarfs seine Eltern in Anspruch nehmen könne. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 33a EStG seien Unterhaltsbeiträge des Sozialhilfeträgers insoweit anzurechnen, als dieser von einer Rückforderung bei dem gesetzlich unterhaltsverpflichteten Elternteil abgesehen habe. Diese Rechtsprechung sei in den Entscheidungen des BFH vom 14. Juni 1996 III R 13/94 (BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173) und vom 12. November 1996 III R 53/95 (BFH/NV 1997, 343) auch für § 32 EStG übernommen worden und entspreche der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) zum

Kindergeldzuschlag (§ 11a des Bundeskindergeldgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung - BKGG a.F. -; vgl. u.a. Urteil vom 3. Dezember 1996 10 RKg 3/95, nicht veröffentlicht).

Der Beklagte beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Die Tochter sei außerstande, sich selbst zu unterhalten. Die Leistungen des Sozialleistungsträgers deckten das Existenzminimum der Tochter nicht vollständig ab. Die Besuchskontakte zur Familie und die damit verbundenen Belastungen gehörten zum Existenzminimum des Kindes, da sie unerlässlich seien. Die Leistungen für die häusliche Pflege und der Fahrtkostenersatz seien wesentlich geringer als die tatsächlichen Aufwendungen. Die Eingliederungshilfe könne auch nicht als zu berücksichtigender Bezug der Tochter gewertet werden, da sie im wesentlichen wegen des außergewöhnlichen Bedarfs zufließe. Der Gesetzgeber habe mit dem Systemwechsel des Kindergeldes zum 1. Januar 1996 keine Änderung der Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich der Kindergeldberechtigung von Eltern behinderter Kinder treffen wollen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das FG hat zu Recht den Kindergeldanspruch des Klägers für seine behinderte Tochter bejaht.

1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG (in der Fassung des Jahressteuergesetzes - JStG - 1996 vom 11. Oktober 1995, BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) besteht ein Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

a) Das Tatbestandsmerkmal "außerstande ist, sich selbst zu unterhalten" ist im Gesetz nicht näher umschrieben. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber indessen klargestellt, daß der vorgenannte Begriff seit der Systemumstellung zum 1. Januar 1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung sowohl hinsichtlich der Gewährung des Kindergeldes als auch des Kinderfreibetrags erforderlich ist. Eine solche Interpretation gebietet auch der innere Zusammenhang von Kinderfreibetrag und Kindergeld. Das im laufenden Kalenderjahr als Steuervergütung gezahlte Kindergeld ist als einkommensteuerrechtliche Vorausleistung aufzufassen (§ 31 Satz 3 EStG; vgl. Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl., 1999, § 31 Rz. 20). Wird die gebotene steuerrechtliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt, ist bei der Veranlagung zur Einkommensteuer der Kinderfreibetrag abzuziehen (§ 31 Satz 4 EStG) und das Kindergeld zu verrechnen (§ 31 Satz 5 EStG).

b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein behindertes Kind dann außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Dies ist der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht und das Kind über keine anderen Einkünfte und Bezüge verfügt (BFH-Urteile in BFH/NV 1997, 343, und in BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173).

§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG stellt nicht allein darauf ab, daß ein Kind körperlich, geistig oder seelisch behindert ist; vielmehr muß es wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Ist folglich das Kind trotz seiner Behinderung (z.B. aufgrund hoher Einkünfte oder Bezüge) in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, kommt der Behinderung keine Bedeutung zu (Seewald/Felix, in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 63 Rdnr. F 11). Nur diese Auslegung entspricht dem gesetzgeberischen Willen, bei hinreichender Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Demnach kann für das Steuerrecht auch nicht auf die Rechtsprechung des BSG zum wortgleichen § 2 Abs. 2 Nr. 3 BKGG a.F. zurückgegriffen werden (vgl. BSG-Urteile vom 14. August 1984 10 RKg 6/83, BSGE 57, 108; vom 3. Dezember 1996 10 RKg 12/95, Sozialrecht 3. Folge - SozR 3 - 5870 § 11a BKGG Nr. 10). Danach reichte es für einen Anspruch auf Kindergeld bereits aus, daß das behinderte Kind dauernd erwerbsunfähig war.

c) Ein behindertes Kind ist - positiv ausgedrückt - erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, daß den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert (vgl. Beschluß des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 87, BStBl II 1990, 653, 658). Dann ist es auch gerechtfertigt, für behinderte Kinder kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Der gesamte existentielle Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich typischerweise aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen.

Der Grundbedarf kann für das Jahr 1997 mit dem am Existenzminimum eines Alleinstehenden orientierten Betrag von 12 000 DM beziffert werden (vgl. BTDrucks 13/381; 13/1558, S. 2, 7, 139 zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 1996; § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG und § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Maßgröße für diesen am Existenzminimum orientierten Betrag ist der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf. Dieser umfaßt neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens. Zu diesem Minimum gehören in vertretbarem Umfang auch Beziehungen zur Umwelt, die auch die Kontakte zur Familie einschließen, und eine Teilnahme am kulturellen Leben (vgl. BVerfG-Beschluß vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, 191, zu C. II.). Da es gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG darauf ankommt, ob sich das behinderte Kind

"selbst unterhalten" kann, muß auch bei ihm zunächst ein am Existenzminimum orientierter Betrag als allgemeiner Unterhaltsbedarf anerkannt werden.

Bei vollstationär untergebrachten Kindern, denen Eingliederungshilfe gewährt wird, sind aber die Kosten der Verpflegung abzuziehen, da diese bereits im Grundbedarf enthalten sind. Diese Verpflegungskosten können mangels anderer Anhaltspunkte und aus Gründen der Vereinfachung anhand der Sachbezugsverordnung mit monatlich 351 DM bewertet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 der Sachbezugsverordnung - SachBezV - 1997; vgl. Bundesministerium der Finanzen - BMF - Schreiben vom 9. März 1998 IV B 5 - S 2280 - 45/98, BStBl I 1998, 347, 349, Tz. 18; Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes - DA-FamEStG - 63.4.2.9, BStBl I 1998, 386, 436); dies ergibt einen Jahresbetrag in Höhe von 4 212 DM.

d) Die Fähigkeit eines behinderten Kindes zum Selbstunterhalt setzt des weiteren voraus, daß ein behinderungsbedingter Mehrbedarf anerkannt wird, den gesunde Kinder nicht haben. Davon geht im Grundsatz auch die Verwaltung aus (vgl. R 180d Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - 1996 bis 1998, ferner DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 2 und 3). Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung unmittelbar und typisch zusammenhängenden Belastungen, z.B. Wäsche, Hilfeleistungen, Erholung, typische Erschwernisaufwendungen (vgl. Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 33b Rz. 5). Erfolgt insoweit seitens des Steuerpflichtigen kein Einzelnachweis, so kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG) als Anhalt für den betreffenden Mehrbedarf dienen. Dies gilt jedoch regelmäßig nicht bei vollstationärer Unterbringung des Kindes. Denn in den Heimkosten sind verschiedene Kostenbestandteile enthalten, die von dem Pauschbetrag des § 33b Abs. 3 EStG typisierend mit erfaßt werden. Der Ansatz der Heimkosten entspricht deshalb einem Einzelnachweis, so daß daneben für diesen Pauschbetrag kein Raum ist (zu einem rechtsähnlichen Problem: vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 1968 VI R 291/67, BFHE 92, 553, BStBl II 1968, 647).

Bei der Ermittlung des Mehrbedarfs des in einem Heim untergebrachten behinderten Kindes können ferner ergänzende persönliche Betreuungsleistungen der Eltern einzubeziehen sein. Dies gilt gegebenenfalls auch für - eventuell pauschal zu ermittelnde - Fahrtkosten (vgl. hierzu H 186 bis 189 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs - EStH - 1996 bis 1998 - Stichwort: Fahrtkosten Behinderter). Auch diese Kosten sind neben den Pauschbeträgen des § 33b EStG zu berücksichtigen (vgl. Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 33 Rz. 35, Stichwort: Fahrtkosten Behinderter).

Was die Berücksichtigung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs betrifft, können die Eltern eines behinderten Kindes jedoch nicht auf die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 EStG) oder die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Abs. 1 bis 3 i.V.m. Abs. 5 EStG) verwiesen werden (vgl. aber Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 32 EStG Anm. 118). Denn bei der Ermittlung des notwendigen Unterhaltsbedarfs des behinderten Kindes selbst bzw. seiner Fähigkeit zum Selbstunterhalt können anderweitige steuerliche Entlastungsmöglichkeiten der Eltern keine Berücksichtigung finden. Außerdem dienen die genannten Entlastungen nicht der Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern, sondern anderen Zwecken, und können daher

nicht in die Bemessung des Grundbedarfs eines behinderten Kindes einbezogen werden (vgl. BVerfG-Beschluß in BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, 658). Im übrigen setzt die Übertragung des Behinderten-Pauschetrags auf die Eltern gerade einen Kindergeldanspruch voraus (vgl. § 33b Abs. 5 EStG).

e) Ist in dieser Weise der gesamte Unterhaltsbedarf des behinderten Kindes ermittelt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob das Kind über eine hinreichende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines persönlichen Unterhalts ausreicht.

2. In Anwendung der vorstehenden Grundsätze verfügt die Tochter nicht über ausreichende Mittel, um ihren gesamten existentiellen Lebensbedarf zu decken.

a) Neben den Kosten für die Heimunterbringung sind wegen der persönlichen Betreuung durch den Kläger u.a. an den Wochenenden ein zusätzlicher Bedarf in Höhe des gewährten Pflegegeldes von 800 DM sowie der behinderungsbedingten Fahrtkosten von 670 DM anzuerkennen. Angesichts der Heimunterbringung und mangels anderen Vortrags besteht kein Anlaß, die Pauschalierungsregelung in H 186 bis 189 (Fahrtkosten Behinderter) EStH 1996 bis 1998 anzuwenden.

Demnach berechnet sich der Gesamtbedarf der Tochter wie folgt:

Grundbedarf		12 000 DM
Heimkosten	84 360 DM	
./.	4 212 DM	
Verpflegung		80 148 DM
Pflegebedarf		800 DM
Fahrtbedarf		670 DM
Gesamtbedarf		93 618 DM

b) Die Tochter erhielt im Jahre 1997 folgende Mittel in Form von Sozialleistungen:

Heimunterbringung	84 360 DM
Taschengeld	1 800 DM
Bekleidungs pauschale	540 DM
Pflegegeld	800 DM
Fahrtkostenersatz	670 DM
Summe	88 170 DM

Nach dieser Berechnung besteht ein durch finanzielle Mittel nicht gedeckter Bedarf in Höhe von 5 448 DM. Demnach braucht nicht entschieden zu werden, ob von den Kosten für die Heimunterbringung auch solche für die Unterkunft abzuziehen sind, da der nach der SachBezV anzusetzende Wert geringer wäre. Gegen einen solchen Abzug könnte sprechen, daß dem behinderten Kind wegen einer etwa krankenhausähnlichen Ausgestaltung der Unterbringung kein Wohnwert zufließt.

c) Entgegen der Auffassung der Verwaltung (R 180d Abs. 4 Satz 5 EStR 1996 bis 1998, DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 5) reichen die vom Sozialleistungsträger aufgebrauchten Zahlungen nicht aus, um den gesamten Lebensbedarf eines behinderten Kindes zu decken. Denn dieser setzt sich - wie bereits ausgeführt - aus dem Grundbedarf in Höhe von 12 000 DM und dem zusätzlichen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen.

3. Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn man - wie die Verwaltung - in Anlehnung an § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG darauf abstellt, ob das behinderte Kind über eigene Einkünfte oder zur Bestreitung seines Lebensunterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge von mehr als 12 000 DM verfügt (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 347, 349 Tz. 16 ff.; DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 2 und 63.4.2.3 Abs. 1 Sätze 2 und 3).

a) Bei nicht behinderten Kindern hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG mit dem Betrag von 12 000 DM ausdrücklich einen Grenzwert bestimmt, bei dessen Überschreitung die Anspruchsberechtigung der Eltern entfällt. Dieser Regelung liegt die Wertung zugrunde, daß nicht behinderte Kinder in einem solchen Fall über eine hinreichende Leistungsfähigkeit verfügen, die es ihnen erlaubt, finanziell für sich selbst zu sorgen, und folglich eine steuerrechtliche Entlastung bei den Eltern nicht mehr geboten ist.

Für behinderte Kinder hat der Gesetzgeber zwar keinen festen Grenzbetrag bestimmt. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hebt jedoch ausdrücklich hervor, daß ein behindertes Kind die Fähigkeit besitzen muß, sich selbst zu unterhalten. Auch hierin kommt zum Ausdruck, daß der Anspruch auf Kindergeld bzw. der Ansatz eines Kinderfreibetrags dann entfällt, wenn das behinderte Kind auf elterliche Unterstützung nicht mehr angewiesen ist.

Wird den Auswirkungen der Behinderung des Kindes zusätzlich dadurch Rechnung getragen, daß behinderungsbedingte Bezüge außer Betracht bleiben und ein etwa verbleibender behinderungsbedingter Mehraufwand darüber hinaus bei den Einkünften und Bezügen berücksichtigt wird, dann ist kein hinreichender Grund mehr ersichtlich, den Grenzbetrag von 12 000 DM nicht auch bei behinderten Kindern anzuwenden. Dies erscheint auch aus Gründen der Gleichbehandlung geboten (vgl. auch Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51; Kanzler, a.a.O., § 32 EStG Anm. 118).

Der auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit beruhende Rechtsgedanke, daß nur solche Bezüge zu berücksichtigen sind, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, kommt auch in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG zum Ausdruck; danach bleiben Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, außer Ansatz (Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51). Es entspricht im übrigen ständiger Rechtsprechung zu § 33a Abs. 1 EStG, Bezüge, die einer unterstützten Person zweckgebunden zufließen, nicht anzurechnen bzw. außer Ansatz zu lassen (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 253/83, BFHE 154, 111, BStBl II 1988, 830; vom 22. Juli 1988 III R 175/86, BFHE 154, 115, BStBl II 1988, 939). Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie nicht zur Bestreitung des Unterhalts zur Verfügung stehen (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 EStG).

b) Die der Tochter gewährte Eingliederungshilfe stellt einen solchen behinderungsbedingten Bezug dar. Das BSHG unterscheidet zwischen der Hilfe zum Lebensunterhalt (2. Abschn. des BSHG - §§ 11 ff. BSHG) und der Hilfe in besonderen Lebenslagen (3. Abschn. des BSHG - §§ 27 ff. BSHG). Schwerpunkt der Hilfe zum Lebensunterhalt ist die Sicherstellung des Lebensunterhalts durch laufende Leistungen; dagegen umfaßt die Hilfe in besonderen Lebenslagen Hilfen in besonders qualifizierten Bedarfssituationen. Hierzu zählt auch die Eingliederungshilfe, ggf. - wie hier - als erweiterte Hilfe nach § 43 BSHG. Ihre Aufgabe und Gesamtziel ist es, eine drohende Behinderung zu

verhüten oder die Folgen eingetretener Behinderung zu beseitigen oder zu mildern sowie den Behinderten in die Gesellschaft einzugliedern (§ 39 Abs. 3 BSHG; Schellhorn, Bundessozialhilfegesetz, 15. Aufl., 1997, § 39 Rz. 30 ff.). Demnach stehen im Mittelpunkt der Eingliederungshilfe - neben der Heilbehandlung - die Maßnahmen der beruflichen und sozialen Rehabilitation.

Einen solchen zweckgebundenen Bezug stellt auch das - rechtlich der Tochter zustehende - Pflegegeld (§ 37 SGB XI) dar. Dieses wird gleichfalls wegen eines besonderen, über das Übliche hinausgehenden (Betreuungs-)Bedarfs gezahlt (vgl. DA-FamEStG 63.4.2.3 Abs. 3 Nr. 6). Entsprechendes gilt für den Fahrtkostenersatz.

c) Sozialrechtlich umfaßt die erweiterte Eingliederungshilfe auch den in der Einrichtung mitgewährten notwendigen Lebensunterhalt (u.a. Ernährung und Unterkunft). Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob dieser Lebensunterhalt ganz oder teilweise als Bezug zu erfassen oder gleichfalls als behinderungsbedingt zu behandeln wäre. Jedenfalls könnte der Grenzbetrag von 12 000 DM in keinem Fall erreicht werden. Dabei geht der Senat auch hier aus Vereinfachungsgründen davon aus, daß die Sachbezugswerte anzusetzen sind.

4. Der Senat weicht mit dieser Entscheidung nicht i.S. des § 11 Abs. 2 FGO von der des III. Senats in BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173 ab. Die Rechtsfrage, ob ein behindertes Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, stellt sich nach der Systemumstellung und insbesondere der Einfügung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG durch das JStG 1996 nicht mehr in gleicher Weise (vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570, unter B. III.).

Wegen der geänderten Zweckbestimmung des Kindergeldrechts besteht auch kein Grund, den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes anzurufen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701).

Diese Entscheidung gibt ferner keinen Anlaß, sich mit dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 20. Juli 1999 (VII 471/98 Ki, EFG 1999, 1137) auseinanderzusetzen. Im Streitfall kommt es nicht darauf an, ob bei dem Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf das "zu versteuernde Einkommen" abzustellen ist.

Kein Kindergeld für ein volljähriges behindertes und vollstationär untergebrachtes Kind, das seinen Lebensbedarf aus eigenen Mitteln decken kann - Rechtsprechung BFH / BSG nach Systemumstellung des Kindergeldrechts (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG = § 67 Abs. 3 Nr. 2c SGB VI);

hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 15.10.1999
- VI R 182/98 -

Der BFH hat mit Urteil vom 15.10.1999 - VI R 182/98 - Folgendes entschieden:

Leitsatz:

1. Ein volljähriges behindertes und vollstationär untergebrachtes Kind ist dann nicht i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1996 außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es mit seinen eigenen Mitteln den gesamten Lebensbedarf decken kann.
2. Dieser Lebensbedarf bemisst sich im Jahr 1997 typischerweise nach einem Grundbedarf in Höhe von 12 000 DM und einem zusätzlichen behinderungsbedingten Mehrbedarf (gegen R 180d Abs. 4 Satz 5 EStR 1996 bis 1998 und DA-FamEStG 63.3.6.3

Abs. 5).

3. Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören die Kosten der vollstationären Unterbringung mit Ausnahme des nach der Sachbezugsverordnung ermittelten Wertes der Verpflegung. Daneben kann ein pauschaler behinderungsbedingter Mehrbedarf in Höhe der Behinderten-Pauschbeträge nach § 33b Abs. 3 EStG nicht zusätzlich angesetzt werden.

Orientierungssatz zum BFH-Urteil vom 15.10.1999 - VI R 182/98 -:

1. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass der Begriff "außerstande, sich selbst zu unterhalten" seit der Systemumstellung zum 01.01.1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung sowohl hinsichtlich der Gewährung des Kindergeldes als auch des Kinderfreibetrags erforderlich ist. Das Steuerrecht kann nicht auf die Rechtsprechung des BSG zum wortgleichen § 2 Abs. 2 Nr. 3 BKGG a.F. zurückgreifen (vgl. BSG-Urteile vom 14.08.1984 10 Rkg 6/83 und vom 03.12.1996 10 Rkg 12/95).
2. Ein behindertes Kind ist erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, dass den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert (BVerfG-Beschluß vom 29.05.1990 1 BvL 20/84).
3. Zu den Bezügen eines behinderten und vollstationär untergebrachten Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, gehören der nach der Sachbezugsverordnung zu bewertende Wert der Verpflegung und auch die Unfallrente des Kindes, nicht aber Pflegegeld und Fahrtkostenersatz.

BFH-Urteil vom 15.10.1999 - VI R 182/98 -:

Tatbestand

I. Die im Jahre 1971 geborene Tochter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erlitt 1975 einen schweren Kindergartenunfall. Seit dieser Zeit ist sie schwerbehindert und zu 100 v.H. erwerbsgemindert. In ihrem Schwerbehindertenausweis sind u.a. die Merkmale aG (außergewöhnlich gehbehindert) und H (hilflos) eingetragen. Die Tochter ist seit 1992 in einem Behindertenwohnheim untergebracht und in einer Werkstatt für Behinderte beschäftigt. Die anfallenden Kranken- und Rentenversicherungsbeiträge werden vom Kostenträger der Werkstatt übernommen.

Vom zuständigen Gemeindeunfallversicherungsverband (Unfallversicherung) erhält die Tochter Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung (§§ 26 ff. des Siebten Buches Sozialgesetzbuch - Gesetzliche Unfallversicherung - SGB VII -). Für die Unterbringung im Wohnverbund werden 123,70 DM und für die Unterbringung im Arbeitsbereich der Werkstatt 51,40 DM jeweils täglich als Pflegegeld (§ 44 Abs. 5 SGB VII) bezahlt.

Die Tochter erhielt 1997 von der Unfallversicherung ferner eine Unfallrente in Höhe von 9 642 DM. Dieser Betrag ergab sich nach einer Kürzung der Rente um 1/3 wegen der Heimunterbringung (§ 60 SGB VII). Davon wurden rd. 1 900 DM als Taschengeld ausgezahlt.

Die Unfallversicherung erstattet der Klägerin ferner nach Einzelabrechnung die Kosten für Fahrten, insbesondere Besuchsfahrten der Klägerin zu ihrer Tochter. Die Klägerin erhält von der Unfallversicherung ferner Pflegegeld, wenn die Tochter zu Hause versorgt wird.

Das Arbeitsamt - Familienkasse - (der Beklagte und Revisionsbeklagte - Beklagter -) hob die Bewilligung des Kindergeldes ab Januar 1997 auf, da der notwendige Lebensunterhalt der Tochter durch die Leistungen der Unfallversicherung voll gedeckt sei.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 75 veröffentlichten Gründen ab.

Die Klägerin stützt ihre Revision auf eine Verletzung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie des Art. 3 Abs. 3 Satz 2 des Grundgesetzes (GG). Sie rügt ferner eine mangelnde Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -); das FG habe nicht zwischen Grund- und Mehrbedarf der behinderten Tochter differenziert. Die Einkünfte und Bezüge der Tochter würden den Grenzbetrag von 12 000 DM (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) nicht überschreiten. Die Vorinstanz habe sich zu Unrecht der Entscheidung des Bundesfinanzhofs - BFH - (Urteil vom 14. Juni 1996 III R 13/94, BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173) angeschlossen. Die Tochter erhalte jedoch keine Leistungen nach dem Bundessozialhilfegesetz, sondern Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung. Der Grenzbetrag von 12 000 DM sei um den maßgeblichen Behinderten-Pauschbetrag in Höhe von 7 200 DM zu erhöhen (vgl. § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG). Der Unterhaltsbedarf der Tochter bemesse sich nicht nur nach den im Zusammenhang mit der Unterbringung anfallenden Kosten (R 180d Abs. 4 Satz 5 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - 1996). Bei dem Rentenbezug sei ferner eine Kostenpauschale von 360 DM zu berücksichtigen.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG und den Aufhebungsbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und ihr ab 1. Januar 1997 weiterhin Kindergeld zu gewähren.

Der Beklagte beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Nach dem Systemwechsel durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) solle das Kindergeld die geminderte steuerliche Leistungsfähigkeit von Familien berücksichtigen. Die Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung stellten das Existenzminimum der Tochter sicher; für eine steuerliche Entlastung der Klägerin bestehe deshalb kein Anlaß. Entgegen der Ansicht der Klägerin sei die bisherige Rechtsprechung des BFH zu den Vorschriften der §§ 32, 33a EStG auch für die Rechtslage ab 1996 weiterhin anwendbar. Es sei ohne Bedeutung, ob ein Kind Eingliederungshilfe oder Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung erhalte. Unerheblich sei auch, ob die Eltern darüber hinaus noch Leistungen erbringen; es sei nicht darauf abzustellen, ob die Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung den angemessenen Unterhalt

abdecken.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

1. Die Verfahrensrüge ist nicht ordnungsgemäß erhoben; von einer Begründung wird nach Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs abgesehen.

2. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG (i.d.F. des JStG 1996) besteht ein Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

a) Das Tatbestandsmerkmal "außerstande ist, sich selbst zu unterhalten" ist im Gesetz nicht näher umschrieben. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber indessen klargestellt, daß der vorgenannte Begriff seit der Systemumstellung zum 1. Januar 1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung sowohl hinsichtlich der Gewährung des Kindergeldes als auch des Kinderfreibetrages erforderlich ist. Eine solche Interpretation gebietet auch der innere Zusammenhang von Kinderfreibetrag und Kindergeld. Das im laufenden Kalenderjahr als Steuervergütung gezahlte Kindergeld ist als einkommensteuerrechtliche Vorausleistung aufzufassen (§ 31 Satz 3 EStG; vgl. Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl., 1999, § 31 Rz. 20). Wird die gebotene steuerrechtliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt, ist bei der Veranlagung zur Einkommensteuer der Kinderfreibetrag abzuziehen (§ 31 Satz 4 EStG) und das Kindergeld zu verrechnen (§ 31 Satz 5 EStG).

b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein behindertes Kind dann außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Dies ist der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht und das Kind über keine anderen Einkünfte und Bezüge verfügt (BFH-Urteile vom 12. November 1996 III R 53/95, BFH/NV 1997, 343; in BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173).

§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG stellt nicht allein darauf ab, daß ein Kind körperlich, geistig oder seelisch behindert ist; vielmehr muß es wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Ist folglich das Kind trotz seiner Behinderung (z.B. aufgrund hoher Einkünfte oder Bezüge) in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, kommt der Behinderung keine Bedeutung zu (Seewald/Felix, in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 63 Rdnr. F 11). Nur diese Auslegung entspricht dem gesetzgeberischen Willen, bei hinreichender Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Demnach kann für das Steuerrecht auch nicht auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) zum wortgleichen § 2 Abs. 2 Nr. 3 des Bundeskindergeldgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung (BKGG a.F.) zurückgegriffen werden

(vgl. BSG-Urteile vom 14. August 1984 10 RKg 6/83, BSGE 57, 108; vom 3. Dezember 1996 10 RKg 12/95, Sozialrecht 3. Folge - SozR 3 - 5870 § 11a BGG Nr. 10). Danach reichte es für einen Anspruch auf Kindergeld bereits aus, daß das behinderte Kind dauernd erwerbsunfähig war.

c) Ein behindertes Kind ist - positiv ausgedrückt - erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, daß den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerrechtliche Leistungsfähigkeit mindert (vgl. Beschluß des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 87, BStBl II 1990, 653, 658). Dann ist es auch gerechtfertigt, für behinderte Kinder kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Der gesamte existentielle Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich typischerweise aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen.

Der Grundbedarf kann für das Jahr 1997 mit dem am Existenzminimum eines Alleinstehenden orientierten Betrag von 12 000 DM beziffert werden (vgl. BTDrucks 13/381; 13/1558, S. 2, 7, 139 zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 1996; § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG und § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Maßgröße für diesen am Existenzminimum orientierten Betrag ist der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf. Dieser umfaßt neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens. Zu diesem Minimum gehören in vertretbarem Umfang auch Beziehungen zur Umwelt, die auch die Kontakte zur Familie einschließen, und eine Teilnahme am kulturellen Leben (vgl. BVerfG-Beschluß vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, 191, zu C. II.). Da es gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG darauf ankommt, ob sich das behinderte Kind "selbst unterhalten" kann, muß auch bei ihm zunächst ein am Existenzminimum orientierter Betrag als allgemeiner Unterhaltsbedarf anerkannt werden.

Bei vollstationär zu Lasten von Sozialleistungsträgern untergebrachten Kindern sind aber die Kosten der Verpflegung abzuziehen, da diese bereits im Grundbedarf enthalten sind. Diese Verpflegungskosten können mangels anderer Anhaltspunkte und aus Gründen der Vereinfachung anhand der Sachbezugsverordnung mit monatlich 351 DM bewertet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 der Sachbezugsverordnung - SachBezV - 1997; vgl. Bundesministerium der Finanzen - BMF - Schreiben vom 9. März 1998 IV B 5 - S 2280 - 45/98, Tz. 18, BStBl I 1998, 347, 349, Tz. 18; Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes - DA-FamEStG - 63.4.2.9); dies ergibt einen Jahresbetrag in Höhe von 4 212 DM.

d) Die Fähigkeit eines behinderten Kindes zum Selbstunterhalt setzt des weiteren voraus, daß ein behinderungsbedingter Mehrbedarf anerkannt wird, den gesunde Kinder nicht haben. Davon

geht im Grundsatz auch die Verwaltung aus (vgl. R 180d Abs. 4 EStR 1996 bis 1998, ferner DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 2). Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung unmittelbar und typisch zusammenhängenden Belastungen, z.B. Wäsche, allgemeine Hilfeleistungen, Erholung, typische Erschwernisaufwendungen (vgl. Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 33b Rz. 5). Erfolgt insoweit seitens des Steuerpflichtigen kein Einzelnachweis, so kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG) als Anhalt für den betreffenden Mehrbedarf dienen. Dies gilt jedoch regelmäßig nicht bei vollstationärer Unterbringung des Kindes. Denn in den Heimkosten sind verschiedene Bestandteile enthalten, die von dem Pauschbetrag des § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG typisierend mit erfaßt werden. Der Ansatz der Heimkosten entspricht deshalb einem Einzelnachweis, so daß daneben für diesen Pauschbetrag kein Raum ist (zu einem rechtsähnlichen Problem: vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 1968 VI R 291/67, BFHE 92, 553, BStBl. II 1968, 647).

Bei der Ermittlung des Mehrbedarfs des in einem Heim untergebrachten behinderten Kindes können ferner ergänzende persönliche Betreuungsleistungen der Eltern einzubeziehen sein. Dies gilt ggf. auch für - eventuell pauschal zu ermittelnde - Fahrtkosten (vgl. hierzu H 186 bis 189 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs - EStH - 1996 bis 1998 - Stichwort: Fahrtkosten Behinderter). Auch diese Kosten sind neben den Pauschbeträgen des § 33b EStG zu erfassen (vgl. Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 33 Rz. 35, Stichwort: Fahrtkosten Behinderter).

Was die Berücksichtigung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs betrifft, können die Eltern eines behinderten Kindes jedoch nicht auf die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 EStG) oder die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Abs. 1 bis 3 i.V.m. Abs. 5 EStG) verwiesen werden (vgl. aber Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 32 EStG Anm. 118). Denn bei der Ermittlung des notwendigen Unterhaltsbedarfs des behinderten Kindes selbst bzw. seiner Fähigkeit zum Selbstunterhalt können anderweitige steuerliche Entlastungsmöglichkeiten der Eltern keine Berücksichtigung finden. Außerdem dienen die genannten Entlastungen nicht der Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern, sondern anderen Zwecken, und können daher nicht in die Bemessung des Grundbedarfs eines behinderten Kindes einbezogen werden (vgl. BVerfG-Beschluß in BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, 658). Im übrigen setzt die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags auf die Eltern gerade einen Kindergeldanspruch voraus (vgl. § 33b Abs. 5 EStG).

e) Ist in dieser Weise der gesamte Unterhaltsbedarf des behinderten Kindes ermittelt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob das Kind über eine hinreichende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines persönlichen Unterhalts ausreicht.

3. In Anwendung der vorstehenden Grundsätze verfügt die Tochter über ausreichende Mittel, um ihren gesamten existentiellen Lebensbedarf zu decken.

a) Neben den Kosten für die Heimunterbringung ist wegen der persönlichen Betreuung durch die Klägerin u.a. an Wochenenden ein zusätzlicher Bedarf in Höhe des gewährten Pflegegeldes von 1 074 DM sowie der behinderungsbedingten Fahrtkosten von 883 DM

anzuerkennen. Angesichts der Heimunterbringung und mangels anderen Vortrags besteht kein Anlaß, die Pauschalierungsregelung in H 186 bis 189 (Fahrtkosten Behinderter) EStH 1996 bis 1998 anzuwenden.

Der Gesamtbedarf der Tochter berechnet sich somit wie folgt:

Grundbedarf		12 000 DM
Heimunterbringung	63 036 DM	
./.. Verpflegung	4 212 DM	
		58 824 DM
Pflegebedarf		1 074 DM
Fahrtbedarf		883 DM
Gesamtbedarf		72 781 DM

b) Die Tochter erhielt im Jahre 1997 folgende Mittel in Form von Sozialleistungen:

Heimunterbringung	63 036 DM
Rente (einschl. Taschengeld)	9 642 DM
Pflegegeld	1 074 DM
Fahrtkostenersatz	883 DM
Summe	74 635 DM

c) Die Tochter verfügt demnach über mehr Mittel, als sie für ihren existentiellen Lebensunterhalt benötigt. Es braucht daher nicht entschieden zu werden, ob von den Kosten für die Heimunterbringung noch solche für die Unterkunft abzuziehen sind.

4. Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn man - wie die Verwaltung - in Anlehnung an § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG darauf abstellt, ob das behinderte Kind über eigene Einkünfte oder zur Bestreitung seines Lebensunterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge von mehr als 12 000 DM verfügt (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 347, 349 Tz. 16 ff.; DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 2 und 63.4.2.3 Abs. 1 Sätze 2 und 3).

a) Bei nicht behinderten Kindern hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG mit dem Betrag von 12 000 DM ausdrücklich einen Grenzwert bestimmt, bei dessen Überschreitung die Anspruchsberechtigung der Eltern entfällt. Dieser Regelung liegt die Wertung zugrunde, daß nicht behinderte Kinder in einem solchen Fall über eine hinreichende Leistungsfähigkeit verfügen, die es ihnen erlaubt, finanziell für sich selbst zu sorgen, und folglich eine steuerrechtliche Entlastung bei den Eltern nicht mehr geboten ist.

Für behinderte Kinder hat der Gesetzgeber zwar keinen festen Grenzbetrag bestimmt. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hebt jedoch ausdrücklich hervor, daß ein behindertes Kind die Fähigkeit besitzen muß, sich selbst zu unterhalten. Auch hierin kommt zum Ausdruck, daß der Anspruch auf Kindergeld bzw. der Ansatz eines Kinderfreibetrags dann entfällt, wenn das behinderte Kind auf elterliche Unterstützung nicht mehr angewiesen ist. Wird den Auswirkungen der Behinderung des Kindes zusätzlich dadurch Rechnung getragen, daß behinderungsbedingte Bezüge außer Betracht bleiben und ein etwa verbleibender behinderungsbedingter Mehraufwand darüber hinaus bei den Einkünften und Bezügen berücksichtigt wird, dann ist kein hinreichender Grund mehr ersichtlich, den Grenzbetrag von 12 000 DM nicht auch bei behinderten Kindern anzuwenden. Dies erscheint auch aus Gründen der Gleichbehandlung geboten (vgl. auch Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51; Kanzler, a.a.O., § 32 EStG Anm. 118).

Der auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit beruhende Rechtsgedanke, daß nur solche Bezüge zu berücksichtigen sind, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, kommt auch in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG zum Ausdruck; danach bleiben Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, außer Ansatz (Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51). Es entspricht im übrigen ständiger Rechtsprechung zu § 33a Abs. 1 EStG, Bezüge, die einer unterstützten Person zweckgebunden zufließen, nicht anzurechnen bzw. außer Ansatz zu lassen (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 253/83, BFHE 154, 111, BStBl. II 1988, 830; vom 22. Juli 1988 III R 175/86, BFHE 154, 115, BStBl. II 1988, 939). Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie nicht zur Bestreitung des Unterhalts zur Verfügung stehen (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 EStG).

b) Zwar stellt das der Tochter für die Unterbringung im Wohnverbund und im Arbeitsbereich gewährte Pflegegeld (§ 44 Abs. 5 SGB VII) einen solchen behinderungsbedingten Bezug dar. Das gleiche gilt für das Pflegegeld, wenn die Tochter zu Hause versorgt wird. Dieses wird gleichfalls wegen eines besonderen, über das Übliche hinausgehenden (Betreuungs-)Bedarfs gezahlt (vgl. DA-FamEStG 63.4.2.3 Abs. 3 Nr. 8). Entsprechendes gilt für den Fahrtkostenersatz. Diese Leistungen sind zweckgebunden; sie stellen keinen Bezüge dar, die zur Bestreitung des üblichen Unterhalts bestimmt oder geeignet sind.

c) Anzusetzen ist jedoch die Unfallrente als Bezug (vgl. § 3 Nr. 1 a EStG; vgl. DA-FamEStG 63.4.2.4 Abs. 4); insoweit handelt es sich um eine Leistung mit Lohnersatzfunktion. Selbst wenn die gewährte Unterkunft nicht zusätzlich als Bezug berücksichtigt wird, ergeben bereits die Rentenzahlung von 9 642 DM und die Verpflegung im Wert von 4 212 DM eine Summe, die - auch nach Abzug der Kostenpauschale von 360 DM (DA-FamEStG 63.4.2.3 Abs. 4) - deutlich über dem Grenzbetrag von 12 000 DM liegt.

5. Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG verbietet die Benachteiligung Behinderter. Dadurch wird zwar ein subjektives Recht behinderter Menschen normiert (Starck in v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 4. Aufl., Art. 3 Rn. 383). Die Klägerin ist aber nicht Trägerin dieses Grundrechts (vgl. im übrigen BVerfG-Beschluß vom 19. Januar 1999 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341).

Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf eines volljährigen behinderten Kindes, das bei seinen Eltern lebt - Rechtsprechung BFH / BSG nach Systemumstellung des Kindergeldrechts - existenzieller Lebensbedarf eines Kindes (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG = § 67 Abs. 3 Nr. 2c SGB VII); hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 15.10.1999

- VI R 183/97 -

Der BFH hat mit Urteil vom 15.10.1999 - VI R 183/97 - Folgendes entschieden:

Leitsatz:

Bei der Entscheidung, ob ein volljähriges behindertes Kind, das bei seiner Familie lebt, i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1996 außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist, sofern kein Einzelnachweis erfolgt, jedenfalls ein behinderungsbedingter Mehrbedarf in Höhe der Pauschbeträge des § 33b Abs. 3 EStG zu berücksichtigen. Dieser pauschale Mehrbedarf wird nicht mit einem erhaltenen Pflegegeld verrechnet (gegen R 180d Abs. 4 Satz 2 EStR 1996 bis 1998)

1. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass der Begriff "außerstande, sich selbst zu unterhalten" seit der Systemumstellung zum 01.01.1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung sowohl hinsichtlich der Gewährung des Kindergeldes als auch des Kinderfreibetrags erforderlich ist. Auf die Rechtsprechung des BSG zum BGGG in der bis zum 31.12.1995 geltenden Fassung, das für das Kindergeld und für den Kinderfreibetrag eine unterschiedliche rechtliche Beurteilung zugrunde gelegt hat, kann nicht zurückgegriffen werden.
2. Ein behindertes Kind ist erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, dass den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert (BVerfG-Beschluß vom 29.05.1990 1 BvL 20/84).
3. Ausführungen zur Bemessung des gesamten Lebensbedarfs eines behinderten Kindes, der sich aus einem Grundbedarf (in Höhe von jeweils 12000 DM für 1996 und 1997) und einem zusätzlichen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammensetzt.
4. Der Ertragsanteil der Erwerbsunfähigkeitsrente ist zu den Einkünften und der Kapitalanteil zu den Bezügen des behinderten Kindes zu rechnen, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind (BFH-Urteil vom 15.10.1993 III R 74/92. Nicht als Bezug berücksichtigt wird das Pflegegeld.

BFH-Urteil vom 15.10.1999 - VI R 183/97 -

Tatbestand

Der 1972 geborene Sohn des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) ist zu 100 v.H. in seiner Erwerbsfähigkeit gemindert. In seinem Schwerbehindertenausweis sind die Merkmale G (gehbehindert) und H (hilflos) eingetragen. Er bezieht eine Rente wegen Erwerbsunfähigkeit aus der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 33 Abs. 3 und § 44 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch - Gesetzliche Rentenversicherung - SGB VI -) und erhält seit dem 1. April 1995 ein monatliches Pflegegeld in Höhe von 800 DM (Pflegestufe II, § 37 Abs. 1 Nr. 2 des Elften Buches Sozialgesetzbuch - Soziale Pflegeversicherung - SGB XI -).

Im Januar 1996 beantragte der Kläger die Zahlung von Kindergeld für den Sohn ab dem 1. Januar 1996. Mit Bescheid vom 21. März 1996 lehnte das Besoldungsamt - Familienkasse - (der Beklagte und Revisionsbeklagte - Beklagter -) den Antrag ab, da der Sohn die Einkommensgrenze von 12 000 DM (§ 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG -) überschritten habe.

Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 111 veröffentlichten Gründen ab. Es stützt seine Abweisung im wesentlichen darauf, daß der Sohn wegen der von ihm

bezogenen Erwerbsunfähigkeitsrente nicht außerstande sei, sich selbst zu unterhalten. Die Grenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG von 12 000 DM finde bei § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG sinngemäße Anwendung. Zu den Bezügen des Sohnes gehörten die Rentenzahlungen ohne Abzug für die Sozialversicherungsbeiträge, so daß sich folgende Berechnung ergebe:

1 251,95 DM x 6 Monate	7 511,70 DM
1 158,06 DM x 6 Monate	6 948,36 DM
./. Werbungskostenpauschbetrag	200,00 DM
./. Kostenpauschale	360,00 DM
Summe:	13 900,06 DM

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG. Er macht geltend, daß die in den Rentenzahlungen enthaltenen Beiträge des Sohnes zur Kranken- und Pflegeversicherung nicht als Bezüge zu werten seien, so daß sich lediglich eine Jahressumme von 13 381,78 DM ergebe. Das Pflegegeld sei nicht in Ansatz zu bringen, da es an Angehörige weiterzugeben sei. Der behinderungsbedingte Mehrbedarf könne mit dem Pauschbetrag von 7 200 DM (§ 33b Abs. 3 Satz 3 EStG) angenommen werden (R 180d Abs. 4 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - 1997). Allerdings sei das Pflegegeld nicht mit dem Mehrbedarf zu verrechnen, was aus § 13 Abs. 5 SGB XI folge; die Gewährung des Pflegegeldes dürfe nicht die Versagung des Kindergeldes zur Folge haben.

Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG sowie den ablehnenden Bescheid des Beklagten in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, ab dem 1. Januar 1996 ein monatliches Kindergeld in gesetzlicher Höhe festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des Ablehnungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung sowie zur Verpflichtung des Beklagten, Kindergeld in gesetzlicher Höhe festzusetzen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

1. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG (i.d.F. des Jahressteuergesetzes - JStG - 1996 vom 11. Oktober 1995, BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) besteht für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

a) Das Tatbestandsmerkmal "außerstande ist, sich selbst zu unterhalten" ist im Gesetz nicht näher umschrieben. Durch die Verweisung in § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG auf § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hat der Gesetzgeber aber klargestellt, daß der steuerrechtliche Begriff des Außerstandeseins zum Selbstunterhalt seit der Systemumstellung zum 1. Januar 1996 auch im Kindergeldrecht anzuwenden und somit eine einheitliche steuerrechtliche Auslegung geboten ist. Auf die Rechtsprechung des

Bundessozialgerichts (BSG) zum Bundeskindergeldgesetz in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung (BKGG a.F.), das für das Kindergeld und für den Kinderfreibetrag eine unterschiedliche rechtliche Beurteilung zugrunde gelegt hat (vgl. BSG-Urteil vom 3. Dezember 1996 10 RKg 12/95, Sozialrecht 3. Folge - SozR 3 - 5870 § 11a BKGG Nr. 10) kann daher nicht zurückgegriffen werden. Denn das Kindergeld dient seit dem 1. Januar 1996 - ebenso wie der Kinderfreibetrag - in erster Linie der steuerrechtlichen Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 9. Juni 1999 VI R 33/98, BFHE 189, 88, BStBl II 1999, 701).

b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein behindertes Kind dann außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Dies ist der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht und das Kind über keine anderen Einkünfte und Bezüge verfügt (BFH-Urteile vom 12. November 1996 III R 53/95, BFH/NV 1997, 343, und vom 10. Juni 1996 III R 13/94, BFHE 181, 128, BStBl II 1997, 173).

§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG stellt nicht allein darauf ab, daß ein Kind körperlich, geistig oder seelisch behindert ist; vielmehr muß es wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Ist folglich das Kind trotz seiner Behinderung (z.B. aufgrund hoher Einkünfte oder Bezüge) in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, kommt der Behinderung keine Bedeutung zu (Seewald/Felix, in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 63 Rdnr. F 11). Nur diese Auslegung entspricht dem gesetzgeberischen Willen, bei hinreichender Leistungsfähigkeit des behinderten Kindes kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

c) Ein behindertes Kind ist - positiv ausgedrückt - erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits, zu prüfen. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, daß den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerrechtliche Leistungsfähigkeit mindert (vgl. Beschluß des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 87, BStBl II 1990, 653, 658). Dann ist es auch gerechtfertigt, für behinderte Kinder kein Kindergeld bzw. keinen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Der gesamte existentielle Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich typischerweise aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen.

Der Grundbedarf kann für das Jahr 1996 mit dem am Existenzminimum eines Alleinstehenden orientierten Betrag von 12 000 DM beziffert werden (vgl. BTDrucks 13/381; 13/1558, S. 2, 7, 139 zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 1996; § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG und § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Maßgröße für diesen am Existenzminimum orientierten Betrag ist der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf. Dieser umfaßt neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens. Zu diesem Minimum gehören in

vertretbarem Umfange auch Beziehungen zur Umwelt und eine Teilnahme am kulturellen Leben (vgl. BVerfG-Beschluß vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, 191, zu C. II.). Da es gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG darauf ankommt, ob sich das behinderte Kind "selbst unterhalten" kann, muß auch bei ihm zunächst ein am Existenzminimum orientierter Betrag als allgemeiner Unterhaltsbedarf anerkannt werden.

d) Die Fähigkeit eines behinderten Kindes zum Selbstunterhalt setzt des weiteren voraus, daß ein behinderungsbedingter Mehrbedarf anerkannt wird, den gesunde Kinder nicht haben. Davon geht im Grundsatz auch die Verwaltung aus (vgl. R 180d Abs. 4 EStR 1996 bis 1998, ferner Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes - DA-FamEStG - 63.3.6.3 Abs. 2 und 3, BStBl I 1998, 386, 420). Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung unmittelbar und typisch zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen, z.B. Wäsche, Hilfeleistungen, Erholung, typische Erschwernisaufwendungen (vgl. Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl., 1999, § 33b Rz. 5). Erfolgt insoweit seitens des Steuerpflichtigen kein Einzelnachweis, so kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG) als Anhalt für den betreffenden Mehrbedarf dienen.

In die Ermittlung des notwendigen Lebensbedarfs des behinderten Kindes sind zusätzlich persönliche Betreuungsleistungen der Eltern einzubeziehen, soweit sie über die Grundversorgung eines gesunden Kindes hinausgehen. Der Senat kann offenlassen, ob der von der Verwaltung für die persönliche Betreuung des Kindes vorgesehene Stundensatz von 15 DM (Schreiben des Bundesamtes für Finanzen vom 31. März 1999, St I 4 - S 2280 - 22/99, BStBl I 1999, 452) als angemessen angesehen werden kann, wenn - wie im Streitfall - Pflegegeld nach § 37 Abs. 1 SGB XI gezahlt wird. Da das Pflegegeld anstelle einer häuslichen Pflegehilfe (Sachleistung) - § 36 Abs. 1 SGB XI - gezahlt wird, ist davon auszugehen, daß es jedenfalls nur den erforderlichen Bedarf abdeckt. Schließlich sind bei der Ermittlung des Unterhaltsbedarfs des behinderten Kindes ggf. auch - eventuell pauschal zu ermittelnde - Fahrtkosten zu berücksichtigen (vgl. hierzu H 186 bis 189 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs - EStH - 1996 bis 1998 - Stichwort: Fahrtkosten Behinderter). Auch diese Kosten sind neben den Pauschbeträgen des § 33b EStG zu erfassen (Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 33 Rz. 35, Stichwort: Fahrtkosten Behinderter).

Was die Berücksichtigung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs betrifft, können die Eltern eines behinderten Kindes entgegen der Auffassung des FG (vgl. aber Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 32 EStG Anm. 118) jedoch nicht auf die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 EStG) oder die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Abs. 1 bis 3 i.V.m. Abs. 5 EStG) verwiesen werden. Denn bei der Ermittlung des notwendigen Unterhaltsbedarfs des behinderten Kindes selbst bzw. seiner Fähigkeit zum Selbstunterhalt können anderweitige steuerrechtliche Entlastungsmöglichkeiten der Eltern keine Berücksichtigung finden. Außerdem dienen die genannten Entlastungen nicht der Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Eltern, sondern anderen Zwecken, und können daher nicht in die Bemessung des Grundbedarfs eines behinderten Kindes einbezogen werden (vgl. BVerfG-Beschluß in BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, 658). Im übrigen setzt die

Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags auf die Eltern gerade einen Kindergeldanspruch voraus (§ 33b Abs. 5 EStG).

e) Ist in dieser Weise der gesamte Unterhaltsbedarf des behinderten Kindes ermittelt, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob das Kind über eine hinreichende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines persönlichen Unterhalts ausreicht.

2. In Anwendung der vorstehenden Grundsätze verfügt der Sohn nicht über ausreichende Mittel, um seinen gesamten existentiellen Lebensunterhalt zu decken.

a) Der Sohn hat einen Grundbedarf in Höhe von 12 000 DM sowie einen behinderungsbedingten Mehrbedarf. Da letzterer vom Kläger nicht belegt wurde, ist auf den Pauschbetrag von 7 200 DM des § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG zurückzugreifen (vgl. R 180d Abs. 4 Satz 2 EStR 1996 bis 1998 und DA-FamEStG 63.3.6.3 Abs. 2 Satz 2), weil der Sohn hilflos i.S. dieser Vorschrift ist. Neben diesem Pauschbetrag ist noch ein Mehrbedarf in Höhe des Pflegegeldes für die persönliche Betreuungsleistung durch den Kläger anzuerkennen, so daß sich ein Gesamtbedarf in Höhe von 28 800 DM ergibt.

b) Demgegenüber standen dem Sohn im Jahre 1996 folgende Mittel zur Verfügung: Er erhielt eine Erwerbsunfähigkeitsrente und Pflegegeld in Höhe von 14 460,06 DM bzw. 9 600 DM. Diese Beträge sind nach Auffassung der Verwaltung, die auch von den Finanzgerichten anzuerkennen ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 1983 VI R 196/81, BFHE 140, 230, 232, BStBl II 1984, 309), noch um eine Kostenpauschale von 360 DM bzw. einen Werbungskostenpauschbetrag (vgl. § 9a Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EStG in der bis 1998 geltenden Fassung) von 200 DM zu kürzen (DA-FamEStG 63.4.2.3 Abs. 4 und 63.4.2.4 Abs. 5). Es verbleibt somit ein Betrag in Höhe von 23 500,06 DM.

c) Der Sohn war folglich außerstande, sich selbst zu unterhalten. Angesichts der Höhe der Bedarfslücke von rd. 5 300 DM brauchte der Senat nicht über die steuerrechtliche Qualifikation der - im Streitfall niedrigeren - vom Rentenversicherungsträger und vom Versicherten getragenen Sozialversicherungsbeiträge zu entscheiden (vgl. DA-FamEStG 63.4.2.4 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 6).

d) Eine Verrechnung des Pflegegeldes mit dem Behinderten-Pauschbetrag ist entgegen der Auffassung der Verwaltung (vgl. R 180d Abs. 4 Satz 2 EStR 1996 bis 1998) nicht zulässig. Denn der Zweck des Pflegegeldes liegt darin, die häusliche Pflege des Behinderten zu fördern und dadurch - auch zugunsten der Öffentlichen Hand - eine sonst erforderliche Heimpflege hinauszuschieben oder ganz zu verhindern (vgl. BTDrucks 12/5262, S. 112 und Udsching, SGB XI, § 37 Rn. 2). Dem entspricht die Wertung des § 13 Abs. 5 SGB XI, wonach die Leistungen der Pflegeversicherung als Einkommen bei Sozialleistungen, deren Gewährung von anderen Einkommen abhängig ist, unberücksichtigt bleiben.

3. Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn man - wie die Verwaltung - in Anlehnung an § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG darauf abstellt, ob das behinderte Kind über eigene Einkünfte oder zur Bestreitung seines Lebensunterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge von mehr als 12 000 DM verfügt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. März 1998

a) Bei nicht behinderten Kindern hat der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG mit dem Betrag von 12 000 DM ausdrücklich einen Grenzwert bestimmt, bei dessen Überschreitung die Anspruchsberechtigung der Eltern entfällt. Dieser Regelung liegt die Wertung zugrunde, daß nicht behinderte Kinder in einem solchen Fall über eine hinreichende Leistungsfähigkeit verfügen, die es ihnen erlaubt, finanziell für sich selbst zu sorgen, und folglich eine steuerrechtliche Entlastung bei den Eltern nicht mehr geboten ist.

Für behinderte Kinder hat der Gesetzgeber zwar keinen festen Grenzbetrag bestimmt. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG hebt jedoch ausdrücklich hervor, daß ein behindertes Kind die Fähigkeit besitzen muß, sich selbst zu unterhalten. Auch hierin kommt zum Ausdruck, daß der Anspruch auf Kindergeld bzw. der Ansatz eines Kinderfreibetrags dann entfällt, wenn das behinderte Kind auf elterliche Unterstützung nicht mehr angewiesen ist.

Wird den Auswirkungen der Behinderung des Kindes zusätzlich dadurch Rechnung getragen, daß behinderungsbedingte Bezüge außer Betracht bleiben und ein etwa verbleibender behinderungsbedingter Mehraufwand darüber hinaus bei den Einkünften und Bezügen berücksichtigt wird, dann ist kein hinreichender Grund mehr ersichtlich, den Grenzbetrag von 12 000 DM nicht auch bei behinderten Kindern anzuwenden. Dies erscheint auch aus Gründen der Gleichbehandlung geboten (vgl. auch Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51; Kanzler, a.a.O., § 32 EStG Anm. 118).

Der auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit beruhende Rechtsgedanke, daß nur solche Bezüge zu berücksichtigen sind, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, kommt auch in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG zum Ausdruck; danach bleiben Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, außer Ansatz (Schmidt/Glanegger, a.a.O., § 32 Rz. 51). Es entspricht im übrigen ständiger Rechtsprechung zu § 33a Abs. 1 EStG, Bezüge, die einer unterstützten Person zweckgebunden zufließen, nicht anzurechnen bzw. außer Ansatz zu lassen (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 253/83, BFHE 154, 111, BStBl II 1988, 830; vom 22. Juli 1988 III R 175/86, BFHE 154, 115, BStBl II 1988, 939). Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie nicht zur Bestreitung des Unterhalts zur Verfügung stehen (vgl. § 32 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 EStG).

b) Im Streitfall ist der Ertragsanteil der Erwerbsunfähigkeitsrente zu den Einkünften und der Kapitalanteil zu den Bezügen zu rechnen, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1993 III R 74/92, BFH/NV 1994, 315), so daß sich nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrags von 200 DM und der Kostenpauschale von 360 DM der - vom FG berechnete - Betrag von 13 900,06 DM ergibt. Nicht als Bezug berücksichtigt werden kann dagegen das Pflegegeld, da dieses nicht zur Bestreitung des üblichen Unterhalts bestimmt ist.

Mit dem Betrag von 13 900,06 DM muß noch der behinderungsbedingte Mehrbedarf abgedeckt werden, der pauschal mit 7 200 DM anzusetzen ist. Der verbleibende Teil der Rente liegt so deutlich unter dem Grenzbetrag von 12 000 DM, daß wiederum die steuerrechtliche Behandlung der Sozialversicherungsbeiträge offenbleiben kann.

4. Diese Entscheidung gibt keinen Anlaß, sich mit dem Urteil

des Niedersächsischen FG vom 20. Juli 1999 (VII 471/98 Ki,
EFG 1999, 1137) auseinanderzusetzen. Im Streitfall kommt es nicht
darauf an, ob bei dem Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf
das "zu versteuernde Einkommen" abzustellen ist.