
Datum: 24.10.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: Einzelrichter
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2765/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1024.3K2765.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist die Berücksichtigungsfähigkeit des Pflegepauschbetrags gemäß § 33 b Abs. 6 EStG sowie die Höhe des steuerfrei zu belassenen Rentenanteils gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa EStG streitig.

2

Die Klägerin erzielt u.a. Einkünfte im Rahmen einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Im Jahre 2005 war der Jahresbetrag dieser Rente mit 7.059 € erfasst und der steuerfreie Teil mit 3.530 € (= 50 %) angesetzt worden.

3

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 erklärte die Klägerin einen Jahresbetrag aus dieser Rente in Höhe von 7.068 €.

4

Desweiteren machte sie den Pflegepauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG wegen der unentgeltlichen persönlichen Pflege einer ständig hilflosen Person geltend.

5

Auf Nachfrage des Beklagten erläuterte die Klägerin, dass sie ihre Schwiegermutter, Frau A, sowohl in deren als auch in ihrer eigenen Wohnung pflege. Die Pflege werde unentgeltlich durchgeführt und nur durch die Klägerin gewährleistet. Diesem Schreiben fügte die Klägerin den Schwerbehindertenausweis für ihre Schwiegermutter bei, wonach diese einen Grad der Behinderung von 90 % hat und das Merkzeichen „G“ zuerkannt erhalten hat.

6

Die Schwiegermutter ist unstreitig in Pflegestufe I in der gesetzlichen Pflegeversicherung eingestuft worden.

7

8

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 30.07.2012 berücksichtigte der Beklagte einen Jahresbetrag der Rente i.H.v. 7.068 € und setzte hiervon einen als steuerfrei anzusehenden Teil der Rente mit einem Betrag in Höhe von 3.395 € ab.

Der geltend gemachte Pflegepauschbetrag fand keine Berücksichtigung. 9

In den Erläuterungen zu diesem Bescheid führte der Beklagte aus, dass der Pflegepauschbetrag gemäß § 33 b Abs. 6 EStG nicht habe anerkannt werden können, da ausweislich des Schwerbehindertenausweises der gepflegten Person das Merkzeichen „H“ für Hilflosigkeit nicht zuerkannt worden sei. 10

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und machte dabei geltend, dass gemäß § 33 b Abs. 6 Satz 3 EStG hilflos im Sinne dieser Vorschrift sei, wer eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung seiner persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages nicht leisten könne und hierfür fremder Hilfe bedürfe. Diese Tatsache sei durch den Nachweis der Pflege im Rahmen der Pflegestufe I deutlich gemacht bzw. nachgewiesen worden. 11

Insbesondere sei für die Anerkennung des Pflegepauschbetrages gemäß § 33 b Abs. 6 EStG nicht der Nachweis gemäß § 65 Abs. 2 EStDV zu führen, also weder die Eintragung des Merkmals „H“ in einem Schwerbehindertenausweis noch die Einstufung in die Pflegestufe III der Pflegeversicherung erforderlich. Diese Nachweiserfordernisse würden sich allein auf den Behindertenpauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 EStG, jedoch nicht auf den Pflegepauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG beziehen. 12

Zudem sei der steuerfrei bleibende Anteil der Rente mit 3.395 € angesetzt worden. Der steuerfrei zu belassende Anteil der Rente betrage jedoch 3.530 € (50 % von 7.059 €). Der Betrag in Höhe von 3.530 € sei im Einkommensteuerbescheid 2005 ermittelt und damit auch für die Folgejahre verbindlich festgeschrieben worden. 13

Mit Einspruchsentscheidung vom 06.08.2013 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Pflegepauschbetrag nur gewährt werden könne, wenn der Steuerpflichtige die Pflegebedürftigkeit der zu pflegenden Person entsprechend den Vorgaben des § 65 Abs. 2 EStDV nachweise. Nach dieser Bestimmung habe der Steuerpflichtige das gesundheitliche Merkmal „hilflos“ durch einen Ausweis nach dem Schwerbehindertengesetz, der mit dem Merkzeichen „H“ gekennzeichnet sei oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde, der die entsprechenden Feststellungen enthalte, nachzuweisen. Dem Merkmal „H“ stehe die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach § 15 SGB XI, dem Bundessozialhilfegesetz oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich. Dies sei durch Vorlage der entsprechenden Bescheide nachzuweisen. 14

Darüber hinaus sei der steuerfreie Teil der Rente zutreffend mit 3.395 € angesetzt worden. Denn ausweislich der von der Deutschen Rentenversicherung Bund elektronisch übermittelten Daten habe die Rente im Streitjahr 2010 insgesamt 7.068,84 € betragen. Der Rentenanpassungsbetrag sei mit 278,04 € übermittelt worden. 15

Der Jahresbetrag der Rente könne sich aufgrund von individuellen Anpassungen verändern, z. B. durch die Einkommensanrechnung bei Witwenrenten. Erhöhe oder mindere sich die Rente z. B. wegen Anrechnung eigener Einkünfte, sei der steuerfreie Teil der Rente neu zu ermitteln. Dies ergebe sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa Satz 6 16

Ohne die Rentenanpassung in Höhe von 278,04 € habe die Jahresrente im Jahre 2010 6.790 € betragen, obwohl die Jahresrente im Jahre 2005 bereits mit 7.059 € anzusetzen gewesen sei. Dies lasse erkennen, dass es sich insoweit nicht um eine regelmäßige Anpassung des Jahresbetrags der Rente gehandelt habe. Die Rente sei vielmehr um 269 € gemindert worden. Im Verhältnis dieser Reduzierung ändere sich auch der steuerfreie Teil der Rente. 17

Somit sei im Jahre 2010 ohne die regelmäßige Anpassung von einer Jahresrente in Höhe von 6.790 € auszugehen. Der steuerfreie Teil dieser Jahresrente betrage mithin 3.395 €. 18

Im Rahmen der hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Vorschrift des § 33 b EStG enthalte in Abs. 6 Satz 3 eine Legaldefinition der Hilflosigkeit. Somit sei der Begriff der Hilflosigkeit für den Pflegepauschbetrag bereits im Gesetz, nämlich in § 33 b Abs. 6 Satz 3 EStG bestimmt. Danach sei eine Person hilflos, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe bedürfe. 19

Im Streitfall sei der Nachweis der Hilflosigkeit im Sinne der Legaldefinition des § 33 b Abs. 6 Satz 3 EStG mit der Einstufung der Pflegebedürftigkeit ihrer Schwiegermutter in die Pflegestufe I durch den medizinischen Dienst der Krankenkasse erbracht worden. Es bestehe daher keine Notwendigkeit über § 33 b Abs. 7 EStG i. V. m. § 65 EStDV den Begriff der Hilflosigkeit für den Pflegepauschbetrag erneut zu definieren und einen weiteren Nachweis zu verlangen. Die Definition des Begriffes der Hilflosigkeit und die Anforderungen an den Nachweis des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen für den Pflegepauschbetrag ergäben sich somit allein aus dem Gesetz und könnten nicht der Durchführungsverordnung entnommen werden. 20

Es stehe daher fest, dass der Begriff der Hilflosigkeit nicht das Vorliegen der Pflegestufe III voraussetze, sondern dass eine Hilflosigkeit auch bei Einstufung in die Pflegestufen I und II gegeben sei und mithin auch in diesen Fällen der Pflegepauschbetrag anzuerkennen sei. 21

Die Ermächtigung nach § 33 b Abs. 7 zum Erlass der Regelung des § 65 EStDV durch Rechtsverordnung sei seinerzeit allein für den Nachweis der Voraussetzungen des Behindertenpauschbetrages nach § 33 b Abs. 1 bis 3 EStG erlassen worden. 22

Deshalb trage auch die Regelung des § 65 EStDV bereits seit 1988/1989 die Überschrift „Nachweis der Behinderung“. Weiterhin regele die Vorschrift allein die Frage, wie der Nachweis einer Behinderung zu erbringen sei. Die Frage, wie der Nachweis der Voraussetzungen für die Gewährung des Pflegepauschbetrages im Sinne des § 33 b Abs. 6 EStG zu erbringen sei, werde in § 65 EStDV nicht erwähnt. Insbesondere sei § 65 EStDV weit vor Aufnahme des § 33 b Abs. 6 in das Einkommensteuergesetz erlassen worden und könne schon von daher keine Regelung für den Pflegepauschbetrag enthalten. 23

Die Gewährung des Pflegepauschbetrages nach § 33 b Abs. 6 EStG von den Nachweiserfordernissen des § 65 EStDV abhängig zu machen bedeute zugleich, gegen den Gesetzeszweck zu handeln. Denn dem Gesetzeszweck nach sollte durch die Gewährung des Pflegepauschbetrages gerade die häusliche Pflege aus sozial- und gesundheitspolitischen Gründen gefördert werden. Würde man nunmehr den Pflegepauschbetrag von der Zuordnung zur Pflegestufe III abhängig machen, würde man diese gesetzgeberische Intention unterlaufen. 24

Letztlich sei auch der vom Beklagten angesetzte steuerfreie Teil der Rente unzutreffend. Dieser sei im Jahre 2005 mit 3.530 € festgeschrieben worden und könne nicht nachträglich zu ihrem Nachteil geändert werden.

Die Klägerin hat im Termin zur mündlichen Verhandlung eine Aufstellung über den in den Jahren 2005 bis 2010 in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden steuerfrei belassenen Teil der Rente eingereicht. Hieraus ist ersichtlich, dass der steuerfrei belassene Teil nur im Jahre 2009 wie im Jahre 2005 mit 3.530 € angesetzt worden ist, hingegen in den Jahren 2006 mit 3.282 €, 2007 mit 3.363 und 2008 mit 3.388 € jeweils niedriger.

Die Klägerin beantragt,

den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass der steuerfreie Teil ihrer Renteneinkünfte mit 3.530 € angesetzt wird und des Weiteren der Pflegepauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG Berücksichtigung findet.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hat im Klageverfahren auf seine Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Der Senat hat am 11.09.2014 beschlossen, den Rechtsstreit dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung zu übertragen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nicht begründet.

Der Beklagte hat den steuerfreien Teil der Rentenbezüge der Klägerin zutreffend ermittelt und auch zu Recht die Gewährung des Pflegepauschbetrages gemäß § 33 b Abs. 6 EStG abgelehnt. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2010 ist daher rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

I. Die vom Beklagten vorgenommene Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente im Jahre 2010 mit 3.395 € ist zutreffend.

1. Gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa EStG gehören zu den sonstigen Einkünften auch Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen erbracht werden. Bemessungsgrundlage ist dabei der der Besteuerung unterliegende Anteil des Jahresbetrags der Rente.

Der der Besteuerung unterliegende Anteil ergibt sich aus dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Prozentsatz gemäß der Tabelle in Satz 3 des Doppelbuchstabes aa.

Gemäß Satz 4 dieser Vorschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente der steuerfreie Teil der Rente. Nach Satz 5 gilt dieser ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. Gemäß Satz 6 dieser Vorschrift ist abweichend hiervon der steuerfreie Teil der Rente bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen, indem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der

Rente steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. Nach Satz 7 dieser Vorschrift führen dabei regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrages der Rente nicht zu einer Neuberechnung der Rente und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht.

2. Unter solchen regelmäßigen Rentenanpassungen sind aber lediglich reguläre regelmäßige Rentenerhöhungen zu verstehen und nicht auf sonstigen Gründen beruhende Anpassungen des Rentenbetrages (vgl. BFH-Beschluss vom 6. März 2013 X B 113/11, BStBl. II 2013, 929). Um eine solche regelmäßige Rentenanpassung handelt es sich jedenfalls nicht bei Veränderungen der Rente aufgrund von Einkommensanrechnung oder durch den Wechsel von Teil- zu Vollrechten (vgl. Nacke in Blümich, EStG, Stand März 2014, § 22 Rn. 119; Killat-Risthaus in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Dezember 2012, § 22 Rn. 288/9). In diesen Fällen erscheint es vielmehr sachlich nicht gerechtfertigt, dauerhaft den einmal ermittelten steuerfrei bleibenden Teil der Rente bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Teils der Rente zugrunde zu legen. 40

Diese Betrachtungsweise wird im Übrigen auch durch die Entscheidung des FG Köln vom 23.10.2013 (4 K 2322/10, EFG 2014, 192) bestätigt, die ebenfalls unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks der Regelungen der Sätze 6 und 7 zu Doppelbuchstabe aa des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG zu dem Ergebnis kommt, dass keine Gründe dafür ersichtlich sind, die Anrechnung von Erwerbseinkommen und damit die Verminderung des Jahresbetrags der Rente genauso zu behandeln wie die regelmäßigen regulären Rentenerhöhungen und Rentenanpassungen. Denn andernfalls käme es 41

zu einer Erhöhung des steuerfreien Anteils der Rente, was der gesetzgeberischen Intention, die unterschiedliche steuerliche Belastung verschiedener Alterseinkünfte abzubauen, insbesondere die Besteuerung der Renten und Pensionen sukzessive einander anzugleichen, gerade widersprechen würde. Die Bedeutung dieser gesetzgeberischen Intention wird insbesondere auch daran deutlich, dass regelmäßige Rentenanpassungen in Gestalt von Rentenerhöhungen zu keiner entsprechenden Erhöhung des einmal festgelegten steuerfreien Anteils des Rentenjahresbetrags führen, sodass über die Jahre hinweg der steuerfreie Teil der Rente insgesamt sinkt. 42

Damit ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, dass die Jahresrente laut Rentenbezugsmitteilung i.H.v. 7.068 € um die unstreitig reguläre Rentenerhöhung i.H.v. 278 € zu vermindern ist. Die sich hieraus ergebende Zwischensumme i.H.v. 6.790 € stellt die Neuanpassung der Rente aufgrund der Anrechnung anderweitiger Einkommensanteile dar. Der hieraus errechnete hälftige steuerfreie Anteil beträgt 3.395 €. 43

II. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, den Pflegepauschbetrag gemäß § 33 b Abs. 6 EStG zu gewähren. 44

Die insoweit erforderlichen Nachweise über die Hilflosigkeit und damit Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter der Klägerin sind nicht erbracht worden. Weder ist ein Schwerbehindertenausweis mit dem Merkzeichen „H“ vorgelegt noch nachgewiesen worden, dass die Schwiegermutter in Pflegestufe III einzustufen ist. 45

1. Nach § 33 b Abs. 6 Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die ihm durch die Pflege einer Person erwachsen, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG einen Pauschbetrag i. H. v. 924 € im Kalenderjahr geltend machen, wenn er dafür keine Einnahmen erhält. Satz 3 der genannten Vorschrift enthält eine Legaldefinition der Hilflosigkeit. Danach ist eine Person hilflos i. S. d. Satzes 1, wenn sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden 46

Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf. Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den in Satz 3 genannten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muss, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist.

Der Pflegepauschbetrag kann nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige die Behinderung entsprechend den Vorgaben des § 65 Abs.2 EStDV belegt. Nach dieser Bestimmung hat der Steuerpflichtige das gesundheitliche Merkmal „hilflos“ durch einen Ausweis nach dem Schwerbehindertengesetz, der mit dem Merkzeichen „H“ gekennzeichnet ist oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde, der die entsprechenden Fragestellungen enthält, nachzuweisen. Dem Merkmal „H“ steht die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach § 15 SGB XI, dem Bundessozialhilfegesetz oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich. Dies ist durch Vorlage des entsprechenden Bescheides nachzuweisen.

47

§ 33 b EStG verwendet den Begriff der Hilflosigkeit an zwei Stellen, nämlich in Abs. 3 Satz 3 und in Abs. 6. Insoweit sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber für den Nachweis ein und derselben Behinderung unterschiedliche Maßstäbe aufstellen wollte. Hierfür geben weder der Wortlaut des § 33 b Abs. 7 EStG noch der des § 65 Abs. 2 EStDV einen Anhaltspunkt. Die Ermächtigung des § 33 b Abs. 7 steht am Ende der Vorschrift und schließt damit auch die Regelung für den Pflegepauschbetrag mit ein. Hätte der Gesetzgeber nur eine Regelung hinsichtlich des Nachweises der Voraussetzungen für die Gewährung der Pauschbeträge i. S. d. § 33 b Abs. 3 EStG treffen wollen, hätte es nahegelegen, die Ermächtigungsvorschrift im Anschluss daran einzufügen. Die Stellung des § 33 b Abs. 7 EStG am Schluss der gesamten Regelung spricht dafür, dass der Gesetzgeber eine Ermächtigung zur Regelung des Nachweises für alle Pauschbeträge i. S. d. § 33 b EStG treffen wollte.

48

Auch § 65 EStDV lässt keine Einschränkung erkennen. Vielmehr bezieht sich die Vorschrift - wie bereits aus der Überschrift erkennbar - insgesamt auf § 33 b EStG. Ebenso wenig beschränkt sich der Wortlaut des § 65 Abs. 2 EStDV auf den Nachweis der Hilflosigkeit nach § 33 b Abs. 3 Satz 3 EStG.

49

Das Ziel des Gesetzgebers in § 33 b Abs. 6 EStG, die häusliche Pflege zu stärken und die vielfältigen Belastungen, die die persönliche Pflege eines Schwerpflegebedürftigen mit sich bringt, im angemessenen Rahmen steuerlich anzuerkennen, erfordert keine von § 65 Abs.2 EStDV abweichende Erleichterung des Nachweises. Der Pflegeperson soll es im Hinblick auf die menschliche Belastung, die sie auf sich nimmt, erspart werden Aufzeichnungen zu führen und Belege vorzulegen (vgl. zu dieser gesetzgeberischen Zielsetzung BT-Drucks. 11/2157, S. 151/152). Dies erfordert aber keinen Verzicht auf den Nachweis, dass die Person hilflos i. S. d. § 33 b Abs. 6 EStG ist. Während es angesichts der Belastungen, die mit der Pflege einer Person einhergehen, und der geringen Höhe des Pflegepauschbetrages als unzumutbar erscheinen mag, Aufzeichnungen über relativ kleine Einzelbeträge zu führen und Belege zu sammeln, kann der Steuerpflichtige, der einen hilflosen Angehörigen pflegt, die Voraussetzungen der Hilflosigkeit ohne Schwierigkeit durch einen Bescheid des Versorgungsamtes oder der Pflegekasse nachweisen. Zudem ist davon auszugehen, dass in derartigen Fällen Leistungen nach dem Pflegeversicherungsgesetz beansprucht werden, so dass entsprechende Bescheide vorhanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 9/02, BStBl. II 2003, 476; bestätigt durch BFH-Beschluss vom 4. Mai 2004 III B 118/03, juris).

50

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin gelten die Nachweiserfordernisse des § 33 b Abs. 7 EStG i. V. m. § 65 EStDV daher auch für den Pflegepauschbetrag. Obwohl das Gesetz in § 33 b Abs. 6 Satz 3 EStG eine eigenständige Definition der Hilflosigkeit im Rahmen der Vorschrift über den Pflegepauschbetrag enthält, muss die Hilflosigkeit für die Gewährung des Pflegepauschbetrages jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 1995 nach dem Ausweis- bzw. Bescheinigungsverfahren gemäß § 65 EStDV nachgewiesen werden und zwar in der Regel durch Vorlage eines sogenannten Schwerbehindertenausweises mit dem Merkzeichen „H“ oder dem Nachweis der Pflegestufe III, § 65 Abs. 2 Satz 2 EStDV. Die Nachweiserfordernisse des § 65 Abs. 2 EStDV beziehen sich seit der Neufassung des § 33 b Abs. 3 und Abs. 6 durch das Pflegeversicherungsgesetz vom 26.05.1994 auch auf das Merkmal der Hilflosigkeit sowohl für den Behindertenpauschbetrag als auch für den Pflegepauschbetrag. Die Nachweiserfordernisse beziehen sich somit nunmehr - anders noch als nach der Fassung für das Jahr 1990 - auf das Merkmal der Hilflosigkeit sowohl in § 33 b Abs. 3 EStG für den Behindertenpauschbetrag als auch in Absatz 6 für den Pflegepauschbetrag (vgl. BFH-Beschluss vom 28. März 2001 III B 109/00, BFH/NV 2001, 1116). 51
3. Soweit die Klägerin demgegenüber eingewandt hat, mit einer solchen Auslegung des § 33 b Abs. 6 EStG würde der Gesetzeszweck verfehlt, nämlich den Pflegepauschbetrag auch denjenigen Steuerzahlern zu Gute kommen zu lassen, die Angehörige pflegen, die lediglich in den Pflegestufen I und II eingeordnet sind, so vermag dieser Einwand nicht durchzugreifen. 52
- Den gesetzgeberischen Motiven ist nichts darüber zu entnehmen, dass der Pflegepauschbetrag bereits dann zu gewähren ist, wenn ein Steuerpflichtiger Angehörige pflegt, denen lediglich die Pflegestufe I oder II zugeordnet worden ist, die mithin lediglich als erheblich oder schwerpflegebedürftig anzusehen sind, jedoch nicht als schwerstpflegebedürftig. 53
4. Auch der Auffassung der Klägerin, wonach sich aus dem Wortlaut des § 65 EStDV sowie aus den Regelungen des § 33 b Abs. 6 Satz 3 ausdrücklich ergebe, dass die speziellen Nachweiserfordernisse des § 65 Abs. 2 EStDV nur für den Behindertenpauschbetrag Geltung beanspruchten und nicht für den Pflegepauschbetrag, kann sich das Gericht nicht anschließen. 54
- Zwar ist es zutreffend, dass die Regelung des § 65 EStDV vor Einführung des Pflegepauschbetrages erlassen worden ist. Die wortgleiche Verwendung des Begriffs „hilflos“ sowohl in Abs. 3 als auch in Abs. 6 des § 33 b EStG spricht jedoch eindeutig dafür, dass diesem Begriff im Rahmen des Behinderten- und des Pflegepauschbetrages keine unterschiedliche inhaltliche Bedeutung zukommt und auch der Nachweis der „Hilflosigkeit“ identischen Anforderungen unterliegt. Damit ist davon auszugehen, dass sich nach der Einführung des Pflegepauschbetrages die Regelung des § 65 EStDV auch auf diesen Pauschbetrag bezieht. 55
- Soweit die Überschrift dieser Vorschrift nur vom Behindertenpauschbetrag spricht, so liegt darin nach Auffassung des Gerichts allenfalls ein unbeachtliches Redaktionsversehen. Entscheidend ist insoweit, dass die Vorschrift des § 65 EStDV ohne Einschränkungen die Nachweisanforderungen für das gesundheitliche Merkmal „hilflos“ bestimmt und dabei nicht zwischen dem Behinderten- und dem Pflegepauschbetrag unterscheidet. 56
5. Auch der Umstand, dass in § 33 b Abs. 6 Satz 3 EStG die Tatbestandsvoraussetzungen der Hilflosigkeit umschrieben werden, hat keine Bedeutung dafür, dass darüber hinaus der spezifische Nachweis dieser Hilflosigkeit durch das Merkzeichen „H“ im 57

Schwerbehindertenausweis oder durch die Feststellung der Pflegestufe III durch die Pflegeversicherung zu verlangen ist. Denn mit diesem Nachweiserfordernis soll sichergestellt werden, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für den Pflegepauschbetrag entsprechend der gesetzlichen Definition der Hilflosigkeit auch tatsächlich gegeben sind.

6. Letztlich sind auch keine Gründe dafür ersichtlich, warum für den Begriff der Hilflosigkeit im Bereich des Behindertenpauschbetrages und im Bereich des Pflegepauschbetrages unterschiedlichen Nachweisanforderungen bestehen sollen. Von daher entspricht es auch der herrschenden Meinung im Fachschrifttum, dass die Nachweiserfordernisse des § 65 EStDV spätestens mit Einführung der Pflegeversicherung ab dem Jahre 1995 auch für den Pflegepauschbetrag Geltung beanspruchen (vgl. Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand Mai 2012, § 33 b Rn. 186; Schüler-Täsch in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Juli 2013, § 33 b Rn. 110 und 116; Heger in Blümich, EStG, Stand August 2013, § 33 b Rn. 114; Görke in Frotscher, EStG, Stand April 2012, § 33 b Rn. 35).

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

59