

Anhang zu § 33 a:
Kommentierung des § 33 a EStG 1953
idF der Übergangsregelung des § 52
(Flüchtlingsfreibetrag)

§ 52 Abs. 23

idF des EStG 1987 v. 27. 2. 1987 (BGBl. I S. 657; BStBl. I S. 274)

(23) ¹§ 33 a Abs. 1 und § 41 Abs. 1 Nr. 5 sowie Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1953 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. September 1953 (BGBl. I S. 1355) gelten auch weiterhin mit der Maßgabe, daß

1. die Vorschriften bei einem Steuerpflichtigen jeweils nur für das Kalenderjahr, in dem bei ihm die Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags eingetreten sind, und für die beiden folgenden Kalenderjahre anzuwenden sind und

2. der Freibetrag

a) bei Steuerpflichtigen, bei denen § 32 a Abs. 5 oder 6 anzuwenden ist, 720 Deutsche Mark,

b) bei Steuerpflichtigen, die Kinder haben, 840 Deutsche Mark zuzüglich je 60 Deutsche Mark für das dritte und jedes weitere Kind und

c) bei anderen Steuerpflichtigen 540 Deutsche Mark

beträgt.

²Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen solche, für die er einen Kinderfreibetrag erhält. ³Für ein Kalenderjahr, für das der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung nach § 33 für Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung beantragt, wird ein Freibetrag nicht gewährt.

Die Kommentierung des § 52 Abs. 23 wurde von
Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am FG, Hannover, bearbeitet.
Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt **Raupach**

* Der Wortlaut von § 33 a Abs. 1 EStG 1953 ist in Anm. 11 (Abs. 1 Satz 1) und Anm. 18 (Abs. 1 Satz 2) abgedruckt, der Wortlaut von § 41 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 in Anm. 20.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 33a EStG 1953

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 33a EStG 1953	1	D. Verhältnis des § 33a EStG 1953 zu anderen Vorschriften . . .	5
B. Rechtsentwicklung des § 33a EStG 1953	2	E. Zurechnung des Freibetrags	6
C. Bedeutung des § 33a EStG 1953	3	F. Verfahrensfragen	8

Erläuterungen zu § 52 Abs. 23:
Weitergeltung von § 33a und § 41 EStG 1953
(Flüchtlingsfreibetrag)

	Anm.		Anm.
A. Gem. § 52 Abs. 23 weiter geltende Vorschriften		III. Weitergeltung des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1953 (Anwendung auf Ehegatten)	18
I. Überblick	10	IV. Weitergeltung des § 41 EStG 1953 (Freibetrag beim Lohnsteuerabzug)	20
II. Weitergeltung des § 33a Abs. 1 Satz 1 (sog. Flüchtlingsfreibetrag)		B. Weitergeltung des § 33a EStG 1953 nach Maßgabe des § 52 Abs. 23 EStG 1987	
1. Wortlaut und Bedeutung	11	I. Begünstigungszeitraum und Zeitpunkt des Abzugs (§ 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 1)	25
2. Begünstigter Personenkreis		II. Höhe des Freibetrags (§ 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 2)	27
a) Die in § 33a Abs. 1 EStG 1953 aufgezählten Personengruppen	12	III. Zu berücksichtigende Kinder (§ 52 Abs. 23 Satz 2)	
b) Ehegatten und Kinder als Begünstigte	13	1. Rechtslage bis VZ 1985	30
c) Nachweis der Zugehörigkeit zur begünstigten Personengruppe	14	2. Rechtslage ab VZ 1986	31
3. Antragserfordernis	15	IV. Verhältnis zu § 33 (das Wahlrecht nach § 52 Abs. 23 Satz 3)	34
4. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen (ab VZ 1975 vom Gesamtbetrag der Einkünfte)	16		

Allgemeine Erläuterungen zu § 33a EStG 1953

A. Überblick zu § 33a EStG 1953

1

§ 33a EStG 1953 galt unmittelbar bis zum 31. 12. 54 und wurde danach in § 52 als Übergangsregelung fortgeführt (zB § 52 Abs. 24 EStG 1986; jetzt Abs. 23 EStG 1987). Die Vorschrift gewährt dem dort bestimmten Personenkreis für den Verlust von Hausrat und Kleidung einen ursprünglich nach Steuerklassen und seit 1975 nach dem Familienstand gestaffelten Freibetrag für drei aufeinanderfolgende Veranlagungszeiträume (sog. Flüchtlingsfreibetrag).

B. Rechtsentwicklung des § 33a EStG 1953

2

Vor dem 21. 6. 48 bestanden in den einzelnen Ländern zur steuerlichen Abgeltung privater Kriegsschäden und entsprechender Verluste der Flüchtlinge unterschiedliche Regelungen. Danach wurden die Wiederbeschaffungskosten für Hausrat und Kleidung zT durch Einzelerlasse der Finanzminister in bestimmten Rahmen als agB anerkannt (s. auch Abschn. 151 EStR 1946).

EStG 1949: Vorläufer des § 33a EStG 1953 war § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. f EStG 1949, wonach Aufwendungen der durch Kriegseinwirkung Geschädigten, der politisch Verfolgten, der Flüchtlinge und Vertriebenen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung im Rahmen bestimmter Höchstbeträge als Sonderausgaben abgezogen werden konnten.

ESt- u. KSt-ÄndG v. 29. 4. 50 (BGBl. I S. 95): Anstelle des Sonderausgabenabzugs wurde für derartige Aufwendungen die Möglichkeit einer Berücksichtigung als agB nach § 33 Abs. 2 und § 33a neu eingeführt. Zu den gesetzgeberischen Erwägungen für diese Änderung s. BTDrucks. I/317 u. BFH IV 376/51 S. v. 16. 10. 52, BStBl. S. 298.

Durch § 33 Abs. 2 EStG 1950–1953 wurden (tatsächlich geleistete) Aufwendungen zur Wiederbeschaffung notwendiger Hausrats und notwendiger Kleidung derjenigen Steuerpflichtigen berücksichtigt, die nicht von § 33a EStG 1950–1953 erfaßt wurden; der Abzug war auf die Höhe des Freibetrags nach § 33a beschränkt (s. dazu § 33 Anm. 2). Demgegenüber sah § 33a Abs. 1 EStG 1950–1953 für Vertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge, politisch Verfolgte, Spätheimkehrer und Totalgeschädigte ohne Rücksicht auf tatsächliche Wiederbeschaffung feste, vom Einkommen abzusetzende Freibeträge vor, während Abs. 2 die wahlweise Inanspruchnahme des § 33 ausschloß. Die Vorschrift galt bis zum 31. 12. 54 (Art. 1 Nr. 13 StÄndG v. 24. 6. 53, BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192). S. auch § 33a Anm. 2. **StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Seit 1955 gilt die Vorschrift für den dort genannten Personenkreis als Übergangsregelung fort, wobei jedoch die Vergünstigung auf drei Jahresfreibeträge begrenzt wurde. Erstmals gem. § 52 Abs. 12 EStG 1955:

Die Vorschriften des § 33a Absatz 1 und 2 und des § 41 Absatz 1 Ziffer 5 des Einkommensteuergesetzes 1953 gelten auch weiterhin mit der Maßgabe, daß sie bei einem Steuerpflichtigen jeweils nur für das Kalenderjahr, in dem bei ihm die Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags nach diesen Vorschriften eingetreten sind, und für die beiden folgenden Kalenderjahre anzuwenden sind.

StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Der Vorschrift (jetzt § 52 Abs. 13) wurde ein neuer Satz 2 angefügt. Danach steht dem Stpfl. ab 1965 ein Wahlrecht zu, für jedes der drei Jahre den Freibetrag oder den Abzug der Auf-

Anh. § 33a Anm. 2–3 § 33a EStG 1953 (sog. Flüchtlingsfreibetrag)

wendungen nach § 33 in Anspruch zu nehmen (dazu im einzelnen Anm. 34). Die Verweisung auf § 33a Abs. 2 EStG 1953, der die wahlweise Inanspruchnahme des § 33 ausgeschlossen hatte, entfiel.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Der nach Steuerklassen eingeteilte Freibetrag (s. Anm. 11) wurde nach dem Familienstand gestaffelt. Die Vorschrift (§ 52 Abs. 21) lautete danach wie folgt:

§ 33a Abs. 1 und § 41 Abs. 1 Ziff. 5 sowie Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1953 (Bundesgesetzbl. I S. 1355) gelten auch weiterhin mit der Maßgabe, daß

- 1. die Vorschriften bei einem Steuerpflichtigen jeweils nur für das Kalenderjahr, in dem bei ihm die Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags eingetreten sind, und für die beiden folgenden Kalenderjahre anzuwenden sind und*
- 2. der Freibetrag*
 - a) bei Steuerpflichtigen, bei denen § 32a Abs. 5 oder 6 anzuwenden ist oder denen der Freibetrag nach § 32 Abs. 3 Ziff. 1 zusteht,
720 Deutsche Mark,*
 - b) bei Steuerpflichtigen, die Kinder haben,
840 Deutsche Mark zuzüglich je 60 Deutsche Mark für das dritte und jedes weitere Kind und*
 - c) bei anderen Steuerpflichtigen
540 Deutsche Mark
beträgt.*

Satz 2 entsprach Satz 3 idF des EStG 1986.

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Die in § 52 Abs. 23 Nr. 2a EStG 1979 enthaltene Verweisung auf § 32 Abs. 3 Nr. 1 aF wurde gestrichen, weil der altersbedingte Freibetrag selbst entfiel. Alleinstehende über 49 Jahre, die in den VZ 1975 bis 1981 einen Flüchtlingsfreibetrag von 720 DM beanspruchen konnten, fallen daher ab 1982 unter die „anderen Stpfl.“ iSd. § 52 Abs. 23 Nr. 2c EStG 1981, so daß sich der Freibetrag für sie auf 540 DM verringert (s. auch Anm. 27).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Nach dem neu eingefügten Satz 2 zählen als Kinder des Stpfl. „solche, für die er einen Kinderfreibetrag erhält“. Der bisherige Satz 2 wurde zu Satz 3.

3

C. Bedeutung des § 33a EStG 1953

Die Steuervergünstigung des § 33a EStG 1953 ist ein Relikt der Nachkriegszeit, in der sie eine gewisse Breitenwirkung hatte. Gleichwohl erfährt der Kreis der Begünstigten noch immer beachtliche Zugänge, denn zu den Vertriebenen im Sinne des § 1 BVertriebG gehören auch die als deutsche Volkszugehörige aus Polen und anderen Ostblockstaaten einreisenden Aussiedler; schließlich kommen die immer wieder aus der DDR flüchtenden Personen für eine Anerkennung als „Sowjetzonenflüchtlinge“ im Sinne des § 3 BVertriebG in Betracht. Für „Spätheimkehrer“ und „Totalgeschädigte“ dürfte die Vorschrift indessen kaum noch von Bedeutung sein.

Finanzwissenschaftlich und steuersystematisch kommt der Vorschrift die gleiche Bedeutung zu wie § 33 (s. § 33 Anm. 6 bis 9). Die Anwendung der Gegenwertlehre ist ausgeschlossen (s. § 33 Anm. 39); obgleich § 33a EStG 1953 keine Aufwendungen voraussetzt, kann man nach der Lebenserfahrung davon ausgehen, daß den begünstigten Personen entsprechende Kosten bei Wiederbeschaffung ihres Hausrates und ihrer Kleidung entstehen. Wenn unter Gewährung eines Freibetrags auf den Einzelnachweis verzichtet wird, so wird darüber hinaus ein Vereinfachungszweck verfolgt (s. BTDrucks. I/317), der rechtsstaatlich unbe-

denklich ist, solange der Stpfl. die Möglichkeit hat, wahlweise seine tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 abzusetzen (§ 52 Abs. 23 Satz 3; s. dazu Anm. 34).

Zur Rechtslage vor 1965, bei der § 33a EStG 1953 eine abschließende Regelung darstellte, bestanden für den BFH allerdings auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, daß die Geltendmachung des Freibetrags auf drei Jahre begrenzt und eine Anwendung des § 33 ausgeschlossen war (VI 203/58 U v. 1. 4. 60, BStBl. S. 250).

Sozialpolitisch hat die Vorschrift gewissermaßen Subventionscharakter, da sie die Wiedereingliederung von Vertriebenen, Flüchtlingen und Verfolgten bezweckt. Insoweit ist § 33a EStG 1953 im Zusammenhang mit einigen anderen, im Bereich der Einkommenserzielung ansetzenden Vorschriften zu sehen, die zT denselben Personenkreis begünstigen: so die Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude nach § 7 e und die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 a. Angesichts des im Vergleich zu § 7 e Abs. 3 u. § 10 a Abs. 4 relativ kurzen und alsbald nach Ankunft im Geltungsbereich des EStG beginnenden Begünstigungszeitraums wird das sozialpolitische Anliegen nur unvollkommen zu verwirklichen sein, weil in den erfahrungsgemäß einkommensschwachen Anfangsjahren die Steuerermäßigung tarifbedingt in aller Regel nur gering sein dürfte (s. dazu BFH VI R 133/75 v. 23. 7. 76, BStBl. 1977 S. 3, betr. einen Studenten, bei dem der Freibetrag nur teilweise oder gar nicht zu einer Steuererminderung geführt hatte). Eine direkte Subvention jedenfalls würde die gesetzgeberischen Ziele vollkommener verwirklichen.

Einstweilen frei.

4

D. Verhältnis des § 33a EStG 1953 zu anderen Vorschriften

5

EStG: Von Bedeutung ist vor allem das Verhältnis zu § 33, wenn der dem begünstigten Personenkreis angehörende Stpfl. seine Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung nach § 33 EStG geltend macht.

► *Verhältnis zu § 33 während des Begünstigungszeitraums:* § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1953 räumt ein Wahlrecht ein (s. Anm. 34).

► *Verhältnis zu § 33 außerhalb des Begünstigungszeitraums:* Außerhalb des dreijährigen Begünstigungszeitraums kommt § 33a EStG 1953 keine Abgeltungswirkung zu. Ein Stpfl., der in vorangegangenen Jahren bereits die Freibetragsregelung in Anspruch genommen hat, kann daher Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung in einem späteren VZ grundsätzlich als agB absetzen (BFH VI 90/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 488; Nds. FG v. 18. 11. 68, EFG 1969 S. 181, rkr.). In derartigen Fällen besteht jedoch eine gewisse Vermutung dafür, daß es sich nicht mehr um Wiederbeschaffung, sondern um Ergänzungsbeschaffung handelt (BFH VI 90/60 S aaO); uU könnte auch die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach § 33 Abs. 2 Satz 1 in Frage stehen.

Zur Abgrenzung von Wiederbeschaffung und Ergänzungsanschaffung s. § 33 Anm. 75. Zu kreditfinanzierten Wiederbeschaffungsaufwendungen s. Anm. 34.

BVertriebG (idF v. 3. 9. 71, BGBl. I S. 1565): Sowohl das Gesetz als auch die dazu ergangenen Verwaltungsanordnungen verweisen zT auf Bestimmungen des BVertriebG (auszugsweise abgedruckt bei § 7 e Anm. 14). Wer im einzelnen zum begünstigten Personenkreis gehört, ergibt sich daher aus §§ 1–4 BVertriebG, aber auch aus dem *Heimkehrergesetz* (s. dazu Anm. 12). Darüber hinaus fordert die FinVerw. unter Bezugnahme auf das BVertriebG Nachweise (s. dazu Anm. 14).

6

E. Zurechnung des Freibetrags

Abzugsberechtigt ist der zum begünstigten Personenkreis zählende Stpfl. (s. Anm. 12) und der Stpfl., dessen Ehegatte zum begünstigten Personenkreis gehört (s. Anm. 18). Zum begünstigten Personenkreis rechnen auch Kinder, die im Zeitpunkt der Flucht oder Vertreibung weder einen eigenen Hausstand noch eigene Einkünfte hatten (s. Anm. 13), aber schon geboren waren.

Abzugsberechtigung im Erbfall: Der Anspruch auf den Freibetrag nach § 33a EStG 1951 (und 1953) ist höchstpersönlich und geht nicht auf den Erben über (BFH VI 157/55 v. 19. 12. 56, StRK EStG [bis 1974] § 33a R. 21).

7 Einstweilen frei.

8

F. Verfahrensfragen

Antrag: Die Inanspruchnahme des Freibetrags setzt einen Antrag voraus (s. Anm. 15 und § 33 Anm. 53).

Nachweis: Die Zugehörigkeit zu dem begünstigten Personenkreis (s. Anm. 12) ist durch Vorlage amtlicher Bescheinigungen nachzuweisen (s. Anm. 14).

Wahlrecht im Verhältnis zu § 33 (s. Anm. 34).

Lohnsteuerverfahren: Gem. § 52 Abs. 23 kann nach § 41 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 der Freibetrag beim LStAbzug berücksichtigt werden (s. Anm. 20).

9 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu § 52 Abs. 23:
Weitergeltung von § 33a und § 41 EStG 1953
(Flüchtlingsfreibetrag)**

Schrifttum: *Glögler*, B 1955 S. 86; *Görbing*, Inf. A 1955 S. 70; *Oswald*, BStA 1955 S. 117; *Landsmann/Lagemann*, FR 1965 S. 54; *Munzel*, DStR 1972 S. 741; *Lehmann*, BB 1975 S. 1331; *Oswald*, AnwBl. 1975 S. 8; *Altendorf*, BB 1976 S. 120; *Horlemann*, BB 1983 S. 1139. S. auch das Schrifttum zu § 33 Anm. 74–78.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 193 EStR 1984; Abschn. 112 LStR 1987; OFD Düss. v. 5. 9. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 89 betr. Asylberechtigte und Kontingentflüchtlinge.

A. Gem. § 52 Abs. 23 weiter geltende Vorschriften

I. Überblick

10

Nach § 52 Abs. 23 ist der sog. Flüchtlingsfreibetrag des § 33a EStG 1953 weiter anzuwenden, und zwar nach dem ebenfalls weiter geltenden § 41 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 auch im Lohnsteuerverfahren (s. Anm. 20). Die Weiteranwendung erfolgt nach „Maßgabe“ des § 52 Abs. 23.

§ 33a EStG 1953 gilt danach weiter hinsichtlich

▶ *der Tatbestandsvoraussetzungen*

- *Zugehörigkeit zur begünstigten Personengruppe* (s. Anm. 12–14; bei Ehegatten genügt es, wenn die Voraussetzungen bei einem der Ehegatten vorliegen; § 33a Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 18);
- *Antragserfordernis* (s. Anm. 15)

▶ *und der Rechtsfolge:* Abzug eines Freibetrags vom Einkommen (ab VZ 1975 vom Gesamtbetrag der Einkünfte; s. Anm. 16).

Nach § 52 Abs. 23 richten sich:

- Der Begünstigungszeitraum (Satz 1 Nr. 1: Drei Jahre einschließlich des Jahres, in dem die Voraussetzungen eintreten; s. Anm. 25);
- die Höhe des Freibetrags (Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 27),
- der Kindbegriff (für Stpfl. mit Kindern; Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 30, 31),
- das Verhältnis zu § 33 (Satz 3: Wahlrecht; s. Anm. 34).

**II. Weitergeltung des § 33a Abs. 1 Satz 1
(sog. Flüchtlingsfreibetrag)**

1. Wortlaut und Bedeutung

11

**§ 33a EStG 1953
Freibeträge für besondere Fälle**

(1) Bei Vertriebenen, Heimatvertriebenen (Sowjetzonenflüchtlingen und diesen gleichgestellten Personen (§§ 1 bis 4 des Bundesvertriebenengesetzes vom 19. Mai 1953 – Bundesgesetzbl. I S. 201 –) sowie bei politisch Verfolgten, Personen, die nach dem 30. September 1948 aus Kriegsgefangenschaft heimgekehrt sind (Spätheimkehrer), und bei Personen, die den Hausrat und die Kleidung infolge Kriegseinwirkung verloren haben (Totalschaden) und dafür höchstens eine Entschädi-

Anh. § 33a Anm. 11–12 § 33a EStG 1953 (sog. Flüchtlingsfreibetrag)

gung von 50 vom Hundert dieses Kriegsschadens erhalten haben, wird auf Antrag ein Freibetrag in der folgenden Höhe vom Einkommen abgezogen:

540 Deutsche Mark bei Personen der Steuerklasse I,

720 Deutsche Mark bei Personen der Steuerklasse II,

840 Deutsche Mark bei Personen der Steuerklasse III;

der Betrag von 840 Deutsche Mark erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind, für das dem Steuerpflichtigen Kinderermäßigung zusteht oder gewährt wird, um je 60 Deutsche Mark.

§ 33a EStG 1953 gilt im wesentlichen nur noch hinsichtlich des begünstigten Personenkreises (s. Anm. 12–14, 18) und des Antragserfordernisses (s. Anm. 15) weiter. Begünstigungszeitraum (s. Anm. 25), Freibetragsstaffelung (s. Anm. 27), Kindbegriff (s. Anm. 30, 31) und Verhältnis zu § 33 (s. Anm. 34) sind in § 52 Abs. 23 abweichend geregelt.

2. Begünstigter Personenkreis

12 a) Die in § 33a Abs. 1 EStG 1953 aufgezählten Personengruppen

Abs. 1 Satz 1 führt die begünstigten Personen auf. Gehört ein Stpfl. mehreren der in § 33a EStG 1953 begünstigten Personengruppen an (zB als Sowjetzonenflüchtling und Spätheimkehrer), so kann er den Freibetrag jährlich nur einmal abziehen (BFH IV 256/52 U v. 27. 11. 52, BStBl. 1953 S. 19).

Vertriebene, Heimatvertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge und diesen gleichgestellte Personen, zu deren näherer Bestimmung das Gesetz auf die §§ 1–4 BVertriebG (idF v. 3. 9. 71, BGBl. I S. 1565) verweist (auszugsweise abgedruckt bei § 7e Anm. 14). Nach § 15 Abs. 1 und 2 BVertriebG erhalten die genannten Personen zum Nachweis ihrer Vertriebenen- oder Flüchtlingeigenschaft Ausweise mit den Bezeichnungen A, B und C. Zur Bedeutung dieser Ausweise für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung s. Anm. 14.

Ausweise erhalten auch Vertriebene und Sowjetzonenflüchtlinge, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen nach §§ 9–12 BVertriebG nicht erfüllen (zB Personen ohne ständigen Aufenthalt im Geltungsbereich des GG oder in Westberlin, bei Erwerb einer fremden Staatsangehörigkeit und bei Verstößen gegen die Grundsätze der Menschlichkeit oder Rechtsstaatlichkeit während der Herrschaft des Nationalsozialismus). Solche Ausweise werden jedoch besonders gekennzeichnet. Diese Personen können die Freibetragsregelungen nicht beanspruchen. Sie sind auf die Inanspruchnahme des § 33 mit seinen engeren Voraussetzungen (Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach) und der zumutbaren Belastung beschränkt (aA FG Bremen v. 8. 11. 60, EFG 1961 S. 221, rkr., betr. allerdings den Zeitraum vor Einführung des Wahlrechts in § 52 Abs. 23 Satz 3).

Politisch Verfolgte: Der Begriff des „politisch Verfolgten“ ist im Hinblick auf den einheitlichen Gesetzeszweck uE mit dem Begriff des Verfolgten in § 7e Abs. 1 Nr. 2 und § 10a Abs. 1 Nr. 2 gleichzusetzen. Er wurde in § 13 Abs. 3 EStDV 1971 (in EStDV 1974 gestrichen) im einzelnen umschrieben (im Wortlaut abgedruckt bei § 7e Anm. 15); auch nach § 83 EStDV 1971 war § 13 Abs. 3 EStDV 1971 entsprechend anzuwenden.

„Politisch Verfolgte“ iSd § 33a EStG 1953 sind danach die während der Zeit des Nationalsozialismus verfolgten Personen. Andere politisch Verfolgte (Asylberechtigte und sog. Kontingentflüchtlinge) können den Flüchtlingsfreibetrag daher nicht beanspruchen.

§ 33a EStG 1953 (sog. Flüchtlingsfreibetrag) Anm. 12–14 **Anh. § 33a**

GIA Nds. FG v. 20. 9. 85, EFG 1986 S. 125, rkr., betr. „boat-people“ aus Vietnam; glA OFD Düss. v. 5. 9. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 89; *Horlemann*, BB 1983 S. 1139.

Spätheimkehrer: Als solche bezeichnet das Gesetz „Personen“, die nach dem 30. 9. 48 aus Kriegsgefangenschaft heimgekehrt sind“ und deren Rechtsverhältnisse durch das Gesetz über Hilfsmaßnahmen für Heimkehrer (Heimkehrergesetz) idF v. 30. 5. 69, BGBl. I S. 451, geregelt sind (s. auch Abschn. 193 Abs. 1 Satz 1 EStR 1984; Abschn. 112 Abs. 1 Satz 1 LStR 1987).

Totalgeschädigte: Das Gesetz umschreibt diesen Kreis der Begünstigten als „Personen, die den Hausrat und Kleidung infolge Kriegseinwirkung verloren haben“ und gewährt den Freibetrag auch dann noch, wenn der Geschädigte für den Totalschaden höchstens eine Entschädigung von 50 vH des Kriegsschadens erhalten hat (s. auch Anm. 16).

b) Ehegatten und Kinder als Begünstigte

13

Ehegatten als Begünstigte: Nach § 33 Abs. 1 Satz 2 EStG 1953 genügt es, wenn ein Ehegatte zum begünstigten Personenkreis gehört (s. Anm. 18).

Kinder als Begünstigte: Zum begünstigten Personenkreis gehören auch Kinder, die im Zeitpunkt der Flucht oder Vertreibung weder einen eigenen Hausstand noch eigene Einkünfte hatten. Das ist eine Folge der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Anknüpfung an den Flüchtlings- bzw. Vertriebenenstatus nach §§ 1–4 BVertriebG (BFH VI R 110/68 v. 6. 5. 69, BStBl. S. 621, u. VI R 133/75 v. 23. 7. 76, BStBl. 1977 S. 3). Dies gilt indessen nicht für diejenigen Kinder, die erst nach der Flucht oder Vertreibung ihrer Eltern geboren wurden und die nach § 7 BVertriebG die Eigenschaft als Sowjetzonenflüchtling oder Vertriebener des Sorgeberechtigten bzw. vertretungsbefugten Elternteils erwerben; dieser abgeleitete Status berechtigt nicht zur Inanspruchnahme des Freibetrags, weil § 33a EStG 1953 keine entsprechende Verweisung nach § 7 BVertriebG enthält (BFH VI R 161/75 v. 25. 6. 76, BStBl. S. 619; glA FG Düss. v. 19. 2. 75, EFG S. 363, rkr.).

Zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Freibetrags in derartigen Fällen s. Anm. 25 und zur Möglichkeit der Inanspruchnahme des Wahlrechts gemäß § 52 Abs. 23 und Abschn. 189 Abs. 4 EStR 1984 s. Anm. 34; zur Abzugsberechtigung im Erbfall s. Anm. 6 aE.

c) Nachweis der Zugehörigkeit zur begünstigten Personengruppe

14

Als Nachweis der Zugehörigkeit zu dem begünstigten Personenkreis fordert die FinVerw die Vorlage amtlicher Bescheinigungen (Abschn. 193 Abs. 4 EStR 1984; Abschn. 112 Abs. 4 LStR 1987). So ist die Eigenschaft als Vertriebener oder Heimatvertriebener (§§ 1 und 2 BVertriebG) und die Eigenschaft als Sowjetzonenflüchtling oder diesem gleichgestellte Person (§§ 3 und 4 BVertriebG) durch die auf Grund des § 15 BVertriebG ausgegebenen Ausweise A, B oder C nachzuweisen, während der Nachweis der Eigenschaft als politisch Verfolgter durch Vorlage eines Bescheids oder einer sonstigen Mitteilung der zuständigen Entschädigungsbehörde zu führen ist.

Als Nachweis für die Annahme eines Totalschadens wurden die Bescheinigungen der Kriegsschadensämter, der Auffangsammlstellen, der Notdienststellen, der Bezirkswohlfahrtsämter, der Wirtschaftsämter usw. als ausreichend angesehen, während der Nachweis des Umfangs der Entschädigung durch Bescheinigung der Entschädigungsbehörde geführt werden konnte.

Nach § 15 Abs. 5 BVertriebG ist die Entscheidung über die Ausstellung des Flüchtlingsausweises zwar für alle Behörden verbindlich, „die für die Gewährung von Rechten und Vergünstigungen als Vertriebener oder Sowjetzonenflüchtling

Anh. § 33a Anm. 14–16 § 33a EStG 1953 (sog. Flüchtlingsfreibetrag)

nach diesem oder einem anderen Gesetz zuständig sind“; daraus folgt jedoch weder, daß die geforderten Ausweise und Bescheinigungen erst die Zugehörigkeit zu dem begünstigten Personenkreis begründen, noch daß sie etwa gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerermäßigung wären.

GIA BFH VI R 113/71 v. 3. 5. 74, BStBl. S. 543; ähnlich bereits BFH VI 213/60 U v. 13. 4. 62, BStBl. S. 257. S. auch FG Bremen v. 8. 11. 60, EFG 1961 S. 221 rkr., wonach der Stpfl. nicht § 33, sondern nur den Freibetrag in Anspruch nehmen konnte, obwohl der Ausweis A den Vermerk trug, daß der Inhaber von Rechten und Vergünstigungen ausgeschlossen sei (s. dazu Anm. 12).

Die FinVerw. kann und hat vielmehr selbständig die Vertriebeneneigenschaft zu prüfen, solange die nach §§ 15, 16 BVertriebG zuständige Behörde noch nicht tätig geworden ist (s. dazu BVerwG III C 150.57 v. 28. 11. 57, NJW 1958 S. 804). Wenn daher BFH VI R 113/71 aaO die Nachweisregelungen der FinVerw. angesichts des Massenverfahrens für sinnvoll und zweckmäßig hält, ist damit ein anderweitig geführter Nachweis nicht ausgeschlossen (s. dazu auch § 33 Anm. 26).

15 3. Antragserfordernis

Der Freibetrag wird nach Abs. 1 Satz 1 nur auf Antrag abgezogen. Mit dem Antrag, der üblicherweise mit der Einkommensteuererklärung gestellt wird, übt der Stpfl. zugleich das *Wahlrecht* zwischen Inanspruchnahme des Freibetrags und Berücksichtigung der tatsächlichen, um die zumutbare Belastung geminderten Aufwendungen aus (s. dazu Anm. 34). Zum Antragserfordernis im übrigen s. § 33 Anm. 53.

16 4. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen, ab VZ 1975 vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Abzug vom Einkommen oder Gesamtbetrag der Einkünfte (?): Der Freibetrag wird nach Abs. 1 Satz 1 vom Einkommen abgezogen. Dies entsprach der für § 33 bis zum 31. 12. 74 geltenden Rechtslage (s. § 33 Anm. 2). Seither werden außergewöhnliche Belastungen als Folge des durch das EStRG v. 5. 8. 74 geänderten Einkommensbegriffs vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Eine entsprechende Anpassung, die in § 52 Abs. 23 hätte erfolgen müssen, ist für § 33a EStG 1953 unterblieben. Gleichwohl ist die FinVerw. der Auffassung, der Freibetrag sei vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.

Abschn. 193 Abs. 2 Satz 1 und Abschn. 3 Abs. 1 Zeile 15 EStR 1984; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a EStG 1953 Anm. 4.

Stellungnahme: Für die Auffassung der FinVerw. spricht vor allem § 2 Abs. 4, wonach das Einkommen als der um die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen geminderte Gesamtbetrag der Einkünfte definiert wird; zu den agB in diesem Sinne zählt aber auch der Freibetrag nach § 33a EStG 1953. Obwohl daher systematisch folgerichtig, handelt es sich uE um eine Praxis gegen den Wortlaut des § 33a EStG 1953, die nur zu rechtfertigen ist, weil sie in den weitaus meisten Fällen kaum zu anderen Ergebnissen führen dürfte. Für die Zukunft jedoch ist eine Gesetzesänderung erforderlich, nach der § 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 2 EStG 1987 etwa wie folgt lauten müßte: „2. der Freibetrag . . . beträgt und vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen ist“.

Staffelung der Freibeträge: Die in § 33a EStG 1953 enthaltene Staffelung der Freibeträge nach Steuerklassen ist durch § 52 Abs. 23 Nr. 2 überholt (s. Anm. 27). Sie ist nicht mit der in Abschn. 112 Abs. 1 Satz 5 LStR 1987 enthaltenen Steuer-

andere Ehegatte bereits den Freibetrag beantragt hat (s. dazu § 33 Anm. 21). Die Voraussetzungen der Ehegattenbesteuerung müssen im Zeitpunkt der Geltendmachung vorliegen, nicht jedoch bei Tatbestandsverwirklichung.

Keine Anwendung bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung: Der Satz 2 zugrunde liegende Einheitsgedanke bei Aufwendungen von Ehegatten findet dann keine Anwendung, wenn die Ehegatten die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung beantragen (§ 26 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbs. und Abs. 2 Satz 2) und dann für dieses VZ so behandelt werden, als ob sie unverheiratet wären (§ 26 c Abs. 1 Satz 1). Gehören beide Ehegatten zum Kreis der Begünstigten, so kann sich die ab VZ 1986 wieder eingeführte Veranlagung nach § 26 c gegenüber der getrennten Veranlagung und Zusammenveranlagung als vorteilhafter erweisen, weil der Flüchtlingsfreibetrag in diesem Fall jedem Ehegatten zu gewähren ist (vgl. Abschn. 196 Abs. 4 Satz 3 EStR 1972 betr. § 26 c aF).

Zur Höhe des Freibetrags bei Ehegatten s. Anm. 27.

19 Einstweilen frei.

20 IV. Weitergeltung des § 41 EStG 1953 (Freibetrag beim Lohnsteuerabzug)

§ 41 EStG 1953

(1) Auf Antrag des Arbeitnehmers werden für die Berechnung der Lohnsteuer die folgenden Beträge vom Arbeitslohn abgezogen:

1. ...
2. ...
3. ...
4. ...
5. die nach § 33a abzugsfähigen Beträge.

(2) Das Finanzamt hat die nach Absatz 1 vom Arbeitslohn abzuziehenden Beträge auf der Lohnsteuerkarte (§ 42) einzutragen ...

Eintragung und Antragsgrenze: Auf Grund der in § 52 Abs. 23 EStG 1987 enthaltenen Verweisung auf § 41 Abs. 1 Nr. 5 u. Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 können auch die Freibeträge nach § 33a EStG 1953 beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden und sind auf Antrag in die Lohnsteuerkarte einzutragen. Dabei findet die Antragsgrenze von 1 800 DM auf den Freibetrag nach § 33a EStG 1953 iVm. § 52 Abs. 23 EStG 1987 keine Anwendung (glA Abschn. 78 Abs. 4 LStR 1987); soweit in § 39a Abs. 2 Satz 4 auch § 33a erwähnt ist, handelt es sich allein um die derzeit geltende Regelung.

Höhe des Freibetrags: Im Lohnsteuerermäßigungsverfahren richtet sich die Höhe des jährlich einzutragenden Freibetrags nach der jeweiligen Steuerklasse, die für das Jahr, für das die Steuerermäßigung gewährt wird, maßgebend ist. Das ist im Falle der Änderung der Steuerklasse, aber auch für den Fall der Eheschließung die für den Stpfl. jeweils günstigere Steuerklasse (Abschn. 112 Abs. 2 LStR 1987).

Nach Abschn. 112 Abs. 1 Satz 5 LStR 1987 beträgt der Freibetrag:

720 Deutsche Mark

bei Steuerpflichtigen, bei denen § 32a Abs. 5 oder 6 EStG anzuwenden ist (Steuerklassen III oder IV ohne Kinder)

840 Deutsche Mark
bei Steuerpflichtigen, die Kinder haben, zuzüglich je 60 Deutsche Mark für das dritte und jedes weitere Kind, für das ein Kinderfreibetrag gewährt wird (Steuerklassen I, II, III und IV mit Kindern)
und

540 Deutsche Mark
bei anderen Steuerpflichtigen (Steuerklasse I ohne Kinder).

Für die von dieser Regelung nicht erfaßten Steuerklassen V und VI bestimmte Abschn. 112 Abs. 2 Satz 1 und 2 LStR 1984 (in den LStR 1987 gestrichen), daß sich die Höhe des Freibetrags bei Steuerklasse V nach der Steuerklasse und Kinderzahl richtet, die auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten eingetragen sind, während bei Steuerklasse VI die Eintragungen der Lohnsteuerkarte für das erste Dienstverhältnis maßgebend sind.

Einstweilen frei.

21–24

B. Weitergeltung des § 33a EStG 1953 nach Maßgabe des § 52 Abs. 23 EStG 1987

I. Begünstigungszeitraum und Zeitpunkt des Abzugs (§ 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 1)

25

Der Freibetrag wird nach Satz 1 Nr. 1 für drei aufeinanderfolgende Kalenderjahre gewährt, wobei als Erstjahr regelmäßig das Jahr in Betracht kommt, in dem der Stpfl. als unbeschränkt Steuerpflichtiger erstmals zu einer der in § 33a EStG 1953 bezeichneten Personengruppen gehört hat. Hat sich die Ausstellung des Flüchtlingsausweises – die keine rechtsbegründende, sondern nur deklaratorische Bedeutung hat (s. Anm. 14) – verzögert, so läßt die Rspr. und ihr folgend die FinVerw. als Erstjahr das Jahr der endgültigen Anerkennung maßgebend sein (BFH VI 213/60 U v. 13. 4. 62, BStBl. S. 257; Abschn. 193 Abs. 3 Satz 3 EStR 1984; Abschn. 112 Abs. 3 Satz 3 LStR 1987). Etwas anderes gilt allerdings für den Fall, daß der Stpfl. den Antrag auf Ausstellung des amtlichen Ausweises schuldhaft verzögert hat (BFH VI R 113/71 v. 3. 5. 74, BStBl. S. 543); insbesondere dann, wenn die Anerkennung der Vertriebeneneigenschaft zur Erlangung eines höheren Steuervorteils in einkommensstärkere Jahre hinausgezögert wurde (BFH VI R 110/68 v. 6. 5. 69, BStBl. S. 621). In derartigen Fällen ist ebenso wie bei Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt der Vertreibung noch Kinder ohne eigene Einkünfte waren (s. Anm. 13) als Erstjahr das Jahr anzusehen, in dem der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige erstmals Einkünfte bezogen hat (BFH VI R 110/68 aaO und VI R 133/75 v. 23. 7. 76, BStBl. 1977 S. 3).

Kritik: Diese im Ergebnis praktikable Rspr. offenbart die Schwächen der gesetzlichen Regelung: Obwohl dem amtlichen Ausweis in der Theorie zu Recht keine rechtsbegründende Bedeutung beigemessen wird, hat er diese in der Praxis erlangt, wenn als Erstjahr das Jahr der endgültigen Anerkennung als Vertriebener oder Flüchtling maßgebend ist. Fraglich ist auch, ob der Begriff „Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags“ in Satz 1 Nr. 1 tatsächlich auch das Vorhandensein steuerpflichtiger Einkünfte mitumfaßt, oder ob hier Auslegungsgrundsätze zu sehr strapaziert werden, um doch noch den Gesetzeszweck zu verwirklichen (s. Anm. 3).

Einstweilen frei.

26

II. Höhe des Freibetrags (§ 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 2)

Der ursprünglich nach Steuerklassen gestaffelte Freibetrag (s. § 33a EStG 1953; Wortlaut in Anm. 11) richtet sich nunmehr nach der Unterscheidung vom Grund- und Splittingtarif, sowie nach der Anzahl der (zurechenbaren) Kinder.

Schematischer Überblick (vgl. auch Abschn. 193 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–4 EStR 1984):

Stpfl. ohne Kinder		Stpfl. mit Kindern	
ohne Splittingtarif	mit Splittingtarif	bis zu 2 Kindern	3 oder mehr Kinder
540 DM	720 DM	840 DM	900 DM zuzüglich je 60 DM für jedes weiter zu berücksichtigende Kind

Grundsätzlich wird ein Freibetrag von 540 DM gewährt (Satz 1 Nr. 2 c). Diesen Freibetrag erhalten alle, die nicht unter die Regelungen des Satzes 1 Nr. 2 a und b fallen, so daß auch Ehegatten, die die getrennte Veranlagung gewählt haben (§§ 26, 26 a EStG), nur diesen „Grund“-Freibetrag erhalten (aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a EStG 1953 Anm. 4). Gleiches gilt für kinderlose Ehegatten, die die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach §§ 26 Abs. 1, 26 c wählen (s. Anm. 18).

Stpfl. mit Splittingtarif: Bei Stpfl., auf die der Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 (Ehegatten mit Zusammenveranlagung) oder § 32a Abs. 6 (Witwensplitting und sonstige Fälle der Auflösung einer Ehe) anzuwenden ist, beträgt der Freibetrag 720 DM. Diesen Freibetrag erhalten auch kinderlose Stpfl., auf die nach Abschn. 184 Abs. 2 EStR 1984 aus Billigkeitsgründen der Splittingtarif anzuwenden ist (Abschn. 193 Abs. 2 Satz 3 EStR 1984).

Den Freibetrag nach Satz 1 Nr. 2 a (720 DM) konnten seit 1975 auch Stpfl. beanspruchen, denen der sog. Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu gewähren war (§ 52 Abs. 21/26/23 Nr. 2 a EStG 1975/77/79). Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523) entfiel diese Regelung ebenso wie der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG bis 1981 mit erstmaliger Wirkung für den VZ 1982 (§ 52 Abs. 1 EStG 1981). Die EStR 1981 berücksichtigten diese Änderung zwar noch nicht (Abschn. 193 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1), sie ist jedoch eine zwangsläufige Folge der Streichung des § 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG vor 1982. Ab VZ 1982 fallen Alleinstehende über 49 Jahre unter die „anderen Stpfl.“ iSd § 52 Abs. 23 Nr. 2 c EStG 1981 u. 1987, so daß sich für sie der Freibetrag von 720 DM auf 540 DM verringert (s. Anm. 2).

Kritik: Die in Satz 1 Nr. 2 a ua. enthaltene Anknüpfung an das Splittingverfahren ist nicht ganz einsichtig und scheint den Zweck der Regelung zu verfehlen, weil sie die Fälle der getrennten Veranlagung nicht erfaßt (ganz ähnlich die Rechtslage bei Ermittlung der zumutbaren Belastungen; s. § 33 Anm. 224). Offensichtlich hatte der Gesetzgeber beabsichtigt, Personen einen höheren Freibetrag zu gewähren, die einen „Familienhaushalt“ führen; das legt insbesondere die Einbeziehung der Personen nahe, denen der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1975–80 zusteht. Aber auch Ehegatten, die die getrennte Veranlagung beantragen, führen einen gemeinsamen Haushalt und sollten darum nicht schlechter gestellt werden als Ehegatten mit Zusammenveranlagung, zumal gerade die außergewöhnlichen Belastungen (und Sonderausgaben) auch bei der getrennten Veranlagung ebenso ermittelt werden wie bei Zusammenveranlagung (s. § 33 Anm. 21 und § 26 a Anm. 22). *Lademann/Söffing/Brockhoff* (§ 33a EStG 1953 Anm. 4) sind – allerdings ohne nähere Begründung – daher zu Recht der Auffas-

§ 33a EStG 1953 (sog. Flüchtlingsfreibetrag) Anm. 27–33 **Anh. § 33a**

sung, der Freibetrag von 720 DM sei an die Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1) zu knüpfen.

Stpfl. mit Kindern: Ohne Rücksicht auf den Familienstand oder die Art der Ehegattenveranlagung erhalten Stpfl. mit bis zu zwei Kindern einen Freibetrag von 840 DM, der sich für das dritte und jedes weitere Kind um jeweils 60 DM erhöht.

Einstweilen frei.

28, 29

III. Zu berücksichtigende Kinder (§ 52 Abs. 23 Satz 2)

1. Rechtslage bis VZ 1985

30

Als Kinder des Stpfl. im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 b zählen nach Abschn. 66 Abs. 8 Satz 15 und Abschn. 112 Abs. 1 Satz 3 LStR 1981/84 (s. auch Abschn. 189 Abs. 4 Satz 3 und Abschn. 193 Abs. 2 Satz 2 EStR 1981/84):

- Kinder iSd. § 32 Abs. 4–7 EStG 1981/83 und
- Kinder dauernd getrennt lebender oder geschiedener Ehegatten, sowie nicht-eheliche Kinder iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5–7 EStG 1981/83, die nach Abs. 4 Satz 2 und 3 dem anderen Elternteil zugeordnet werden und denen gegenüber der Stpfl. seiner Unterhaltsverpflichtung für das Kalenderjahr nachkommt. Der Stpfl. hat nur darzulegen, daß er Unterhaltszahlungen leistet.

Diese Verwaltungsregelung entspricht genau der Gesetzesfassung in § 33 Abs. 3 Satz 2 und muß daher den gleichen Bedenken begegnen, soweit im zweiten Fall die Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung vorausgesetzt wird (s. § 33 Anm. 231).

Rückwirkende Anwendung: Bestimmungen zur rückwirkenden Anwendung dieser erstmals in den LStR 1981 enthaltenen Regelung für die Kalenderjahre 1975–1980 sind nicht vorgesehen. UE liegt insoweit jedoch eine planwidrige Regelungslücke vor, die eine erweiternde, § 52 Abs. 23 Satz 1 Nr. 2 b mitumfassende Auslegung des § 53 Abs. 1 Satz 1 EStG 1981 nahelegt und eine (begünstigende) Analogie zu § 53 Abs. 1 Satz 2 EStG 1981 rechtfertigt (s. dazu im einzelnen § 53 Anm. 5–8).

2. Rechtslage ab VZ 1986

31

Nachdem durch StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 2) neu eingefügten Satz 2 zählen als Kinder des Stpfl. „solche, für die er einen Kinderfreibetrag erhält“.

Ein Kinderfreibetrag wird für jedes *zu berücksichtigende Kind* des Stpfl. vom Einkommen abgezogen (§ 32 Abs. 6 Satz 1). Maßgebend für die estl. Berücksichtigung eines Kindes ist

- das Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. (§ 32 Abs. 1)
- die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Kindes (§ 32 Abs. 2) und
- das Alter des Kindes (§ 32 Abs. 3–5).

Zu diesen Voraussetzungen im einzelnen s. § 33 Anm. 233 und § 33a Anm. 199 betr. die gleichlautenden Regelungen zur zumutbaren Belastung und zu den Ausbildungsfreibeträgen.

Einstweilen frei.

32, 33

34 **IV. Verhältnis zu § 33 (das Wahlrecht nach § 52 Abs. 23 Satz 3)**

Das Verhältnis der Freibetragsregelung zu § 33 ist für den jeweiligen Begünstigungszeitraum in Satz 3 geregelt (über das Verhältnis außerhalb des Begünstigungszeitraums s. Anm. 5). Danach ist der Freibetrag für das Kalenderjahr nicht zu gewähren, für das der Stpfl. seine Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung als agB nach § 33 abzusetzen beantragt. Diese Regelung enthält ein Wahlrecht auf Inanspruchnahme des Freibetrags oder Geltendmachung der Aufwendungen, gemindert um die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 für jedes der drei Jahre des Begünstigungszeitraums (glA FinVerw. Abschn. 189 Abs. 4 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 8 Satz 14 LStR 1987).

Zur früheren ein Wahlrecht ablehnenden Rspr. s. BFH VI 203/58 U v. 1. 4. 60, BStBl. S. 250. Selbst wenn der Stpfl. hohe Ausgaben zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung hatte, kann im Einzelfall der Freibetrag günstiger sein: so wenn die Aufwendungen zu der Anrechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 noch durch Entschädigungen und Beihilfen nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung gemindert werden (s. Anm. 16).

Nach Auffassung der FinVerw. werden *kreditfinanzierte Wiederbeschaffungsaufwendungen* nicht von der Abgeltungswirkung des Freibetrags erfaßt (OFD Frankfurt v. 12. 8. 80, StEK EStG § 33 Nr. 68. GlA schon FinMin Niedersachsen v. 13. 8. 1956 S. 808; OFD München v. 23. 2. 56, EDSStZ 1956 S. 209, u. FG Rhld.-Pf. v. 18. 12. 56, EFG 1957 S. 199, rkr.): Danach steht der im Jahr der Wiederbeschaffung gewährte Pauschbetrag einer steuerlichen Berücksichtigung der Tilgungsleistungen in den folgenden Jahren nicht entgegen.

UE führt die Auffassung der FinVerw. zu einer unzulässigen Doppelberücksichtigung von Aufwendungen und widerspricht damit auch BFH IV R 59/68 v. 4. 10. 68, BStBl. 1969 S. 179 (s. § 33 Anm. 59). Nach der hier vertretenen Auffassung zum Aufwendungsbegriff handelt es sich bei der Schuldentilgung nicht um Aufwendungen iS von § 33 (s. § 33 Anm. 34 u. 132 f.).