

Robert Engert | Winfried Simon | Frank Ulbrich

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2019

Zu jeder Zeile der Steuererklärung
die richtige Erläuterung

Mit amtlichen Vordrucken und
Einkommensteuertabelle

Ausführungen zu Grundsatzfragen
und Steuerersparnismöglichkeiten

Hinweise auf Rechtsänderungen 2020

TIPPS
ZUR NUTZUNG VON
>>ELSTER<<

SCHÄFFER
POESCHEL

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

SCHÄFFER

POESCHEL

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2019

Begründet von

Dr. jur. Helmut Stuber
Oberfinanzpräsident a.D. Stuttgart

Adolf Oppolzer
Regierungsdirektor a. D. Stuttgart

Fortgeführt von

Robert Engert
Oberamtsrat
Finanzverwaltung Baden-Württemberg

Winfried Simon
Regierungsrat
Landesamt für Steuern Koblenz

Frank Ulbrich
Regierungsrat
Thüringer Fachhochschule
für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Steuern

2019

SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG
STUTTGART

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-4643-3 Bestell-Nr. 20005-0010
E-PDF ISBN 978-3-7910-4645-7 Bestell-Nr. 20005-0160

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes
ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.
Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen,
Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung
in elektronischen Systemen.

© 2019 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Dezember 2019

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
Abkürzungsverzeichnis	XVIII	1.11	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung
Neues ab 2019 im Überblick	XIX		(»Qualifiziertes Freitextfeld«)
Vorbemerkungen	1	1.12	Unterschrift
1	Steuererklärungsvordrucke	1.12.1	Datenschutzhinweise
2	Angaben zu den Einkünften	1.12.2	Eigenhändige Unterschrift
3	Statistische Angaben	2.	Erläuterungen zur »Anlage Sonder-
4	Steuererklärungsfristen		ausgaben«
5	Verspätungszuschlag	2.1	Vorbemerkungen
6	Steuererklärungspflichten	2.2	Sonderausgaben-Pauschbetrag
7	Einkommensteuererklärung bei beschränkter	2.3	Nichtabziehbare Aufwendungen
	Steuerpflicht	2.3.1	Private Schuldzinsen
8	Amtliche Vordruckmuster	2.3.2	Private Steuerberatungskosten
9	Internet-Formulare	2.3.3	Bausparbeiträge
10	Nichtamtliche Vordrucke	2.4	Kirchensteuer
11	Elektronische Steuererklärungen	2.5	Spenden und Mitgliedsbeiträge
11.1	Verpflichtung zur elektronischen Abgabe	2.5.1	Rechtsentwicklung des Spendenrechts
11.2	Anlage EÜR	2.5.2	Begriff der Zuwendungen
11.3	Online-Erklärung über »Mein Elster«	2.5.2.1	Begriff
11.4	Steuererklärungssoftware	2.5.2.2	Zuwendungsempfänger
11.5	Datenübermittlung	2.5.2.3	Steuerbegünstigte Zwecke
11.6	Vorausgefüllte Steuererklärung	2.5.2.4	Nicht abziehbare Zuwendungen
11.7	»Vollautomatische« Steuerbescheide	2.5.3	Zuwendungsnachweise
12	Verzicht auf die Angabe von eDaten	2.5.3.1	Zuwendungsbestätigungen
13	Belegvorlage-/Belegvorhaltepflcht	2.5.3.2	Durchlaufspenden
13.1	Umgang mit Belegen zur Einkommensteuer-	2.5.3.3	Maschinelle Zuwendungsbestätigungen
	erklärung	2.5.3.4	Vereinfachter Spendennachweis
13.2	Belegaufbewahrung	2.5.4	Sachspenden
		2.5.5	Aufwandsspenden und Rückspenden
		2.5.6	Begünstigte Ausgaben
		2.5.6.1	Keine Gegenleistung
		2.5.6.2	Nicht abziehbare Spenden
		2.5.6.3	Schulvereine
		2.5.6.4	Sponsoring
		2.5.6.5	Crowdfunding
		2.5.7	Spendenhöchstsätze
		2.5.8	Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische
			Parteien
		2.5.9	Unabhängige Wählervereinigungen
		2.5.10	Spenden in das zu erhaltende Vermögen
			einer Stiftung
Teil I	Erläuterungen zu den Vordrucken	2.6	Aufwendungen für die eigene Berufs-
1.	Erläuterungen zum Hauptvordruck		ausbildung
	»Est 1 A« für unbeschränkt steuer-	2.6.1	Abzugsverbot
	pflichtige Personen	2.6.2	Sonderausgaben-Höchstbetrag
		2.6.3	Begriff der Berufsausbildung
1.1	Vorbemerkungen	2.6.4	Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle)
1.2	Art der Erklärung/des Antrags	2.6.5	Erstmalige Berufsausbildung
1.3	Steuernummer; zuständiges Finanzamt	2.6.6	Weitere Berufsausbildung
1.4	Allgemeine Angaben	2.6.7	Erststudium
1.4.1	Identifikationsnummer	2.6.8	Berufsakademien
1.4.2	Angaben zur Person	2.6.9	Ausbildungs-/Studiendarlehen
1.4.3	Religionszugehörigkeit	2.6.10	Abziehbare Aufwendungen
1.4.3.1	Kirchensteuererhebung	2.6.11	Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen
1.4.3.2	Religionsschlüssel	2.7	Weitere Aufwendungen
1.4.3.3	Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer	2.7.1	Versorgungsleistungen (Renten und dauernde
1.4.3.4	Kirchensteuer für Kapitalerträge		Lasten)
1.4.3.5	Besonderes Kirchgeld	2.7.1.1	Rechtslage seit VZ 2008
1.4.4	Familienstand	2.7.1.2	Übergangsregelung in »Altfällen«
1.5	Veranlagungsarten, Steuertarif	2.7.1.3	Korrespondenzprinzip
1.5.1	Veranlagungswahlrecht	2.7.1.4	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen
1.5.2	Zusammenveranlagung	2.7.1.5	Einzelfragen zu Renten und dauernde Lasten
1.5.3	Einzelveranlagung	2.7.2	Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben
1.5.4	»Witwensplitting«	2.7.2.1	Realsplitting
1.5.5	Steuertarif	2.7.2.2	Höchstbetrag
1.5.6	Maßgebender Güterstand	2.7.2.3	Angaben im Vordruck
1.6	Altersentlastungsbetrag		
1.7	Bankverbindung		
1.8	Einmalzustellvollmacht		
1.9	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-		
	Sparzulage		
1.10	Einkommensersatzleistungen		
1.10.1	Angaben im Hauptvordruck Est 1 A		
1.10.2	Elektronische Übermittlung		
1.10.3	Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt		
	unterliegen		
1.10.4	Besonderheiten		
1.10.5	Aufwendungen		

	Seite		Seite
2.7.2.4	Unterhaltsleistungen	37	
2.7.2.5	Anlage U – Zustimmung des Unterhalts- empfängers	37	
2.7.2.6	Erbe	37	
2.7.2.7	Unterhaltsempfänger im Ausland	37	
2.7.3	Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich	38	
2.7.4	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs	39	
3.	Erläuterungen zur »Anlage Vorsorge- aufwand« – Vorsorgeaufwendungen	40	
3.1	Vorbemerkungen	40	
3.2	Vorsorgeaufwendungen	40	
3.2.1	Rechtsentwicklung	40	
3.2.2	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	41	
3.2.3	Besonderheiten bei Vorsorgeaufwendungen	42	
3.2.3.1	Kein Zusammenhang mit steuerfreien Ein- nahmen	42	
3.2.3.2	Sonderausgabenabzugsverbot bei Auslands- tätigkeiten	42	
3.2.3.3	Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland	43	
3.2.3.4	Zertifizierung von Basisrentenverträgen	43	
3.2.3.5	Datenübermittlung	44	
3.2.3.6	Bescheinigungspflichten	44	
3.2.4	Höchstbeträge	44	
3.2.4.1	Allgemeines	44	
3.2.4.2	Beiträge zur Altersvorsorge	45	
3.2.4.3	Kürzung des Höchstbetrags für die Alters- versorgung	45	
3.2.4.4	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	46	
3.2.5	Günstigerprüfung nach »altem Recht«	47	
3.2.5.1	Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG	47	
3.2.5.2	Kürzung des Vorwegabzugs	48	
3.2.5.3	Bemessungsgrundlage für die Kürzung	49	
3.2.5.4	Keine Kürzung des Vorwegabzugs	49	
3.2.5.5	Günstigerprüfung i.V. mit Basisrentenverträgen	49	
3.3	Angaben in der Anlage Vorsorgeaufwand	50	
3.3.1	Beiträge zur Altersvorsorge	50	
3.3.1.1	Abzugsfähige Beiträge	50	
3.3.1.2	Arbeitnehmerbeiträge zur Altersvorsorge	50	
3.3.1.3	Beiträge zur Altersvorsorge von Nichtarbeit- nehmern	50	
3.3.1.4	Freiwillige Versicherungen, Pflichtbeiträge von Nichtarbeitnehmern	51	
3.3.1.5	Staatliche Beitragszuschüsse	51	
3.3.1.6	Private Basisrentenverträge	51	
3.3.1.7	Steuerfreie Arbeitgeberanteile und -zuschüsse	51	
3.3.2	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	52	
3.3.2.1	Höchstbetrag	52	
3.3.2.2	Abzugsfähige Beiträge	52	
3.3.3	Inländische gesetzliche Kranken- und Pflege- versicherung	52	
3.3.3.1	Allgemeines	52	
3.3.3.2	Pflichtversicherte Arbeitnehmer	53	
3.3.3.3	Pflichtversicherte und freiwillig versicherte Personen	54	
3.3.3.4	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	54	
3.3.4	Inländische private Kranken- und Pflege- versicherung	54	
3.3.4.1	Allgemeines	54	
3.3.4.2	Aufteilung der Beiträge	55	
3.3.4.3	Angaben im Vordruck	55	
3.3.4.4	Freiwillige Pflegeversicherung	56	
3.3.5	Ausländische gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung	56	
3.3.5.1	Basisabsicherung	56	
3.3.5.2	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	56	
3.3.6	Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse	56	
3.3.7	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge	56	
3.3.8	Weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen	57	
3.3.8.1	Allgemeines	57	
3.3.8.2	Arbeitslosenversicherungen	57	
3.3.8.3	Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen	57	
3.3.8.4	Unfall- und Haftpflichtversicherungen	58	
3.3.8.5	Risikoversicherungen	58	
3.3.8.6	»Alte« Renten- und Kapitallebensversicherungen	58	
3.3.8.7	Nicht abzugsfähige Versicherungen	59	
3.3.9	Ergänzende Angaben zu den Vorsorge- aufwendungen	59	
3.3.9.1	Allgemeines	59	
3.3.9.2	Anspruch auf steuerfreie Leistungen	59	
3.3.9.3	Angaben zu den Kürzungsregelungen	59	
4.	Erläuterungen zur »Anlage AV« – Alters- vorsorgebeiträge als Sonderausgaben	61	
4.1	Vorbemerkungen	61	
4.2	Rechtsentwicklung	61	
4.3	Altersvorsorgezulage	62	
4.3.1	Höhe	62	
4.3.2	Berufseinsteiger-Bonus	62	
4.3.3	Mindesteigenbeitrag	62	
4.3.4	Antrag auf Altersvorsorgezulage	62	
4.3.5	Eigenheimrente	62	
4.3.6	Schädliche Verwendung	63	
4.4	Zusätzlicher Sonderausgabenabzug	63	
4.4.1	Höchstbeträge	63	
4.4.2	Günstigerprüfung	63	
4.4.3	Abziehbare Beiträge	64	
4.4.4	Mitgliedsnummer der landwirtschaftlichen Alterskasse	64	
4.4.5	Antragstellung	64	
4.4.6	Datenübermittlung	64	
4.4.7	Unmittelbar begünstigte Personen	65	
4.4.8	Nicht unmittelbar begünstigte Personen	66	
4.4.9	Mittelbar begünstigte Personen	66	
4.4.10	Berechnungsgrundlagen	67	
4.4.10.1	Ermittlung des Zulageanspruchs	67	
4.4.10.2	Beitragspflichtige Einnahmen	67	
4.4.10.3	Inländische Besoldung und Amtsbezüge	67	
4.4.10.4	Entgeltersatzleistungen	67	
4.4.10.5	Tatsächliches Entgelt	68	
4.4.10.6	Erwerbsunfähigkeitsrente	68	
4.4.10.7	Versorgungsbezüge wegen Dienstunfähigkeit	68	
4.4.10.8	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	68	
4.4.10.9	Pflichtversicherte in einer ausländischen Rentenversicherung	68	
4.4.11	Angaben zu Kindern, für die ein Anspruch auf Kinderzulage besteht	68	
4.4.12	Verzicht auf den zusätzlichen Sonder- ausgabenabzug	69	
5.	Erläuterungen zur »Anlage Außer- gewöhnliche Belastungen«	70	
5.1	Vorbemerkungen	70	
5.2	Behinderte Menschen und Hinterbliebene	70	
5.2.1	Behinderten-Pauschbetrag	70	
5.2.1.1	Allgemeines	70	
5.2.1.2	Höhe des Pauschbetrags	70	
5.2.1.3	Voraussetzungen für die Gewährung	70	
5.2.1.4	Nachweise	70	
5.2.1.5	Abgeltungswirkung	71	
5.2.2	Fahrtkosten von behinderten Menschen	72	
5.2.3	Behinderte Kinder	72	
5.2.4	Hinterbliebenen-Pauschbetrag	73	
5.2.5	Rückwirkende Anerkennung oder Änderung der Pauschbeträge	73	

	Seite		Seite		
5.3	Pflege-Pauschbetrag	73	7.6.6	Öffentlich geförderte Maßnahmen	105
5.3.1	Allgemeines	73	7.7	Anspruchsberechtigte	105
5.3.2	Antragstellung	73	7.8	Ausschluss der Steuerermäßigung	106
5.3.3	Voraussetzungen für die Gewährung	73	7.9	Umfang der begünstigten Aufwendungen	106
5.3.3.1	Nachweis der Hilflosigkeit	74	7.9.1	Arbeitsentgelt	106
5.3.3.2	Unentgeltlichkeit der Pflege.	74	7.9.2	Arbeitskosten, Materialkosten.	107
5.3.3.3	Zwangsläufigkeit	74	7.9.3	Versicherungsleistungen	107
5.3.4	Pflege durch mehrere Pflegepersonen	74	7.9.4	Zahlungszeitpunkt	107
5.3.5	Abgeltungswirkung.	74	7.9.5	Dienst- oder Werkswohnung	108
5.4	Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art	75	7.9.6	Altenteilerwohnung	108
5.4.1	Antragsmöglichkeiten.	75	7.10	Nachweise	108
5.4.2	Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/Lebenspartnern.	75	7.11	Mehrfache Inanspruchnahme	
5.4.3	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	75	7.12	der Steuerermäßigung	108
5.4.4	Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	76	7.13	Haushaltsbezogene Inanspruchnahme der Höchstbeträge	108
5.4.4.1	Allgemeine Grundsätze	76		Anrechnungsüberhang	110
5.4.4.2	Einzelfälle	77	8.	Erläuterungen zur »Anlage Kind« – Angaben zu Kindern	111
5.4.5	Zumutbare Belastung	77	8.1	Vorbemerkungen	111
5.4.6	Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)	78	8.2	Familienleistungsausgleich	111
6.	Erläuterungen zur »Anlage Unterhalt« für die Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	89	8.2.1	Staatliche Leistungen für Kinder	111
6.1	Vorbemerkungen	89	8.2.2	Kindergeld	111
6.2	Unterhalt für bedürftige Personen	89	8.2.3	Freibeträge für Kinder	112
6.3	Angaben zum Haushalt, in dem die unterstützte(n) Person(en) lebte(n)	90	8.2.3.1	Höhe der Freibeträge	112
6.4	Höchstbetrag für Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG	91	8.2.3.2	Maßgebendes Monatsprinzip	112
6.5	Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen	94	8.2.3.3	Annexsteuern	112
6.6	Angaben zur unterstützten Person	95	8.2.4	Günstigerprüfung.	112
6.7	Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person	98	8.2.4.1	Prüfung der Steuerfreistellung	112
7.	Erläuterungen zur »Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen«	100	8.2.4.2	Zivilrechtlicher Ausgleich	113
7.1	Vorbemerkungen	100	8.2.4.3	Kindergeldanspruch für Ausländer	113
7.2	Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	100	8.2.4.4	Vergleichbare Leistungen für Kinder	114
7.3	Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	100	8.2.4.5	Günstigerprüfung in Übertragungsfällen.	114
7.3.1	Begriff	100	8.3	Angaben zu Kindern	114
7.3.2	Mehrere Beschäftigungsverhältnisse.	100	8.3.1	Allgemeine Angaben	114
7.3.3	Geringfügige Beschäftigung.	100	8.3.2	Kindergeldanspruch	115
7.3.4	Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten	101	8.3.3	Auslandskinder.	115
7.3.5	Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner	101	8.4	Begünstigte Kindschaftsverhältnisse	115
7.4	Haushalt des Steuerpflichtigen	101	8.4.1	Leibliche Kinder	116
7.4.1	Allgemeines	101	8.4.2	Adoptivkinder	116
7.4.2	Wohnen in einem Heim	101	8.4.3	Pflegekinder	116
7.4.3	Weitere Haushalte	101	8.4.4	Enkelkinder	116
7.4.4	Zubehörräume, Außenanlagen	102	8.4.5	Stiefkinder	117
7.4.5	Wohnungswechsel, Umzug.	102	8.5	Halbteilungsgrundsatz und Ausnahmen	117
7.5	Haushaltsnahe Dienstleistungen	102	8.5.1	Halbteilungsgrundsatz	117
7.5.1	Begünstigte Tätigkeiten	102	8.5.2	Ausnahmen vom Halbteilungsgrundsatz	117
7.5.2	Personenbezogene Dienstleistungen.	102	8.6	Minderjährige Kinder	117
7.5.3	Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände	102	8.7	Volljährige Kinder	117
7.5.4	Pflege- und Betreuungsleistungen	103	8.7.1	Allgemeines	117
7.5.5	Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe	103	8.7.2	Altersgrenze	118
7.6	Handwerkerleistungen	103	8.7.3	Berücksichtigungsgründe	118
7.6.1	Begünstigte Tätigkeiten	103	8.7.3.1	Angaben in der Anlage Kind	118
7.6.2	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	104	8.7.3.2	Gesetzliche Tatbestände	118
7.6.3	Beauftragtes Unternehmen	104	8.7.3.3	Arbeitsuchende Kinder	118
7.6.4	Neubau- und Erweiterungsmaßnahmen.	104	8.7.3.4	Kinder in Berufsausbildung.	119
7.6.5	Gutachtertätigkeiten	105	8.7.3.5	Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten.	120
			8.7.3.6	Kinder ohne Ausbildungsplatz	121
			8.7.3.7	Kinder, die einen freiwilligen Dienst leisten	121
			8.7.3.8	Behinderte Kinder	122
			8.7.4	Verlängerungszeitraum aufgrund Grundwehr- oder Zivildienst.	123
			8.7.5	Erwerbstätigkeit	124
			8.7.5.1	Ausschluss von Kindern aufgrund einer Erwerbstätigkeit	124
			8.7.5.2	Abschluss erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium	124
			8.7.5.3	Erwerbstätigkeit	125

	Seite		Seite
8.8	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge		
8.8.1	Abzugsvoraussetzungen	127	
8.8.2	Angaben in den Vordrucken	127	
8.8.2.1	Beiträge zur inländischen Kranken- und Pflegeversicherung	127	
8.8.2.2	Beiträge zur ausländischen Kranken- und Pflegeversicherung	128	
8.9	Übertragung der Freibeträge für Kinder	128	
8.9.1	Übertragung auf den anderen Elternteil	128	
8.9.1.1	Barunterhaltsverpflichtung	128	
8.9.1.2	Fehlende Unterhaltsverpflichtung	129	
8.9.1.3	Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung	129	
8.9.1.4	Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz	129	
8.9.1.5	Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags	129	
8.9.1.6	Getrennte Übertragung der Freibeträge für Kinder	129	
8.9.1.7	Keine einvernehmliche Übertragung	130	
8.9.1.8	Folgewirkungen der Übertragung	130	
8.9.2	Übertragung auf Stief- oder Großeltern	130	
8.10	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	130	
8.10.1	Abzugsvoraussetzungen	130	
8.10.2	Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen	131	
8.10.3	Zeitanteilige Gewährung des Freibetrags	131	
8.10.4	Lohnsteuerabzugsverfahren	132	
8.10.5	Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung	132	
8.11	Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung	132	
8.11.1	Höhe des Freibetrags	132	
8.11.2	Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags	132	
8.11.3	Auswärtige Unterbringung	132	
8.11.4	Mehrere Anspruchsberechtigte	133	
8.12	Schulgeld für den Besuch einer Privatschule	133	
8.12.1	Abziehbare Schulgeldzahlungen	133	
8.12.2	Angaben im Vordruck und Nachweise	133	
8.12.3	Prüfung der schulrechtlichen Kriterien	134	
8.12.4	Begünstigte Schulen	134	
8.12.5	Nicht begünstigte Aufwendungen	134	
8.12.6	Höchstbetrag bei nicht zusammen veranlagten Eltern	134	
8.13	Übertragung des Behinderten-/Hinterbliebenen-Pauschbetrags	134	
8.14	Kinderbetreuungskosten	135	
8.14.1	Rechtsentwicklung	135	
8.14.2	Abzugsvoraussetzungen	136	
8.14.2.1	Dienstleistungen zur Betreuung	136	
8.14.2.2	Begünstigte Aufwendungen	136	
8.14.2.3	Haushaltszugehörigkeit	136	
8.14.2.4	Höchstbetrag	137	
8.14.3	Nachweise	137	
8.14.4	Aufteilung des Abzugsbetrags bei nicht zusammen veranlagten Eltern	137	
9.	Erläuterungen zur »Anlage Sonstiges«	138	
9.1	Vorbemerkungen	138	
9.2	Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer	138	
9.3	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	138	
9.4	Spendenvortrag	138	
9.5	Verlustabzug	138	
9.5.1	Begrenzung des Verlustabzugs	138	
9.5.2	Gesonderte Verlustfeststellung	139	
9.5.3	Berücksichtigung des Verlustabzugs	139	
9.5.4	Beschränkung des Verlustrücktrags	140	
9.5.5	Verlustabzug im Erbfall	140	
9.5.6	Besondere Verrechnungskreise	140	
9.6	Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds	140	
9.7	Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern	141	
9.8	Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen	141	
10.	Erläuterungen zur »Anlage N« – Angaben zum Arbeitslohn	142	
10.1	Vorbemerkungen	142	
10.2	eTIN	142	
10.3	Arbeitslohn und einbehaltene Steuerabzugsbeträge	143	
10.4	Versorgungsbezüge	144	
10.4.1	Besteuerungsgrundsätze	144	
10.4.2	Freibeträge für Versorgungsbezüge	145	
10.4.3	Werbungskosten bei Versorgungsbezügen	145	
10.4.4	Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag	146	
10.5	Ermäßigt zu besteuernde außerordentliche Einkünfte	146	
10.5.1	Besteuerungsgrundsätze	146	
10.5.2	Versorgungsbezüge für mehrere Jahre	146	
10.5.3	Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre	146	
10.5.3.1	Eintragungen in der Anlage N	146	
10.5.3.2	Entschädigungsbegriff	147	
10.5.3.3	Abfindungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses	147	
10.5.3.4	Zusammenballung von Einkünften	147	
10.5.3.5	Einzelfälle zu Entschädigungen	148	
10.5.3.6	Arbeitslohn für mehrere Jahre	148	
10.5.3.7	Einzelfälle zum Arbeitslohn für mehrere Jahre	149	
10.5.4	Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag	149	
10.5.5	Einbehaltene Steuerabzugsbeträge	150	
10.6	Steuerpflichtiger Arbeitslohn ohne Steuerabzug	150	
10.7	Steuerfreier Arbeitslohn bei Tätigkeiten im Ausland	150	
10.8	Grenzgänger	150	
10.9	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen	151	
10.10	Lohn- und Einkommensersatzleistungen	152	
10.10.1	Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers	152	
10.10.2	Einkommensersatzleistungen	152	
10.11	Zeiten und Gründe der Nichtbeschäftigung	152	
10.12	Werbungskosten – Allgemeine Grundsätze	152	
10.12.1	Werbungskostenbegriff	152	
10.12.2	Arbeitnehmer-Pauschbetrag	153	
10.12.3	Verlustabzug	153	
10.12.4	Steuerfreier und pauschal besteuertes Arbeitgeberersatz	153	
10.12.5	Vorab entstandene/nachträgliche Werbungskosten	154	
10.12.6	Abgrenzung zu den Kosten der Lebensführung	154	
10.12.7	Gemischte Aufwendungen	154	
10.12.7.1	BFH-Rechtsprechung	154	
10.12.7.2	Aufteilungsgrundsätze	154	
10.12.7.3	Höhe der abziehbaren Aufwendungen	155	
10.12.7.4	Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen	155	
10.13	Entfernungspauschale	155	
10.13.1	Gesetzesentwicklung	155	
10.13.2	Begriffserläuterungen	156	
10.13.2.1	Erste Tätigkeitsstätte	156	
10.13.2.2	Bildungseinrichtung	159	
10.13.2.3	Sammelpunkt	159	
10.13.2.4	Weiträumiges Tätigkeitsgebiet	160	
10.13.3	Abzugsmöglichkeiten	161	
10.13.4	Mehrere Wege an einem Arbeitstag	161	
10.13.5	Bestimmung der Entfernung	161	

	Seite		Seite
10.13.5.1	Kürzeste Straßenverbindung	161	
10.13.5.2	Verkehrsgünstigere Strecke	162	
10.13.5.3	Fährverbindung	162	
10.13.6	Höchstbetrag	162	
10.13.7	Ermittlung der Entfernungspauschale	163	
10.13.7.1	Schlüssigkeitsprüfung	163	
10.13.7.2	Angaben zu den benutzten Verkehrsmitteln	163	
10.13.7.3	Benutzung verschiedener Verkehrsmittel	163	
10.13.7.4	Fahrgemeinschaften	164	
10.13.7.5	Mehrere Tätigkeitsstätten	164	
10.13.7.6	Mehrere Dienstverhältnisse	165	
10.13.7.7	Fahrten zu mehreren Wohnungen	165	
10.13.8	Behinderte Arbeitnehmer	166	
10.13.8.1	Behinderungsgrad	166	
10.13.8.2	Pauschale Kilometersätze	166	
10.13.8.3	Einzelnachweis der Kfz-Kosten	166	
10.13.8.4	Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten (Wahlrecht)	166	
10.13.8.5	Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel	166	
10.13.8.6	Weitere Einzelfragen	167	
10.13.9	Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale	167	
10.13.10	Unfallkosten	167	
10.13.10.1	Berücksichtigung von Unfallkosten	167	
10.13.10.2	Berufliche Veranlassung von Verkehrsunfällen	167	
10.13.10.3	Abziehbare Kosten	168	
10.13.11	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln	168	
10.13.12	Anrechnung von Arbeitgeberleistungen/ Fahrtkostenzuschüssen	169	
10.13.13	Sonderfall »Firmenwagen«	169	
10.14	Beiträge zu Berufsverbänden	170	
10.15	Aufwendungen für Arbeitsmittel	171	
10.15.1	Allgemeine Grundsätze	171	
10.15.2	Nichtbeanstandungsgrenze	171	
10.15.3	Angemessenheit der Aufwendungen	171	
10.15.4	Absetzung für Abnutzung	171	
10.15.5	Einzelfälle (ABC)	172	
10.16	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	175	
10.16.1	Abzugsbeschränkungen (Rechtsentwicklung)	175	
10.16.2	Abzugsmöglichkeiten	176	
10.16.2.1	Unbegrenzter Abzug	176	
10.16.2.2	Tätigkeitsmittelpunkt	176	
10.16.2.3	Mehrere Tätigkeiten (einschließlich Nebentätigkeiten)	176	
10.16.2.4	Kein »anderer Arbeitsplatz«	177	
10.16.2.5	Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	177	
10.16.2.6	Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige	178	
10.16.3	Häusliches Arbeitszimmer	178	
10.16.3.1	Begriffsdefinition	178	
10.16.3.2	Keller- und Dachräume	178	
10.16.3.3	Abgrenzung häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer	178	
10.16.3.4	Lagerräume	179	
10.16.3.5	Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber	179	
10.16.4	Ausstattung des Arbeitszimmers, Einrichtungsgegenstände	179	
10.16.5	Berufsausbildung und Weiterbildung im Arbeitszimmer	180	
10.16.6	Berufliche Nutzung	180	
10.16.7	Abzugsfähige Aufwendungen	181	
10.16.8	Drittaufwand	181	
10.16.8.1	Miteigentum am Gebäude	181	
10.16.8.2	Aufwendungen des Nichteigentümers	182	
10.16.8.3	Mietwohnungen	182	
10.16.8.4	Drittaufwand bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften	182	
10.16.9	Berechnungsgrundlagen	182	
10.16.10	Aufwandsentschädigung und Arbeitszimmer	182	
10.16.11	Aufzeichnungspflichten beim Arbeitszimmer	182	
10.17	Fortbildungskosten	183	
10.17.1	Allgemeine Grundsätze	183	
10.17.2	Abgrenzung zu Berufsausbildungskosten	183	
10.17.3	Ausbildungsdienstverhältnis	183	
10.17.4	Zweitstudium	183	
10.17.5	Promotionskosten	184	
10.17.6	Sprachkurse	184	
10.17.7	Umschulungsmaßnahmen	184	
10.17.8	Weitere Einzelfälle von Fortbildungskosten	185	
10.17.9	»Gemischte« Fortbildungsveranstaltungen	185	
10.17.10	Abziehbare Aufwendungen	185	
10.17.11	Vollzeitige Bildungsmaßnahmen	186	
10.17.12	Anrechnung von steuerfreien Ersatzleistungen	186	
10.18	Weitere Werbungskosten	186	
10.18.1	Allgemeines	186	
10.18.2	Flug- und Fahrkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	187	
10.18.3	Weitere Werbungskosten (ABC)	187	
10.19	Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten	195	
10.19.1	Allgemeine Grundsätze	195	
10.19.2	Begriff der Auswärtstätigkeit	195	
10.19.3	Berufliche Veranlassung	195	
10.19.4	Fahrtkosten	196	
10.19.4.1	Abzug als Werbungskosten	196	
10.19.4.2	Ausschlussfälle	196	
10.19.4.3	Begünstigte Fahrten	196	
10.19.4.4	Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel	196	
10.19.4.5	Einzelnachweis der Fahrtkosten bei Benutzung des eigenen Kfz	196	
10.19.4.6	Pauschale Kilometersätze	198	
10.19.4.7	Steuerfreier Ersatz des Arbeitgebers	198	
10.19.5	Verpflegungsmehraufwendungen	198	
10.19.5.1	Höhe der Verpflegungspauschalen	198	
10.19.5.2	Ermittlung der Abwesenheitsdauer	199	
10.19.5.3	Dreimonatsfrist	199	
10.19.5.4	Kürzungsbeträge für die Mahlzeitengewährung	200	
10.19.5.5	Konkurrenzregelung	200	
10.19.5.6	Auswärtstätigkeiten im Ausland	200	
10.19.5.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz	202	
10.19.6	Übernachungskosten	202	
10.19.6.1	Abziehbare Aufwendungen	202	
10.19.6.2	Maßgebende Wohnung	203	
10.19.6.3	Längerfristige Auswärtstätigkeiten	203	
10.19.6.4	Notwendige Mehraufwendungen	203	
10.19.6.5	Einheitliche Hotelrechnung	204	
10.19.6.6	Übernachtung in einem Fahrzeug	204	
10.19.6.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz	204	
10.19.7	Reisenebenkosten	204	
10.20	Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung	205	
10.20.1	Doppelter Haushalt	205	
10.20.2	Berufliche Veranlassung	206	
10.20.2.1	Berufliche Gründe	206	
10.20.2.2	Wegverlegungsfall	206	
10.20.2.3	Eheschließung/Begründung einer Lebenspartnerschaft	206	
10.20.2.4	Ehegatten/Lebenspartner	206	
10.20.2.5	Wohngemeinschaften	207	
10.20.3	Begründung der doppelten Haushaltsführung	207	
10.20.4	Eigener Hausstand	207	
10.20.4.1	Unterhalten eines Hausstands am Lebensmittelpunkt	207	

	Seite		Seite
10.20.4.2	Beteiligung an der Haushaltsführung	208	
10.20.5	Beendigung der doppelten Haushaltsführung . .	208	
10.20.6	Abziehbare Aufwendungen	209	
10.20.6.1	Doppelte Haushaltsführung oder Entfernungspauschale (Wahlrecht)	209	
10.20.6.2	Ausschluss des Fahrtkostenabzugs	209	
10.20.6.3	Fahrtkosten zu Beginn und am Ende	209	
10.20.6.4	Familienheimfahrten	209	
10.20.6.5	Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, Zweitwohnung	210	
10.20.6.6	Verpflegungsmehraufwendungen	211	
10.20.6.7	Sonstige Aufwendungen	212	
10.20.6.8	Weitere doppelte Haushaltsführung	213	
10.20.6.9	Ersatzleistungen des Arbeitgebers/der Agentur für Arbeit.	213	
10.21	Werbungskosten in Sonderfällen	213	
11.	Erläuterungen zur »Anlage N-AUS« – Ausländische Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit	214	
11.1	Vorbemerkungen	214	
11.2	Steuerentlastung für die Auslandstätigkeit . .	214	
11.2.1	Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	214	
11.2.1.1	Allgemeine Grundsätze	214	
11.2.1.2	Rückfallklausel	214	
11.2.1.3	Auskunfts austausch	215	
11.2.2	Steuerbefreiung nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (ZÜ)	215	
11.2.3	Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses (ATE) .	215	
11.2.4	Steueranrechnung bei ausländischem Arbeitslohn.	216	
11.3	Allgemeine Angaben	216	
11.3.1	Ansässigkeit	216	
11.3.2	Art der Tätigkeit, Aufenthaltstage	216	
11.3.3	Arbeitgeberbegriff i. S. des DBA	217	
11.4	Angaben zum Arbeitslohn.	218	
11.5	Rechnerische Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns.	218	
11.5.1	Arbeitslohn nach DBA	218	
11.5.2	Arbeitslohn nach ATE	219	
11.6	Steuerbefreiung aufgrund sonstiger zwischenstaatlicher Übereinkommen	220	
11.7	Aufteilung der Werbungskosten	220	
11.8	Besondere Lohnbestandteile.	220	
11.9	Steuerfreier Arbeitslohn nach DBA in Sonderfällen	221	
12.	Erläuterungen zur »Anlage KAP« für Einkünfte aus Kapitalvermögen	222	
12.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	222	
12.1.1	Überblick über die Kapitalerträge	222	
12.1.2	Kapitalertragsteuer von 25 %	223	
12.1.3	Solidaritätszuschlag	224	
12.1.4	Kirchensteuer	224	
12.1.5	Nießbrauch bei Einkünften aus Kapitalvermögen	224	
12.1.5.1	Zuwendungsnießbrauch	224	
12.1.5.2	Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch	224	
12.2	Antrag auf Günstigerprüfung	224	
12.3	Überprüfung des Steuereinbehalts	225	
12.4	Kirchensteuerpflicht.	225	
12.5	Kapitalerträge im Einzelnen	225	
12.5.1	Dividenden und ähnliche Erträge und Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften . .	225	
12.5.2	Kapitalerträge aus Investmentanteilen.	226	
12.5.3	Dividenden und ähnliche Erträge aus Aktien einer REIT-AG	226	
12.5.4	Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter	226	
12.5.5	Erträge aus einem partiarischen Darlehen	227	
12.5.6	Erträge aus Lebensversicherungen	227	
12.5.6.1	Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005 (Altverträge)	227	
12.5.6.2	Vertragsabschluss nach dem 31.12.2004 (Neuverträge)	227	
12.5.7	Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art	228	
12.5.7.1	Zinsen aus Sparguthaben	228	
12.5.7.2	Sparschuldverschreibungen und Sparbriefe . . .	229	
12.5.7.3	Anleihen	229	
12.5.7.4	Zero Coupon Bonds (Nullkupon-Anleihen) . . .	229	
12.5.7.5	Stückzinsen	229	
12.5.7.6	Finanzinnovationen	230	
12.5.7.7	Zinsen aus Instandhaltungsrücklagenkonten . .	230	
12.5.7.8	Zinsen aus Mietkautionen	230	
12.5.7.9	Steuererstattungszinsen.	230	
12.5.8	Stillhalterprämien	230	
12.5.9	Termingeschäfte	230	
12.6	Kapitalerträge, die dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben.	230	
12.6.1	Kapitalerträge	231	
12.6.2	Veräußerungsvorgänge	231	
12.6.3	Stillhalterprämien	232	
12.6.4	Gewinne aus Aktienveräußerungen	232	
12.6.5	Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile	232	
12.6.6	Ersatzbemessungsgrundlage i. S. des § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG.	232	
12.6.7	Nicht ausgeglichene Verluste	232	
12.6.8	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräußerung von Aktien	233	
12.6.9	Sparer-Pauschbetrag	233	
12.7	Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	233	
12.7.1	Inländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug . .	233	
12.7.2	Ausländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug .	233	
12.7.3	Gewinne aus Aktienveräußerungen	234	
12.7.4	Nicht ausgeglichene Verluste	234	
12.7.5	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräußerung von Aktien	234	
12.7.6	Steuererstattungszinsen.	234	
12.8	Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	234	
12.8.1	Laufende Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	234	
12.8.1.1	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG	234	
12.8.1.2	Kapitalerträge aus stiller Gesellschaft, partiarischen Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen	235	
12.8.2	Gewinn aus der Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen	235	
12.8.3	Kapitalerträge aus Lebensversicherungen	235	
12.8.4	Erträge aus Unternehmensbeteiligungen	235	
12.9	Bezüge und Einnahmen i. S. des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG	236	
12.10	Einkünfte aus Spezial-Investmentanteilen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG	236	
12.11	Steuerabzugsbeträge.	236	
12.12	Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen	237	
12.13	Solidaritätszuschlag	237	
12.14	Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG	237	
12.15	Familienstiftungen nach § 15 AStG	237	
12.16	Steuerstundungsmodelle	237	

	Seite
13. Erläuterungen zur »Anlage KAP-BET« für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gesondert und einheitlich festgestellt werden	238
13.1 Angaben zur Beteiligung	238
13.2 Kapitalerträge mit inländischem Steuerabzug	238
13.3 Kapitalerträge ohne inländischen Steuerabzug	238
13.4 Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	238
13.5 Steuerabzugsbeträge	238
14. Erläuterungen zur »Anlage KAP-INV« für Investorerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben	239
14.1 Besteuerung der Investorerträge ab 01.01.2018	239
14.2 Ausschüttungen nach § 2 Abs. 11 InvStG	239
14.3 Vorabpauschale nach § 18 InvStG	240
14.4 Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen	240
14.5 Zwischengewinne nach dem Investmentsteuergesetz 2004	240
14.6 Ermittlung der Vorabpauschalen	240
14.6.1 Angaben zum Investmentfonds	241
14.6.2 Basisertrag	241
14.6.3 Mehrbetrag nach § 18 Abs. 1 Satz 3 InvStG	241
14.6.4 Zeitanteilige Kürzung nach § 18 Abs. 2 InvStG	241
14.6.5 Anzusetzende Vorabpauschale	241
14.7 Ermittlung der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen	241
15. Erläuterungen zur »Anlage R« für Renten und andere Leistungen	243
15.1 Änderungen bei der Rentenbesteuerung ab 2005	243
15.2 Renten, insbesondere Leibrenten	243
15.3 Leibrenten, für die der Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt	244
15.4 Öffnungsklausel	246
15.5 Leibrenten, die mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden	247
15.6 Steuerstundungsmodelle	248
15.7 Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung bei bestimmten Durchführungswegen	248
15.8 Tatsächliche Werbungskosten, Werbungskostenpauschbetrag	249
16. Erläuterungen zur »Anlage SO« für sonstige Einkünfte	251
16.1 Begriff der sonstigen Einkünfte	251
16.2 Wiederkehrende Bezüge	251
16.3 Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs und Unterhaltsleistungen vom geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten	251
16.4 Werbungskosten	252
16.5 Andere Wiederkehrende Bezüge / Unterhaltsleistungen (Teileinkünfteverfahren)	252
16.6 Einkünfte aus Leistungen	252
16.6.1 Allgemeine Ausführungen	252
16.6.2 Einnahmen für häusliche Pflegeleistungen	253
16.6.3 Verluste aus Leistungen	253
16.7 Abgeordnetenbezüge	253
16.8 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	254
16.8.1 Umfang der Steuerpflicht	254
16.8.2 Ausnahme von der Besteuerung für selbst genutztes Wohneigentum	256

16.8.3 Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb	258
16.8.4 Ermittlung der Einkünfte	259
16.8.5 Freigrenze, Verluste	260
16.8.6 Anteile an Einkünften	260
16.8.7 Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	260
17. Erläuterungen zur »Anlage G« für Einkünfte aus Gewerbebetrieb	261
17.1 Allgemeines	261
17.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	261
17.2.1 Allgemeine Grundsätze	261
17.2.2 Betriebsaufspaltung	262
17.3 Gewerblicher Grundstückshandel und andere Objekthandel	264
17.4 Gewinnermittlungsarten	265
17.4.1 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	265
17.4.1.1 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	266
17.4.1.2 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 5 EStG	269
17.4.2 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	270
17.5 Gewinn als Einzelunternehmer	270
17.6 Gewinnermittlung bei abweichendem Wirtschaftsjahr	270
17.7 Besonderheiten bei bestimmten Betriebsausgaben, Gewinnen und Verlusten	271
17.8 Gesonderte Feststellung von Einkünften	271
17.9 Einkünfte als Mitunternehmer	271
17.10 Bildung von Familiengesellschaften	272
17.11 Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung; negatives Kapitalkonto (§ 15a EStG)	274
17.11.1 Ausgangslage	274
17.11.2 Grundkonzeption des § 15a EStG	275
17.11.3 Begrenzung des Verlustabzugs bei Kommanditisten	275
17.11.4 Erweiterter Verlustausgleich	275
17.11.5 Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen	276
17.11.6 Gewinnzurechnung bei Einlagen- oder Haftungs-minderung	276
17.11.7 Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes	276
17.11.8 Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem nicht verrechneten Verlust	276
17.11.9 Vergleichbare Unternehmer (§ 15a Abs. 5 EStG)	276
17.11.10 Übergangsvorschriften	277
17.11.11 Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto	277
17.11.12 Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei anderen Einkunftsarten	277
17.12 Steuerstundungsmodelle	277
17.13 Teileinkünfteverfahren	278
17.14 Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Vermögen an eine REIT-AG oder an einen Vor-REIT	279
17.15 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG	279
17.16 Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne	279
17.17 Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer	280
17.18 Veräußerungsgewinne	282
17.18.1 Begriffe »Veräußerung« und »Aufgabe«	282
17.18.2 Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	285
17.18.2.1 Vor dem 1.1.1996	285
17.18.2.2 Nach dem 31.12.1995	285
17.18.3 Folgerungen bei Erbaueinandersetzung	287
17.18.4 Betriebsverpachtung im Ganzen	289
17.18.4.1 Voraussetzungen für die Verpachtung des Betriebs im Ganzen	290

	Seite
17.18.4.2	Ermittlung des Gewinns aus der Betriebs- verpachtung 290
17.18.4.3	Gewerbesteuer 290
17.18.4.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart 291
17.18.4.5	Erklärung der Aufgabe des Betriebs 291
17.18.5	Veräußerungsgewinn i. S. des § 21 UmwStG 291
17.18.6	Veräußerungsgewinn i. S. des § 22 UmwStG 292
17.18.7	Teileinkünfteverfahren 294
17.18.8	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne 294
17.18.9	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräuße- rungsgewinne 294
17.18.10	Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften 295
17.18.11	Vermögenszuwachs i. S. des § 6 AStG 302
17.18.12	Besteuerung der Gesellschafter der über- tragenden Körperschaft nach § 13 UmwStG 303
17.18.13	Behandlung des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn 304
17.18.14	Tarifvergünstigung nach § 34 EStG für außer- ordentliche Einkünfte 304
17.18.14.1	Ausgangslage. 304
17.18.14.2	Umfang der Tarifvergünstigung 304
17.18.14.3	Begriff der außerordentlichen Einkünfte. 304
17.18.14.4	Berechnung der Steuer nach der Fünftel- Regelung 305
17.18.14.5	Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Veräußerungsgewinne 306
17.19	Einkommen der Organgesellschaft bei Gewinnabführungsverträgen 306
17.20	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen 306
17.21	Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG. 307
17.22	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus ge- werblicher Tierzucht, gewerblicher Tierhal- tung und gewerblichen Termingeschäften. 307
17.23	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus Beteiligungen an einer REIT-AG, anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen. 307
17.24	Zinsschranke 308
18.	Erläuterungen zur »Anlage S« für Einkünfte aus selbständiger Arbeit. 309
18.1	Freiberufliche Tätigkeit 309
18.2	Gewinnermittlungsarten 315
18.2.1	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 315
18.2.2	Wechsel der Gewinnermittlungsart 317
18.3	Pauschsätze für Betriebsausgaben. 317
18.4	Gesonderte Feststellung von Einkünften. 318
18.5	Sonstige selbständige Arbeit. 318
18.6	Teileinkünfteverfahren 318
18.7	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG 318
18.8	Leistungsvergütungen als Beteiligter einer Wagniskapitalgesellschaft 318
18.9	Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG 319
18.10	Veräußerungsgewinne. 319
18.10.1	Allgemeine Ausführungen 319
18.10.2	Teileinkünfteverfahren 320
18.10.3	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne 320
18.10.4	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräuße- rungsgewinne 320
18.11	Tarifvergünstigung für außerordentliche Einkünfte 320

	Seite
18.12	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen 322
18.13	Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG 322
18.14	Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten 322
18.14.1	§ 3 Nr. 26 EStG 322
18.14.2	§ 3 Nr. 26a EStG 325
18.14.3	§ 3 Nr. 26b EStG 325
19.	Erläuterungen zur »Anlage 34a« für die Be- günstigung nicht entnommener Gewinne 326
19.1	Begünstigungsbetrag 326
19.2	Nachversteuerung 328
19.3	Übernahme eines nachversteuerungspflichti- gen Betrages. 330
20.	Erläuterungen zur »Anlage V« für Einkünf- te aus Vermietung und Verpachtung 331
20.1	Wozu dient die »Anlage V«? 331
20.1.1	Eigentümer. 331
20.1.2	Andere Nutzungsberechtigte (außer Eigentümer) 331
20.1.3	Vereinfachungsregelung bei vorübergehender Vermietung. 331
20.1.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen anderer Einkunftsarten 331
20.1.5	Ferienwohnungen 332
20.1.5.1	Ausschließliche Vermietung von Ferienwohnun- gen an wechselnde Feriengäste und Bereithalten zur ausschließlichen Vermietung 332
20.1.5.2	Teils selbst genutzte und teils an wechselnde Feriengäste vermietete Ferienwohnung 332
20.1.5.3	Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb. 333
20.1.6	Grundstücke im Ausland 333
20.1.6.1	Grundstücke in einem EU-/EWR-Staat 333
20.1.6.2	Grundstücke in einem Drittstaat 333
20.1.7	Vermietung von Zimmern an Feriengäste 334
20.2	Einkünfte aus dem bebauten Grundstück 334
20.2.1	Einheitswert-Aktenzeichen/Veräußerungs- oder Übertragungsdatum 334
20.2.2	Nutzung des Objekts 334
20.2.3	Mieteinnahmen (ohne Umlagen) 334
20.2.4	Vereinnahmte Mieten bei Nutzungsrechten 335
20.2.5	Einnahmen für an Angehörige vermietete Wohnungen (ohne Umlagen) 336
20.2.6	Einnahmen aus Umlagen 337
20.2.7	Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre und Mietvorauszahlungen aus Baukostenzuschüssen 337
20.2.8	Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. sowie erstattete Umsatzsteuer. 337
20.2.9	Vereinnahmte und vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer. 337
20.3	Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraum- förderungsgesetz (WoFG) oder zu Erhaltungs- aufwendungen, Aufwendungszuschüsse, Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und sonstige Einnahmen 337
20.3.1	Angaben zu Zuschüssen und sonstigen Einnahmen. 337
20.3.2	Summe der Einnahmen und Summe der Werbungskosten 338
20.4	Anteile an Einkünften 339
20.4.1	Allgemeine Angaben 339
20.4.2	Aufteilung der Einkünfte bei Grundstücks- gemeinschaften. 339
20.5	Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle i. S. des § 15b EStG 340
20.6	Andere Einkünfte 340

	Seite	
20.6.1	Einkünfte aus Untervermietung von gemieteten Räumen	340
20.6.2	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke, von anderem unbeweglichen Vermögen, von Sachinbegriffen sowie aus Überlassung von Rechten	340
20.6.2.1	Unbebaute Grundstücke und unbewegliches Vermögen	340
20.6.2.2	Grundstücksgleiche Rechte	340
20.6.2.3	Substanzausbeutetriebe	341
20.6.2.4	Verpachtung unbebauter Grundstücke	341
20.6.2.5	Überlassung von Rechten	341
20.6.2.6	Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen	341
20.7	Werbungskosten allgemein	341
20.7.1	Allgemeine Grundsätze	341
20.7.2	Verbilligte Vermietung	344
20.8	Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung = AfA)	344
20.8.1	Höhe und Bemessungsgrundlage der AfA	345
20.8.1.1	Höhe der linearen Gebäude-AfA	345
20.8.1.2	Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA	346
20.8.1.3	Degressive Gebäude-AfA- Gesetzgebung	348
20.8.1.4	Außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes (AfaA)	350
20.8.1.5	Restwert-AfA	350
20.8.1.6	Erhöhte Absetzungen nach § 7k EStG für Wohnungen mit Sozialbindung	350
20.8.1.7	Erhöhte Absetzungen nach § 14a BerlinFG	351
20.8.1.8	Erhöhte Absetzungen nach § 14d BerlinFG	351
20.8.1.9	Anmerkungen allgemein zum BerlinFG und zu § 82a EStDV	351
20.8.1.10	Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz FördG	352
20.8.1.11	Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG	353
20.8.1.12	Erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG und nach dem Schutzbaugesetz	353
20.8.1.13	Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter	354
20.9	Schuldzinsen, Damnum, Erbbauzinsen	354
20.9.1	Schuldzinsen	354
20.9.1.1	Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten	355
20.9.1.2	Wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	355
20.9.1.3	Weitere Fragen	356
20.9.2	Damnum (Disagio), Tilgungstreckungsdarlehen	357
20.9.3	Erbbauzinsen und einmalige Aufwendungen des Erbbauberechtigten	358
20.9.4	Schuldzinsen bei dinglichem und schuldrechtlichem Nutzungsrecht	358
20.9.5	Geldbeschaffungskosten	359
20.9.6	Renten und dauernde Lasten	359
20.10	Erhaltungsaufwendungen, d. h. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand – Abgrenzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten	359
20.10.1	Allgemeine Grundsätze	359
20.10.2	Instandsetzungen und Modernisierung im Allgemeinen: Erhaltungsaufwand (Werbungskosten) oder Anschaffungs-/Herstellungskosten?	360
20.10.3	«Anschaffungsnaher Aufwand» – Instandsetzungen und Modernisierung im Besonderen	362
20.10.3.1	Anschaffungsnahe Herstellungskosten	362
20.10.3.2	Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 18.7.2003, BStBl I S. 386 und der neueren BFH-Rechtsprechung	362

	Seite	
20.10.4	Instandhaltungsaufwendungen bei Nutzungsrechten	365
20.10.4.1	Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	365
20.10.4.2	Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	365
20.10.4.3	Vorbehaltsnießbrauch	365
20.10.4.4	Vermächtnisnießbrauch	365
20.10.4.5	Schuldrechtlich Nutzungsberechtigte	365
20.11	Erhaltungsaufwendungen, die auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)	366
20.12	Sonstige Werbungskosten	367
20.12.1	Grundsteuer, Grundstücksgebühren, Wasser, Heizung, Schornsteinreinigung, Hausversicherungen, Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl, Verwaltungskosten	367
20.12.2	Gezahlte Umsatzsteuer	367
20.12.3	Sonstiges	367
20.12.4	Aufwendungen für Gärten und Grünanlagen	368
20.12.5	Enthaltene Vorsteuerbeträge bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung	369
20.13	Zusätzliche Angaben – Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	369
21.	Erläuterungen zur »Anlage FW« zur Förderung des Wohneigentums	370
21.1	Wozu dient die Anlage FW?	370
21.1.1	Lage der Wohnung, Ferien- und Wochenendgebiet	370
21.1.2	Begünstigter Personenkreis	370
21.1.3	Eigennutzung	370
21.1.4	Ausbau und Erweiterung	370
21.1.5	Tag der Herstellung (= Fertigstellung) und der Anschaffung	370
21.1.6	Folgeobjekt	371
21.1.7	Antrag auf Eigenheimzulage	371
21.1.8	Objektbeschränkung (Objektverbrauch)	371
21.2	Abzugsbeschränkung nach § 10 f EStG	372
21.2.1	Steuerbegünstigungen nach § 10 f Abs. 1 und Abs. 2 EStG	372
21.2.2	Konkurrenzregelungen	372
21.3	Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG)	373
21.4	Abzugsbetrag nach § 10e EStG	373
21.5	Nachholung von Abzugsbeträgen	373
21.5.1	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten in 2019	373
21.5.2	Nachholung bisher nicht in Anspruch genommener Abzugsbeträge – allgemein und im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten	373
21.6	Steuerermäßigung für Kinder bei Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG – Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 und 3 EStG	374
21.7	Zusätzliche Angaben	375
22.	Erläuterungen zur »Anlage L« für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	376
22.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	376
22.2	Liebhäbereibetrieb	378
22.3	Zurechnung der Einkünfte	379
22.4	Freibetrag für Land- und Forstwirte	379
22.5	Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in den neuen Bundesländern	379
22.5.1	Laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG)	379
22.5.2	Umwandlung und Auflösung von LPG	379

	Seite		Seite
22.5.3	Laufende Besteuerung der Mitglieder von LPG	24.3.6	Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen
22.6	Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	24.3.7	Einnahmen aus Kapitalvermögen
22.6.1	Gewinnermittlung	24.3.8	Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen
22.6.2	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	24.4	Ergänzende Angaben
22.6.3	Einkünfte als Mitunternehmer und bei gesonderter Feststellung für ein Einzelunternehmen	24.4.1	Rücklagen und stille Reserven
22.6.4	Teileinkünfteverfahren	24.4.2	Tarifbegünstigte Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen
22.6.5	Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 4 UmwStG	25.	Erläuterungen zur »Anlage AV 13a«, Anlagenverzeichnis nur Anlage 13a
22.6.6	Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	25.1	Allgemeines
22.7	Begünstigte sonstige Gewinne	25.2	Wirtschaftsjahr
22.8	Tarifglättung nach § 32c EStG	25.3	Grund und Boden
22.8.1	Allgemeines	25.4	Aufwuchs
22.8.2	Anwendungsbereich	25.5	Gebäude
22.8.3	Berechnungsgrundlage	25.6	Immaterielle Wirtschaftsgüter
22.8.4	Ermittlung der Tarifermäßigung	25.7	Beteiligungen
22.8.4.1	Ermittlung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer	26.	Erläuterungen zur »Anlage AUS« für ausländische Einkünfte und Steuern
22.8.4.2	Ermittlung der anteiligen fiktiven Einkommensteuer	26.1	Vorbemerkungen zum Vordruck
22.8.5	Ermäßigte Einkünfte	26.2	Berücksichtigung tatsächlich gezahlter ausländischer Steuern
22.8.6	Verkürzung des Betrachtungszeitraums	26.2.1	Allgemeine Ausführungen
22.8.7	Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 32c Abs. 6 EStG	26.2.2	Ausländische Einkünfte
22.8.8	Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG	26.2.3	Anrechnung ausländischer Steuern
22.9	Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG	26.2.4	Berücksichtigung fiktiver ausländischer Steuern
22.10	Besonderheiten bei bestimmten Veräußerungsgewinnen	26.3	Pauschal zu besteuernde ausländische Einkünfte (§ 34c Abs. 5 EStG)
22.11	Angaben zu den landwirtschaftlichen Flächen	26.4	Beteiligung oder Berechtigung im Sinne des Außensteuergesetzes
22.12	Betriebsverpachtung	26.5	Familienstiftung nach § 15 AStG
22.13	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und immateriellen Wirtschaftsgütern	26.6	Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG
22.13.1	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken	26.7	Einschränkung der Verlustverrechnung bei Auslandsverlusten
22.13.2	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Beitrittsgebiet	26.8	Progressionsvorbehalt bei steuerfreien ausländischen Einkünften
22.13.3	Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern	26.9	Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG a. F.
22.14	Nutzungswert von Wohnungen in Baudenkmalen	26.10	Nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie außerordentliche Einkünfte
23.	Erläuterungen zur »Anlage 34b« Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen	26.11	Einkünfte i.S. des § 32b EStG i.V.m. privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG
23.1	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	26.12	Auslandsverluste und Progressionsvorbehalt
23.2	Bezeichnung des Betriebs	27.	Erläuterungen zur »Anlage WA-ESt« – Weitere Angaben und Anträge
23.3	Berechnungsgrundlagen	27.1	Vorbemerkungen
23.3.1	Holznutzungen aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen	27.2	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht
23.3.2	Nutzungssatz	27.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht
23.3.3	Holznutzungen infolge höherer Gewalt	27.2.2	Beschränkte Steuerpflicht
23.3.4	Besondere Schadensereignisse	27.3	Nur zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht
23.3.5	Maßgebende Holznutzungen infolge höherer Gewalt	27.4	Beendigung der Steuerpflicht
23.3.6	Außerordentliche Holznutzung	27.5	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht
24.	Erläuterungen zur »Anlage 13a« Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	27.5.1	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag
24.1	Vorbemerkungen	27.5.2	Familienbezogene Steuervergünstigungen nach § 1a EStG
24.2	Allgemeine Angaben	27.5.3	Angehörige des öffentlichen Dienstes
24.3	Gewinnermittlung	27.6	Anzurechnende Steuern
24.3.1	Landwirtschaftliche Nutzung	27.7	Wohnsitz im Ausland
24.3.1.1	Grundbetrag	27.8	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen
24.3.1.2	Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung	28.	Erläuterungen zum Hauptvordruck »ESt 1 C« für beschränkt steuerpflichtige Personen
24.3.1.3	Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung	28.1	Vorbemerkungen
24.3.2	Forstwirtschaftliche Nutzung	28.2	Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht
24.3.3	Zuschläge für Sondernutzungen		
24.3.4	Weitere Sondernutzungen		
24.3.5	Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 EStG		

	Seite	
28.2.1	Pflicht zur Erklärungsabgabe	409
28.2.2	Antragsveranlagung von Arbeitnehmern	409
28.2.3	Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig«	410
28.2.4	Steuererklärungsfristen	410
28.2.5	Ermittlung der Einkünfte/Einkommensteuer	410
28.3	Art der Erklärung/des Antrags	411
28.4	Steuernummer; zuständige Finanzbehörde	411
28.5	Allgemeine Angaben	411
28.6	Inländische Einkünfte	412
28.6.1	Grundsätze	412
28.6.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	412
28.6.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	412
28.6.3.1	Inländische Betriebsstätte, ständiger Vertreter	412
28.6.3.2	Seeschiffe, Luftfahrzeuge	413
28.6.3.3	Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen	413
28.6.3.4	Veräußerung von Anteilen an Kapital- gesellschaften	413
28.6.3.5	Sonstige gewerbliche Einkünfte	413
28.6.4	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	414
28.6.5	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	414
28.6.6	Sonstige Einkünfte	414
28.6.6.1	Leibrenten und Versorgungsleistungen	414
28.6.6.2	Private Veräußerungsgeschäfte	415
28.6.6.3	Abgeordnetenbezüge	415
28.6.6.4	Sonstige Leistungen	415
28.6.7	Einkünfte i. S. des § 50d Abs. 10 EStG	415
28.6.8	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	415
28.6.9	Erträge aus Kapitalvermögen	416
28.7	Anzurechnende Steuern	416
28.7.1	Kapitalertragsteuer, Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG	416
28.7.2	Beschränkte Anrechnung von Kapitalertragsteuer (§ 36a EStG)	416
28.8	Veranlagung nach § 50 Abs. 2 EStG	417
28.8.1	Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer	417
28.8.2	Antragsveranlagung bei Steuerabzug nach § 50a EStG	417
28.9	Sonderausgaben	417
28.9.1	Versorgungsleistungen	418
28.9.2	Beiträge an berufsständische Versorgungs- einrichtungen	418
28.9.3	Vorsorgeaufwendungen	418
28.9.4	Spenden und Mitgliedsbeiträge	418
28.10	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	418
28.11	Antrag auf Festsetzung der Arbeitneh- mer-Sparzulage	418
28.12	Spendenvortrag	419
28.13	Verlustabzug	419
28.14	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen	419
28.15	Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen	419
28.16	Ergänzende Angaben	419
28.16.1	Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht	419
28.16.1.1	Grundsätze	419
28.16.1.2	Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach dem 31.12.2008	420
28.16.1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten 10 Jahren	420
28.16.1.4	Wohnsitzverlegung in ein Niedrigsteuergebiet	420
28.16.1.5	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland	420
28.16.2	Bevollmächtigte/Vermögensverwalter	420
28.16.2.1	Bevollmächtigte	421
28.16.2.2	Empfangsbevollmächtigte	421
28.16.2.3	Vermögensverwalter/Verfügungsberechtigter	421

28.16.3	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«)	421
28.17	Unterschrift	421
Teil II	Überblick über wichtige Steuer- ersparnismöglichkeiten und Einzelfragen grundsätzlicher Art	423
1.	Absetzungen für Abnutzung	423
1.1	Lineare AfA (gleiche Jahresbeträge)	423
1.1.1	Investitionsabzugsbetrag zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG)	423
1.1.2	Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG)	428
1.2	Degressive AfA (fallende Jahresbeträge)	429
1.2.1	Bewegliche Wirtschaftsgüter	429
1.2.2	Buchwertabschreibung bei degressiver AfA	429
1.2.3	Formelle Voraussetzungen	429
1.2.4	Außergewöhnliche Abnutzung und Wechsel der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern	429
1.3	AfA nach Maßgabe der Leistung	430
1.4	AfA eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage- Ende der AfA durch Veräußerung u.Ä.	430
1.5	Nachholung unterlassener AfA	431
1.6	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstel- lungskosten bei beweglichen Wirtschafts- gütern	431
1.7	Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG)	431
1.7.1	Übersicht	431
1.7.2	Allgemeine Grundsätze für die Gebäude-AfA	433
1.7.2.1	Gebäude und durch Baumaßnahmen entstandene Nutzungsrechte	433
1.7.2.2	Zulässigkeit höherer oder niedrigerer, voller oder anteiliger AfA-Sätze bei Gebäuden und Gebäudeteilen	433
1.7.2.3	Außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden	434
1.7.2.4	Wechsel der Abschreibungsmethode bei Gebäuden	435
1.7.2.5	Nachholung unterlassener AfA und Korrek- tur überhöhter AfA bei Gebäuden – AfA nach Sonderabschreibungen und nach erhöhten Absetzungen	435
1.7.3	AfA im Anschluss an nachträgliche Anschaf- fungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden – Herstellungskosten für ein neues Gebäude?	435
1.7.4	Zulässigkeit gesonderter AfA für Gebäudeteile	436
1.7.4.1	Unselbständige Gebäudeteile	437
1.7.4.2	Selbständige Gebäudeteile	437
1.7.4.3	Sonstige selbständige Gebäudeteile	437
1.7.4.4	Hochwertige Wohngebäude – Schwimmbäder/ Schwimmbahnen, Außenanlagen, Tennisplätze u.Ä.: Marktmiete oder Kostenmiete bis 1998	438
1.7.5	Erhöhte Absetzungen für Schutzräume	438
2.	Betriebsausgaben	439
2.1	Begriff	439
2.2	Aufwendungen für Geschenke, Bestechungs- und Schmiergelder	440
2.3	Aufwendungen für die Bewirtung von Ge- schäftsfreunden, Mitarbeitern und Arbeits- kollegen aus unterschiedlichen Anlässen	441
2.4	Gästehäuser	445
2.5	Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke	446

	Seite		Seite		
2.6	Mehraufwendungen für Verpflegung bei Geschäftsreisen und anderen Auswärtstätigkeiten	446	4.6	Baukindergeld nach § 34f EStG neben § 10e Abs. 1 bis 5a EStG oder § 15b BerlinFG	482
2.7	Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	447	4.7	Berücksichtigung bei den Einkommensteuer-Vorauszahlungen und als Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen.	482
2.7.1	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Privatfahrten	447	4.8	Übergangsregelungen und Ende der Nutzungswertbesteuerung.	482
2.7.2	Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	450	5.	Modernisierungsaufwand (§ 82a EStDV a. F.): Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen	483
2.8	Andere die Lebensführung berührende Ausgaben	450	6.	Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsfreiheiten	484
2.9	Besondere Aufzeichnungen	451	6.1	Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter (§ 6 Abs. 2 EStG)	484
2.10	Pauschalierung	451	6.2	Begünstigung von Umweltschutz-Investitionen	485
2.11	Weitere Betriebsausgaben – praktisch bedeutsame Einzelfälle (ABC)	452	6.3	Bewertungsfreiheit für Anlagegüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen	485
2.12	Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	463	6.4	Erhöhte Absetzungen und Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw.	485
2.13	Gesellschaftsverträge und sonstige Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	465	6.4.1	Erhöhte Absetzungen für bis 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen (§ 82i EStDV)	485
2.14	Arbeitsverträge und sonstige Verträge zwischen Eltern und Kindern	466	6.4.2	Erhöhte Absetzungen für nach dem 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen sowie für Anschaffungskosten auch hinsichtlich früher abgeschlossener Baumaßnahmen (§ 7i EStG).	485
3.	Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)	468	6.4.3	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmalen: Erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten und Anschaffungskosten (§ 10f Abs. 1 EStG) – Erhaltungsaufwand (§ 10f Abs. 2 EStG)	486
4.	Wohneigentumsförderung – Übersicht	469	6.4.4	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. auf zwei bis fünf Jahre (§ 11b EStG/§ 11a EStG).	486
4.1	Förderung durch Eigenheimzulage	469	6.5	Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Westberlin – Überblick (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 14d, 15, 15b BerlinFG)	486
4.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	469	6.5.1	Vergünstigung nach § 14 BerlinFG – Anlagevermögen einer Berliner Betriebsstätte	486
4.1.2	Förderzeitraum	469	6.5.2	Vergünstigung nach § 14a BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen	486
4.1.3	Förderhöhe	470	6.5.3	Vergünstigungen nach § 14b BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Mehrfamilienhäusern	487
4.1.4	Förderbeschränkung	471	6.5.4	Vergünstigungen nach § 14c BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen	487
4.2	Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, nach § 15b BerlinFG und nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG.	471	6.5.5	Vergünstigungen nach § 14d BerlinFG (§ 7k EStG) – Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung	487
4.3	Grundförderung nach § 10e EStG	471	6.5.6	Vergünstigung nach § 15 BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen	487
4.3.1	Begünstigter Personenkreis	472	6.5.7	Vergünstigung nach § 15b BerlinFG – Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus	487
4.3.2	Begünstigte Objekte: Wohnungen, Ausbauten, Erweiterungen – Erfordernis der Selbstnutzung (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken)	473	6.6	Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge	487
4.3.3	Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten/Anschaffungskosten) – Höhe der Grundförderung (Abzugsbetrag) – Abzugszeitraum – unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb – Miteigentümer	473	7.	Die Besteuerung von Leibrenten und anderen wiederkehrenden Bezügen	488
4.3.3.1	Herstellungskosten und Anschaffungskosten	473	7.1	Begriff	488
4.3.3.2	Beginn des achtjährigen Abzugszeitraums – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.	476	7.2	Besteuerungsanteil oder Ertragsanteil bei privaten Leibrenten	488
4.3.3.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb einschließlich Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge – Bedeutung allgemein und auch für § 10e EStG	476			
4.3.3.4	Miteigentum sowie Übergang von der Selbstnutzung zur Vermietung und umgekehrt	479			
4.3.4	Nachholung nicht ausgenutzter Grundförderung und nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten	479			
4.3.5	Ehegatten-Anschaffungsgeschäft	479			
4.3.6	Objektbeschränkung (Objektverbrauch).	479			
4.3.7	Folgeobjekt	481			
4.3.8	Weitere Auswirkungen der Regelung nach § 10e EStG	481			
4.4	Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen vor und nach Beginn der Selbstnutzung.	481			
4.4.1	Vor Beginn der Selbstnutzung.	481			
4.4.2	Nach Beginn der Selbstnutzung.	481			
4.5	Förderungswürdige Aufwendungen nach § 10f EStG – Abzug wie Sonderausgaben.	481			

	Seite		Seite
7.3	Private Leibrenten	488	
7.3.1	Lebenslange Leibrenten.	488	
7.3.2	Abgekürzte Leibrenten	489	
7.3.3	Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung . . .	489	
7.3.4	Vorbemerkungen zu 7.3.5–7.3.8: Vermögens- übertragung gegen wiederkehrende Leistungen .	489	
7.3.5	Abgrenzung zwischen unentgeltlicher und ent- geltlicher Übertragung	489	
7.3.6	Entgeltliche Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen	490	
7.3.7	Unentgeltliche Übertragung von Privatvermögen gegen Versorgungsleistungen	491	
7.3.8	Übergangsregelung für Alt-Verträge	494	
7.3.9	Altenteilsleistungen im Zusammenhang mit einer Hofübergabe	494	
7.3.10	Leistungen aufgrund Testaments oder Erb- vertrags	494	
7.3.11	Besonderheiten bei Verzicht auf künftigen Erb-/ Pflichtteil.	494	
7.3.12	Unterhaltsverträge	495	
7.3.13	Schadensersatz-, Unterhalts-, Mehrbedarfs- oder Schmerzensgeldrenten.	495	
7.4	Betriebliche Leibrenten	495	
7.4.1	Betriebliche Veräußerungsrente	495	
7.4.2	Betriebliche Versorgungsrenten	496	
7.4.3	Veräußerungswahlrecht.	497	
8.	Übersicht über die Besteuerung der wichtigsten Leibrentenarten und anderer wiederkehrender Bezüge bzw. Leistungen .	498	
8.1	Private Leibrenten und andere wieder- kehrende (private) Bezüge (Leistungen) . . .	498	
8.2	Betriebliche Leibrenten	499	
9.	Wohnungsbau-Prämien	500	
9.1	Einkommensgrenzen	500	
9.2	Prämienbegünstigte Aufwendungen.	500	
9.3	Höhe der Wohnungsbauprämie	500	
9.4	Höchstbeträge	500	
9.5	Prämienschädliche und prämienschädliche Verfügungen.	500	
9.6	Antrag auf Wohnungsbauprämie	501	
10.	Kirchensteuersätze in den einzelnen Ländern	502	
11.	Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne . . .	503	
	Vereinfachtes Schema zur Selbstberechnung der Einkommensteuer 2019	505	
	Einkommensteuer-Grund- und Splittingtabelle	507	
	1. Hauptvordruck »Est 1 A«	537	
	2. »Anlage Sonderausgaben«	539	
	3. »Anlage Vorsorgeaufwand«	541	
	4. »Anlage AV«	543	
	5. »Anlage Außergewöhnliche Belastungen«	545	
	6. »Anlage Unterhalt«	547	
	7. »Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen«	551	
	8. »Anlage Kind«	553	
	9. »Anlage Sonstiges«	557	
	10. »Anlage N«	559	
	11. »Anlage N-AUS«	563	
	12. »Anlage KAP«	567	
	13. »Anlage KAP-BET«	569	
	14. »Anlage KAP-INV«	571	
	15. »Anlage R«	573	
	16. »Anlage SO«	575	
	17. »Anlage G«	577	
	18. »Anlage S«	579	
	19. »Anlage 34a«	581	
	20. »Anlage V«	583	
	21. »Anlage FW«	585	
	22. »Anlage L«	587	
	23. »Anlage 34b«	591	
	24. »Anlage 13a«	593	
	25. »Anlage AV13a«	596	
	26. »Anlage AUS«	597	
	27. »Anlage WA-EST«	599	
	28. »Hauptvordruck »Est1C««	601	
	29. »Anlage Zinsschranke«	605	
	30. »Anlage U«	607	
	Stichwortverzeichnis	615	

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	=	am angegebenen Ort	ggf.	=	gegebenenfalls
abl.	=	ablehnend	grds.	=	grundsätzlich
Abs.	=	Absatz	GmbHG	=	GmbH-Gesetz
ADAC	=	Allgemeiner Deutscher Automobilclub	GrS	=	Großer Senat
a. E.	=	am Ende	H	=	Hinweis
AEAO	=	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	HBeglG	=	Haushaltsbegleitgesetz
a. F.	=	alte (auch: bisher gültige, aber ausgelaufene) Fassung	HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
AfA	=	Absetzung für Abnutzung	HGB	=	Handelsgesetzbuch
AfaA	=	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	HRG	=	Hochschulrahmengesetz
AktG	=	Aktiengesetz	i. d. F.	=	in der Fassung
AO	=	Abgabenordnung	InvZulG	=	Investitionszulagengesetz
Art.	=	Artikel	i. S.	=	im Sinne
AStG	=	Außensteuergesetz	i. V.	=	in Verbindung
ATE	=	Auslandstätigkeitserlass	JStG	=	Jahressteuergesetz
AUV	=	Auslandsumzugskostenverordnung	KiSt	=	Kirchensteuer
Az.	=	Aktenzeichen	Kj.	=	Kalenderjahr
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz	KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
BauGB	=	Baugesetzbuch	LPartG	=	Lebenspartnerschaftsgesetz
BB	=	Betriebsberater	LSt	=	Lohnsteuer
BBauG	=	Bundesbaugesetz	LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
BdF	=	Bundesminister der Finanzen	LStH	=	Lohnsteuer-Handbuch oder Lohnsteuer-Hinweis
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz	LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
BewG	=	Bewertungsgesetz	MaBV	=	Makler- und Bauträgerverordnung
BFH	=	Bundesfinanzhof	m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen
BFH/NV	=	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	n. F.	=	neuer Fassung
BFH-GrS	=	Bundesfinanzhof, Großer Senat	NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch	NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
BGBI	=	Bundesgesetzblatt	o. a.	=	oben angegeben
BGH	=	Bundesgerichtshof	OFD	=	Oberfinanzdirektion
BKGG	=	Bundeskindergeldgesetz	OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
BMF	=	Bundesminister der Finanzen	R	=	Richtlinie
BStBl	=	Bundessteuerblatt	rkr.	=	rechtskräftig
Buchst.	=	Buchstabe	Rdnr.	=	Randnummer
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht	Rspr.	=	Rechtsprechung
BVG	=	Bundesversorgungsgesetz	Rz	=	Randziffer
BZSt	=	Bundeszentralamt für Steuern	S.	=	Seite
DB	=	Der Betrieb	SGB	=	Sozialgesetzbuch
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen	s. o.	=	siehe oben
DStR (E)	=	Deutsches Steuerrecht (Entscheidungen)	SolZG	=	Solidaritätszuschlagsgesetz
DStZ/E	=	Deutsche Steuerzeitung/Eilnachrichten	StandOG	=	Standortsicherungsgesetz
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte	StGB	=	Strafgesetzbuch
EigRentG	=	Eigenheimrentengesetz	StMBG	=	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
EigZulG	=	Eigenheimzulagengesetz	StPO	=	Strafprozessordnung
ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz	s. u.	=	siehe unten
ESt	=	Einkommensteuer	sog.	=	sogenannte
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung	Tz	=	Textziffer
EStG	=	Einkommensteuergesetz	u. a.	=	unter anderem
EStH	=	Einkommensteuer-Handbuch oder Einkommen- steuer-Hinweis	u. Ä.	=	und Ähnliches
Est-Kartei	=	Einkommensteuerkartei Baden-Württemberg B.-W.	u. E.	=	unseres Erachtens
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (falls keine andere Angabe)	UmwStG	=	Umwandlungssteuergesetz
EU	=	Europäische Union	USt	=	Umsatzsteuer
EuGH	=	Europäische Gerichtshof	UStG	=	Umsatzsteuergesetz
EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum	u. U.	=	unter Umständen
FELEG	=	Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit	VermBG	=	Vermögensbildungsgesetz
ff.	=	(und) folgende	v. g.	=	vorgenannt
FG	=	Finanzgericht	VO	=	Verordnung
FörderG	=	Fördergebietsgesetz	VZ	=	Veranlagungszeitraum
GBl	=	Gesetzblatt	WEG	=	Wohnungseigentumsgesetz
GewSt	=	Gewerbesteuer	Wj.	=	Wirtschaftsjahr
GewStG	=	Gewerbesteuergesetz	WoBauG	=	Wohnungsbaugesetz
GG	=	Grundgesetz	WoFlV	=	Wohnflächenverordnung
			WoPG	=	Wohnungsbauprämiengesetz
			zit.	=	zitiert(e)
			ZPO	=	Zivilprozessordnung
			z. T.	=	zum Teil
			ZÜ	=	Zwischenstaatliches Übereinkommen

Neues ab 2019 im Überblick

Durch Gesetzgebungsverfahren, neue BMF-Schreiben und Erlasse der Finanzverwaltung sowie Urteile des BFH und Entscheidungen der Finanzgerichte ist das Steuerrecht von einem stetigen Wandel geprägt. Dies spiegelt sich auch in den Steuererklärungsformularen wieder, die sich im gleichen Maße jedes Jahr ändern. Ab dem VZ 2019 kommt noch eine grundlegende **Verfahrensumstellung** hinzu:

- Die Finanzverwaltung **verzichtet** in den Steuererklärungsvordrucken auf die Erklärung der von Dritten (z. B. Arbeitgeber, Versicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten **eDaten** und übernimmt diese **automatisch** in die **Einkommensteuerveranlagung** (Tz 12 der Vorbemerkungen). Dies soll die Erstellung der Steuererklärung wesentlich erleichtern. Die Abgabe der Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand **entfällt** künftig ganz, wenn die elektronisch übermittelten Daten zutreffend sind und darüber hinaus in diesen Anlage-Vordrucken keine personellen Eintragungen (z. B. zu Werbungskosten) erforderlich sind.
- Im Zusammenhang mit dieser Verfahrensumstellung wurde der bisher vierseitige **Hauptvordruck Est 1 A** auf zwei Seiten verkürzt und die Abfragen zu Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen sowie zu sonstigen Angaben und Anträge auf eigenständige Anlage-Vordrucke ausgelagert (Tz 1 der Vorbemerkungen).

Auf folgende **wichtige Neuerungen** in der Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2019 wird besonders hingewiesen:

- Sofern keine Steuerermäßigungen oder Ausgaben (z. B. für Werbungskosten oder Handwerkerleistungen) zu berücksichtigen sind, genügt es den unterschriebenen zweiseitigen **Hauptvordruck Est 1 A** ohne weitere Anlage-Vordrucke als **»wirksame«** Steuererklärung beim Finanzamt einzureichen (Teil I Tz 1.1).
- Ein **vereinfachter Erklärungs-vordruck** für Arbeitnehmer (Vordruck Est 1 V) steht ab 2019 nicht mehr zur Verfügung (Tz 1 der Vorbemerkungen).
- Nach Umwandlung einer **Lebenspartnerschaft** in eine Ehe können die bisherigen Lebenspartner rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Begründung der Lebenspartnerschaft wie Eheleute behandelt und eine Zusammenveranlagung auch für bereits bestandskräftig veranlagte Jahre beantragen (Teil I Tz 1.5.1).
- Im **Steuertarif 2019** wird ein **Grundfreibetrag** von **9168 €** berücksichtigt; bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern verdoppelt sich dieser Betrag auf **18336 €**. Durch die Verschiebung der Tarifekwerte um 1,84 % in den einzelnen Tarifzonen des Steuertarifs 2019 ergibt sich eine leichte Steuerentlastung für alle Steuerzahler (Teil I Tz 1.5.5).
- Ein **Erstattungsüberhang** aus zurückgezahlter **Kirchensteuer** kann nach Ansicht des BFH nicht mit Verlustvorträgen ausgeglichen werden und ist daher als Einkommen zu versteuern, auch wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich »0 €« beträgt (Teil I Tz 2.4).
- Der zeitliche Anwendungsbereich für Maßnahmen zur **Unterstützung** von asylsuchenden **Flüchtlingen** wurde bis zum 31.12.2021 verlängert (Teil I Tz 2.5.3.4).
- Ein Ehegatte kann eine **Spende** auch dann einkommensteuerlich abziehen, wenn ihm der Geldbetrag vom anderen Ehegatten zuvor mit Spendenaufgabe geschenkt wurde (Teil I Tz 2.5.6.1).
- Eine **Einwilligung** des Steuerpflichtigen zur **Datenübermittlung** der Beiträge zu privaten Basisrentenverträgen und Vorsorgeaufwendungen (Beiträge zur Basis-Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung) durch die Versicherungsunternehmen ist nach den Vorgaben der EU **nicht** mehr erforderlich (Teil I Tz 3.2.3.5).
- Der **Höchstbetrag** für die Berücksichtigung von Beiträgen zur **Altersvorsorge** als Sonderausgaben beträgt im VZ 2019

24305 €/48610 €; der Prozentsatz der im Rahmen der Höchstbetragsberechnung abziehbaren Aufwendungen erhöht sich für 2019 um 2 % auf **88 %** (Teil I Tz 3.2.4.2).

- Im Rahmen der **Günstigerprüfung** beim Sonderausgabenabzug zwischen »neuem« und »altem« Recht wird für den VZ 2019 letztmals der **Vorwegabzug** berücksichtigt (Teil I Tz 3.2.5.2).
- Für die Anwendung des **Höchstbetrags** für **sonstige Vorsorgeaufwendungen** von 1900 € unterstellt die Finanzverwaltung ab VZ 2019, dass der Steuerpflichtige steuerfreie Zuschüsse, steuerfreie Arbeitgeberbeiträge oder steuerfreie Beihilfen zu seinen Krankenversicherungsbeiträgen oder Krankheitskosten erhalten hat; für die Anwendung des Höchstbetrags von 2800 € ist anzugeben, dass **kein Anspruch** auf entsprechende steuerfreie Leistungen bestand (Teil I Tz 3.3.9.2).
- Auch für **Riester-Verträge** ist die **Einwilligung** des Förderberechtigten zur **Datenübermittlung** nicht mehr erforderlich (Teil I Tz 4.4.6). Mit der Abgabe der Anlage AV wird automatisch für **alle** vom Anbieter elektronisch übermittelten **Altersvorsorgebeiträge** der zusätzliche Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG geltend gemacht (Teil I Tz 4.4.5). Soll für einzelne Riester-Verträge der zusätzliche Sonderausgabenabzug **ausgeschlossen** werden, kann dies auf der neuen Seite 2 der Anlage AV angegeben werden (Teil I Tz 4.4.12).
- In der neuen Anlage **»Außergewöhnliche Belastungen«** können die als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähigen Aufwendungen (z. B. Krankheitskosten, Pflegekosten, Fahrtkosten behinderter Menschen) nun detailliert erklärt werden (Teil I Tz 5.4.1).
- Der **Vorläufigkeitsvermerk** in den Steuerbescheiden wegen des Abzugs der **zumutbaren Belastung** von Krankheits- und Pflegekosten bleibt vorerst bestehen, auch wenn das Bundesverfassungsgericht die anhängigen Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen hat (Teil Tz 5.4.5).
- Der **Höchstbetrag** für die **Unterstützung bedürftiger Personen** erhöht sich für den VZ 2019 auf 9168 € (Teil I Tz 6.2).
- Der BFH stellt in einer neuen Entscheidung die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG wegen der Unterbringung eines nahen **Angehörigen** in einem **Pflegeheim** in Frage (Teil I Tz 7.5.4).
- Zur Frage, ob in der **Werkstatt** des leistenden Unternehmers ausgeführte **Handwerkerleistungen** über eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG berücksichtigt werden können, sind mehrere **neue Revisionsverfahren** beim BFH anhängig (Teil I Tz 7.6.2).
- Das durch die KfW-Bankengruppe gewährte **»Baukindergeld«** schließt eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG **nicht** aus (Teil I Tz 7.6.6).
- Für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind wird im VZ 2019 ein **Freibetrag** für **Kinder** von **3810 €/7620 €** berücksichtigt (Teil I Tz 8.2.3.1). Im Rahmen der Günstigerprüfung zwischen den Freibeträgen für Kinder und dem Kindergeld wird der Kindergeldanspruch oder in den Fällen der Auszahlungsbeschränkung das ausgezahlte Kindergeld gegengerechnet (Teil I Tz 8.3.2).
- Eltern können die für ein **Kind** übernommenen **Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge** weiter als eigene Sonderausgaben geltend machen, auch wenn sie – entgegen der BFH-Rspr. – ihre Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind durch Sachleistungen erfüllen (Teil Tz 8.8.1).
- Die neue **»Anlage Sonstiges«** ist für sonstige Angaben und Anträge zur Einkommensteuererklärung zu verwenden, die bisher Bestandteil des Hauptvordrucks Est 1 A waren (Teil I Tz 9). Neu sind Angaben zu verbleibenden **Freibeträgen** für bestandsgeschützte **Alt-Anteile** an **Investmentfonds** (Teil I Tz 9.6) und zur **Verwirklichung** von grenzüberschreitenden **Steuergestaltungen** (Teil I Tz 9.8).

- Eine personelle Korrektur der **eDaten** zum **Arbeitslohn** kommt insbesondere bei einer vom Lohnsteuerabzug abweichenden Bewertungsmethode für den geldwerten Vorteil aus der **Firmenwagennutzung** in Betracht (Teil I Tz 10.3).
- Durch die automatische Übernahme der eDaten zu ermäßigt zu steuernden **Entschädigungen** und **Arbeitslohn für mehrere Jahre** unterstellt die Finanzverwaltung einen Antrag des Steuerpflichtigen auf ermäßigte Besteuerung dieser Bezüge. Die ermäßigte Besteuerung wird allerdings nur dann angewendet, wenn sie für den Steuerpflichtigen gegenüber der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif **günstiger** ist (Teil I Tz 10.5.3.1).
- Der BFH stärkt das **Ehrenamt: Verluste** aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als **Übungsleiter** sind steuerlich abziehbar, wenn eine **Gewinnerzielungsabsicht** vorliegt (Teil I Tz 10.9 a. E.).
- Mit einem Grundsatzurteil bestätigt der BFH das neue **Reisekostenrecht** ab 2014 als **verfassungsgemäß** (Teil I Tz 10.13.1 a. E.). Zudem bejaht der BFH in mehreren Urteilen das Vorliegen einer »**ersten Tätigkeitsstätte**« bei bestimmten Berufsgruppen (Streifenpolizist, fliegendes Personal, Luftsicherungskontrollkräfte) und bei befristeten Dienstverhältnissen (Teil I Tz 10.13.2.1). In neuen Revisionsverfahren geht es um die Frage, welche Anforderungen an die »erste Tätigkeitsstätte« zu stellen sind, wenn der Arbeitsvertrag **keine** ausdrückliche Zuordnung zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte enthält (z. B. bei einem Postzusteller oder Rettungsassistenten). Bei **Sammelpunktfahrten** steht das Merkmal »typischerweise arbeitstäglich« auf dem Prüfstand des BFH (Teil I Tz 10.13.2.3).
- Zum Abzug von **Taxikosten** für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte liegen unterschiedliche neue Entscheidungen der Finanzgerichte vor (Teil I Tz 10.13.11).
- Auf die **Entfernungspauschale** werden auch nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreie Arbeitgeberleistungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln **angerechnet** (Teil I Tz 10.13.12).
- Bei **Vermietung** eines **Arbeitszimmers** an den **Arbeitgeber** gelten zur Zuordnung der Einnahmen und zum Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers neue Regelungen (Teil I Tz 10.16.3.5).
- Kosten für den Umbau eines privat genutzten **Badezimmers** gehören nicht anteilig zu den abziehbaren Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** (Teil I Tz 10.16.7).
- Bei Mitnahme der Familie an den auswärtigen Beschäftigungsort kommt eine modifizierte Aufteilung der **Unterkunftskosten** in Betracht (Teil I Tz 10.19.6.4 a. E.).
- Notwendige Aufwendungen für die Anschaffung von **Einrichtungsgegenständen** und **Hausrat** bei einer **doppelten Haushaltsführung** fallen **nicht** unter die Höchstbetragsbegrenzung der Unterkunftskosten von 1 000 € monatlich (Teil I Tz 10.20.6.7).
- Bei Anwendung des **Auslandstätigkeitserlasses** ist der nicht direkt zuordenbare, verbleibende **Arbeitslohn** nur noch nach der Zahl der **tatsächlichen Arbeitstage** innerhalb eines KJ. aufzuteilen (Teil I Tz 11.5.2).
- Die **Vorabpauschale** ist 2019 erstmals als Investmentertrag zu erfassen (Teil I Tz 14.3).
- Änderung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung beim Anschaffungskostenbegriff in Bezug auf den **Ausfall von Gesellschafter-Darlehen** und Bürgschaftsinanspruchnahmen bei der Veräußerung von (privaten) Anteilen an Kapitalgesellschaften **nach § 17 EStG** (Teil I Tz 17.18.10)
- Für die Anschaffung oder Herstellung einer entgeltlich überlassenen Wohnung kann ggf. eine **Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau** nach § 7b EStG beantragt werden (Teil I Tz 20.8.1.11).
- Als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte werden auch **Veräußerungsgewinne** von Anteilen an ausländischen **Immobilien-gesellschaften** erfasst, sofern der Wert der Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem **unbeweglichem Vermögen** beruht (Teil I Tz 28.6.3.4).
- Beschränkt Steuerpflichtige mit inländischen gewerblichen oder selbständigen Einkünften können ihre Beiträge an **berufständische Versorgungseinrichtungen** unter bestimmten Voraussetzungen als **Sonderausgaben** geltend machen (Teil I Tz 28.9.2).
- Gewinne, die auf Schulderlassen betrieblicher Verbindlichkeiten beruhen (sog. **Sanierungsgewinne**) werden unter den Voraussetzungen des § 3a EStG steuerfrei gestellt (Teil II Tz. 11)

Vorbemerkungen

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die **Steuererklärungsdrucke 2019** richtig auszufüllen. Die Anleitung enthält darüber hinaus gezielte Hinweise auf **künftige Rechtsänderungen**. Diese werden zwar erst in späteren Veranlagungsjahren wirksam, sie helfen Ihnen jedoch, sich auf diese Änderungen frühzeitig einstellen und mögliche steuerliche Weichenstellungen zum eigenen Vorteil noch veranlassen zu können. Diese Hinweise sind bei den Erläuterungen zu den einzelnen Steuererklärungsdrucke besonders gekennzeichnet.

Bei der Überarbeitung dieser Anleitung wurden grundsätzlich alle relevanten **Gesetzesänderungen** aufgrund neuer Steuergesetze berücksichtigt. Darüber hinaus ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass sich durch weitere Vorhaben des Gesetzgebers auch für den aktuellen VZ 2019 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung 2019 von Bedeutung sind.

Im Anhang dieser Anleitung befindet sich neben den amtlichen Steuererklärungsformularen ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) für den VZ 2019. Mit Hilfe dieser nicht amtlichen Tabellen lassen sich die Steuerabgaben im Einzelfall annähernd bestimmen (vgl. Teil I Tz 1.5.5 a. E.).

1 Steuererklärungsdrucke

Für die **Einkommensteuererklärung 2019** stehen der **Hauptvordruck Est 1 A** sowie verschiedene **Anlage-Vordrucke** für die Erklärung der Einkünfte bzw. für die Geltendmachung von Steuerergünstigungen zur Verfügung. Der ab 2019 nur noch zweiseitige **Hauptvordruck Est 1 A** (vgl. Teil I Tz 1) ist von allen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen auszufüllen. Angaben und Anträge zu Steuerermäßigungen (z. B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen), die bisher im Hauptvordruck Est 1 A (Mantelbogen) zu erklären waren, wurden ab dem VZ 2019 auf gesonderte neue Anlage-Vordrucke ausgelagert (vgl. die nachfolgende Tabelle). Zum **Hauptvordruck Est 1 C** für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen vgl. Tz 7 sowie die Erläuterungen zum Ausfüllen dieses Vordrucks im Teil I Tz 28.

Zur Steuererklärung gehören neben den Hauptvordrucken Est 1 A oder Est 1 C ggf. zusätzlich die folgenden **Anlage-Vordrucke**:

Anlage	Verwendungszweck	siehe Teil I
Sonderausgaben – neu ab VZ 2019	Berücksichtigung von z. B. Kirchensteuer, Spenden und Mitgliedsbeiträgen, Berufsausbildungskosten	Tz 2
Vorsorgeaufwand	Berücksichtigung von Versicherungsbeiträgen	Tz 3
AV	Angaben zur steuerlichen Förderung von Altersvorsorgebeiträgen (sog. Riester-Verträge)	Tz 4
Außergewöhnliche Belastungen – neu ab VZ 2019	Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (z. B. Krankheitskosten) und Pauschbeträgen nach § 33b EStG	Tz 5

Anlage	Verwendungszweck	siehe Teil I
Unterhalt	Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	Tz 6
Haushaltsnahe Aufwendungen – neu ab VZ 2019	Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen	Tz 7
Kind	Angaben zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern	Tz 8
Sonstiges – neu ab VZ 2019	Sonstige Angaben und Anträge (z. B. Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, Verlustabzug, Spendenvortrag)	Tz 9
N	Arbeitnehmer: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Angaben zum Arbeitslohn und zu Werbungskosten	Tz 10
N-AUS	Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Tz 11
KAP	Kapitalanleger: Einkünfte aus Kapitalvermögen	Tz 12
KAP-BET	Einkünfte aus Kapitalvermögen/anrechenbare Steuern lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (Beteiligung)	Tz 13
KAP-INV	Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	Tz 14
R	Rentner: Angaben zu Renten, Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung	Tz 15
SO	Angaben zu sonstigen Einkünften (z. B. Unterhaltsleistungen, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen, Abgeordnetenbezüge, private Veräußerungsgeschäfte)	Tz 16
G	Gewerbetreibende: Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Tz 17
S	Selbständige und Freiberufler: Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Tz 18
34a	Antrag auf Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	Tz 19
V	Haus- und Wohnungseigentümer: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Tz 20

Anlage	Verwendungszweck	siehe Teil I
FW	Steuerbegünstigung zur Förderung des Wohneigentums	Tz 21
L	Land- und Forstwirte: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Tz 22
34b – neu ab VZ 2019	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	Tz 23
13a	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	Tz 24
AV 13a	Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG	Tz 25
AUS	Angaben zu ausländischen Einkünften und Steuern	Tz 26
WA-ESt	Angaben und Anträge in Fällen mit Auslandsbezug (z. B. Beginn oder Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, weiterer Wohnsitz im Ausland)	Tz 27
Zins- schanke	Begrenzung des Schuldzinsabzugs nach § 4h EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	Tz 18.24
U	Angaben zu Unterhaltsleistungen und Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs an den geschiedenen Ehegatten/ Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten/ Lebenspartner – gesonderte Anlage zur Anlage Sonderausgaben –	Tz 2.7.2.5

Ab dem VZ 2019 **verzichtet** die Finanzverwaltung in Steuerklärungsvordrucken auf die Angabe der von Dritten (z. B. Arbeitgeber, Versicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten Daten, so dass Abgabe der Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand entfällt, wenn die elektronisch übermittelten Daten (sog. **eDaten**) zutreffend sind und in diesen Anlage-Vordrucken keine weiteren Eintragungen vorzunehmen sind (vgl. Tz 12). Steuerpflichtige, für die darüber hinaus keine Steuerermäßigung in Betracht kommt, können künftig nur den unterschriebenen zweiseitigen Hauptvordruck Est 1 A als »wirksame« Steuererklärung beim Finanzamt abgeben. Im Zuge dieser Verfahrensänderung ist der bisher nur als Papiervordruck angebotene **Vordruck Est 1 V** »Vereinfachte Einkommensteuererklärung für Arbeitnehmer« ab dem VZ 2019 **entfallen**.

Die von nicht buchführungspflichtigen Weinbaubetrieben bisher abzugebende »**Anlage Weinbau**« wird ab dem VZ 2019 ebenfalls nicht mehr angeboten. Die notwendigen Angaben zu den tatsächlichen Betriebsausgaben sowie die Abfragen zu den Richtbeiträgen für Betriebsausgaben wurden in die **Anlage EÜR** (neue »Anlage LuF« zur Einnahmen-Überschussrechnung) übernommen. Die Anlage EÜR ist auch von nicht buchführungspflichtigen Weinbaubetrieben elektronisch abzugeben (vgl. Tz 11.2).

Die »**Anlage VL**« für den Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage wurde ab dem VZ 2017 durch die »**elektronische Vermögensbildungsbescheinigung**« ersetzt. Diese ist vom Anbieter der vermögenswirksamen Anlage unter Angabe der Identifika-

tionsnummer des Arbeitnehmers auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln (vgl. Teil I Tz 1.9).

Sämtliche Steuerklärungsvordrucke sind **bundeseinheitlich**; sie enthalten weiße Felder und Kästchen, die für die Eintragungen des Steuerpflichtigen bestimmt sind. Die am Rand der Anleitung angegebenen Zahlen stimmen mit den **Zeilennummern** in den **amtlichen Vordrucken** überein.

Zur Abgabe **elektronischer Steuererklärungen** einschließlich der **Anlage EÜR** vgl. Tz 11.

In der Einkommensteuererklärung 2019 (einschließlich der Anlagen) sind alle Beträge **in Euro** einzutragen. Beim Ausfüllen der Vordrucke können **Cent-Beträge** zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden, wenn der Vordruck nicht ausdrücklich die Eintragung von Cent-Beträgen vorsieht.

2 Angaben zu den Einkünften

Im **Hauptvordruck Est 1 A** hat der Steuerpflichtige nicht mehr gesondert anzugeben, welche Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten des EStG er im VZ erzielt hat und welche Anlage-Vordrucke deshalb der Steuererklärung beigelegt sind. Es ist darauf zu achten, dass alle im Einzelfall relevanten Einkünfte in den Anlage-Vordrucken erklärt werden.

Zu den sieben **Einkunftsarten** des EStG gehören die

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und
- sonstige Einkünfte i. S. des § 22 EStG.

Angaben zur Berechnung der vorgenannten Einkünfte sind in den **Anlage-Vordrucken** zu machen (vgl. **Anlagen N, KAP, KAP-BET, KAP-INV, R, SO, G, S, V** und **L** sowie bei ausländischen Einkünften die **Anlagen N-AUS** und **AUS**).

Unter Einkünften versteht das Einkommensteuerrecht die Reineinkünfte, d. h. die Einnahmen nach Abzug der Ausgaben, die je nach der Einkunftsart **Betriebsausgaben** oder **Werbungskosten** genannt werden. Einkünfte sind bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der **Gewinn**; bei den anderen oben bezeichneten Einkunftsarten der **Überschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten. Als Einkünfte sind nicht nur positive, sondern auch negative Ergebnisse (Verluste) aus den sieben Einkunftsarten zu verstehen. **Negative Beträge** sind mit einem deutlichen **Minuszeichen** (nicht in rot) in die Vordrucke einzutragen, soweit dort nichts anderes gesagt ist.

Alle Einkünfte aus dem In- und Ausland, die zu den oben genannten sieben Einkunftsarten gehören, unterliegen grundsätzlich der ESt (sog. »**Welteinkommensprinzip**«). Bei ausländischen Einkünften können sich aufgrund bestehender DBA allerdings Ausnahmen ergeben. Ob Einkünfte steuerpflichtig oder steuerfrei sind, entscheidet im Zweifelsfalle das Finanzamt. Alle Einkünfte aus dem Inland und dem Ausland sind deshalb in der Steuererklärung aufzuführen. Dies empfiehlt sich auch dann, wenn fraglich ist, ob die im Einzelfall erzielten Einkünfte überhaupt zu den o. a. sieben Einkunftsarten gehören, und ggf. nicht steuerbar sind. Auch darüber entscheidet das zuständige Finanzamt. Ggf. sind Einzelheiten zu den erzielten Einkünften in einer besonderen Anlage »**Ergänzende Angaben zur Steuererklärung**« (Zeile 40 des Hauptvordrucks Est 1 A, vgl. Teil I Tz 1.11; Zeile 99 des Hauptvordrucks Est 1 C, vgl. Teil I Tz 28.16.3) gegenüber dem Finanzamt näher zu erläutern. Entsprechendes gilt für die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden Ausgaben, wenn in den Anlage-Vordrucken dafür keine Eintragungsmöglichkeiten vorgesehen sind.

Zu den Einkünften gehören auch **Entschädigungen**, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Auf-

gabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung gewährt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a und b EStG); zur Steuerbarkeit einer **Versicherungsleistung**, die nach einem Unfall als Schadensersatz für künftiges Erwerbseinkommen gezahlt wird, vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 3.1.2019, 3 K 1497/18, EFG 2019 S. 1170 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 15/19. Erfasst werden auch Einkünfte aus einer **ehemaligen Tätigkeit** oder aus einem **früheren Rechtsverhältnis**, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen (z. B. dem Erben).

Ist ein Steuerpflichtiger im Laufe des Kj. 2019 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2019 bis zum Todestag in der vom Rechtsnachfolger abzugebenden Steuererklärung anzugeben.

Ob für die Zeit nach einer Auswanderung (Wegzug ins Ausland) eine **beschränkte Steuerpflicht** im Inland besteht, richtet sich danach, ob noch inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG vorhanden sind oder die Voraussetzungen der §§ 2 und 5 AStG vorliegen (vgl. Teil I Tz 28.2.2). Personen mit Wohnsitz im Ausland und fast ausschließlich inländischen Einkünften können nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig sein (vgl. Teil I Tz 27.5). Wegen der Rechtslage bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anlässlich einer Aus- oder Einwanderung vgl. Teil I Tz 27.3.

3 Statistische Angaben

Nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes über Steuerstatistiken werden die Erhebungsmerkmale für die Durchführung der **Einkommensteuerstatistik jährlich** erfasst. Ergänzende Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen über eine gesonderte »Anlage St« werden für den VZ 2019 **nicht** erhoben. Die Anlage St ist im Hinblick auf die elektronische Übermittlung der Daten von Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen (vgl. Tz 11.1) entbehrlich und musste nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder letztmals für den VZ 2013 abgegeben werden.

Die Daten für die **Lohnsteuerzerlegung**, nach denen sich der Länderfinanzausgleich richtet, werden schon seit mehreren Jahren **jährlich** ermittelt (§ 1 Abs. 2 des Gesetzes über Steuerstatistiken). Grundlage hierfür bilden die von den Arbeitgebern an die Finanzverwaltung elektronisch übermittelten Daten der **Lohnsteuerbescheinigungen**. Hierdurch ergeben sich jedoch keine Auswirkungen auf die Einkommensteuererklärung.

4 Steuerklärungsfristen

Die allgemeine **Steuerklärungsfrist** wurde ab dem VZ 2018 für alle Steuerpflichtigen von fünf auf **sieben Monate** verlängert (§ 149 Abs. 2 AO). Die **Einkommensteuererklärung 2019** ist hier nach bis zum **31.7.2020** abzugeben. Für Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, endet die Erklärungsfrist jedoch nicht vor Ablauf des siebten Kalendermonats, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahres 2019/2020 folgt.

Sofern die Steuerklärungen 2019 durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i. S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden, gilt eine allgemein **verlängerte Erklärungsfrist** bis zum **28.2.2021** bzw. bis zum **31.7.2021** für Land- und Forstwirte, die den Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (§ 149 Abs. 3 AO). Hierdurch sind die jährliche »Fristenerlasse« der obersten Finanzbehörden, mit denen bisher die Steuerklärungsfrist für beratene Steuerpflichtige auf zwölf Monate verlängert wurde, entbehrlich geworden. Um sicherzustellen, dass die Berater die Steuerklärungen ihrer Mandanten auch künftig kontinuierlich abgeben, hat das Finanzamt nun jedoch die gesetzlich verankerte Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten »Vorabforderung« von Steuerklärungen mit 4-monatiger Erklärungsfrist (§ 149 Abs. 4 AO).

Aufgrund begründeter Einzelanträge können die genannten Erklärungsfristen weiterhin vom Finanzamt verlängert werden (§ 109 Abs. 1 AO). In Beraterfällen kommt allerdings eine zusätzliche Fristverlängerung nur noch dann in Betracht, wenn die Erklärungsfrist ohne Verschulden nicht eingehalten werden konnte (§ 109 Abs. 2 AO).

Ein **Antrag auf Einkommensteuerveranlagung 2019** von Arbeitnehmern (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **2.1.2024** beim zuständigen Finanzamt einzureichen; da der 31.12.2023 ein Sonntag ist, verschiebt sich das Ende der vierjährigen Festsetzungsfrist auf den nächstfolgenden Werktag, den 2.1.2024. Für die Abgabe des Antrags auf Einkommensteuerveranlagung gilt eine **Vierjahresfrist**; die für **Pflichtveranlagungen** geltende **Anlaufhemmung** gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO von maximal **drei Jahren** greift bei der Antragsveranlagung **nicht** (vgl. AEAO zu § 170 AO, BFH-Urteile vom 14.4.2011, BStBl II S. 746 und vom 18.10.2012, VI R 16/11, BFH/NV 2013 S. 340). Es besteht insoweit kein Rechtsanspruch auf Gleichbehandlung mit Pflichtveranlagungsfällen, bei denen Steuererklärungen unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung innerhalb von sieben Jahren abgegeben werden können (BFH-Urteil vom 6.6.2007, BStBl II S. 954, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 23.2.2012, VI B 118/11, BFH/NV 2012 S. 919; die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss vom 23.2.2012 eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen – Beschluss des BVerfG vom 18.9.2013, 1 BvR 924/12). Eine nach Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist abgegebene Steuererklärung entfaltet auch dann keine anlaufhemmende Wirkung, wenn durch eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 EStG ein Pflichtveranlagungstatbestand erst begründet wird (BFH-Urteile vom 28.3.2012, BStBl II S. 711 und vom 4.10.2017, BStBl 2018 II S. 123). Eine Verlängerung der vierjährigen Festsetzungsfrist für Antragsveranlagungen ist gesetzlich ausgeschlossen; ebenso scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO aus.

Eine Erklärung zur **Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages** kann grundsätzlich nur innerhalb von **sieben Jahren** nach dem Verlustfeststellungsjahr abgegeben werden (z. B. für einen Verlust aus dem Jahr 2013 noch bis 31.12.2020). Da für die **Verlustfeststellung** eine allgemeine Erklärungsfrist nach § 181 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 AO besteht, ist die (dreijährige) Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu beachten. Hat das Finanzamt demgegenüber ihm aus einer Steuererklärung bekannte Verluste pflichtwidrig nicht festgestellt, kann die Feststellung **unbefristet** nachgeholt werden (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG, § 181 Abs. 5 AO). Zu Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der gesonderten Verlustfeststellung vgl. Teil I Tz 9.5.2.

Der Steuerpflichtige ist zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, wenn zum Schluss des vorangegangenen VZ ein verbleibender Verlustabzug festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStG; vgl. Tz 6). In diesem Sonderfall ist für die Abgabe der Einkommensteuererklärung für den unmittelbar auf den festgestellten Verlustabzug folgenden VZ stets eine **siebenjährige** Verjährungsfrist maßgebend; dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige für diesen VZ nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nur auf seinen Antrag hin zur Est zu veranlagung ist (BFH-Urteil vom 30.3.2017, BStBl II S. 1046).

Für den Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** (vgl. Teil I Tz 1.9) gilt die allgemeine vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage für das Kj. 2019 muss daher bis spätestens **2.1.2024** gestellt werden.

5 Verspätungszuschlag

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuerklärung kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** von bis zu **25000 €** festsetzen. Im Regelfall steht die Festsetzung von Verspätungszuschlägen weiter im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (§ 152 Abs. 1 AO). Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist

insbesondere naheliegend, wenn der Steuerpflichtige seine Erklärungs-pflichten wiederholt verletzt hat.

Ab dem VZ 2018 ist in folgenden Fällen die Festsetzung des Verspätungszuschlags gesetzlich vorgeschrieben (§ 152 Abs. 2 AO):

- Die Steuererklärung wird pflichtwidrig nicht innerhalb von **14** Monaten nach Ablauf des VZ abgegeben.
- Im Fall einer **Vorabanforderung** (vgl. Tz 4) wird die von einem Berater zu erstellende Steuererklärung pflichtwidrig nicht innerhalb der viermonatigen Frist abgegeben.

Dieser obligatorische Verspätungszuschlag wird allerdings nicht erhoben, wenn die Steuerklärungsfrist verlängert und die Steuererklärung innerhalb der verlängerten Frist abgegeben wurde, wenn die Steuer auf »0 €« festgesetzt wird oder es zu einer Erstattung kommt (§ 152 Abs. 3 AO). Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags steht allerdings auch in diesen Fällen weiterhin im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde.

Für nach dem 31.12.2018 eingereichte Einkommensteuererklärungen beträgt der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung (§ 152 Abs. 5 Satz 2 AO). Der Mindestverspätungszuschlag kann auch in Erstattungsfällen erhoben werden.

6 Steuererklärungspflichten

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen sind für das Kj. 2019 in folgenden Fällen verpflichtet eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

(1) Für den Fall, dass keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen:

- a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2019 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2019 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **18 336 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
- b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **9 168 €** (Grundfreibetrag) betragen hat;
- c) wenn neben inländischen steuerpflichtigen Einkünften auch
 - aa) **Einkünfte aus dem Ausland** bezogen worden sind, die nach einem DBA, nach anderen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslands-tätigkeitserlass im Inland steuerfrei sind, oder
 - bb) **Arbeitslosengeld, Arbeitslosenbeihilfe, Eltern-geld, Insolvenzgeld, Krankengeld, Mutterschafts-geld** oder andere **Einkommensersatzleistungen** i. S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezogen worden sind, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe und Zusammensetzung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte;

(2) für den Fall, dass **lohnsteuerpflichtige Einkünfte** vorliegen:

- a) **Ehegatten/Lebenspartner** (siehe 1a) und **andere Personen**, wenn
 - aa) die **positive Summe** ihrer Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren oder die nach einem DBA, nach anderen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslands-tätigkeitserlass freigestellten ausländischen Einkünfte und die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Einkommensersatzleistungen (siehe 1c, bb) jeweils mehr als **410 €** betragen haben oder
 - bb) einer der Ehegatten/Lebenspartner oder eine andere Person

- Einkünfte aus **mehreren Dienstverhältnissen** bezogen hat oder
- von einem Arbeitgeber **verschiedenartige Bezüge** im Sinne des § 39e Abs. 5a EStG erhalten hat, von denen mindestens einer der Bezüge dem Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI unterworfen worden ist oder

cc) die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Teilbeträge der **Vorsorgepauschale** für die Kranken- und Pflegeversicherung größer ist als die als Sonderausgaben abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 11 600 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 22 050 € übersteigt, oder

dd) vom Finanzamt ein **Freibetrag** für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ermittelt worden ist (ausgenommen Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Zahl der Kinderfreibeträge) und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 11 600 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 22 050 € übersteigt oder

ee) bei geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Eltern oder bei Eltern nichtehelicher Kinder (dies gilt entsprechend für Lebenspartner)

- beide Elternteile eine Aufteilung des Freibetrags zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung eines volljährigen Kindes in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragen oder
- beide Elternteile eine Aufteilung des einem Kind zustehenden Pauschbetrags für Behinderte/Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragen oder

ff) für einen Steuerpflichtigen ein **sonstiger Bezug** (z. B. Entlassungsabfindung) vom Arbeitgeber ermäßigt besteuert wurde oder

gg) der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kj. außer Betracht geblieben ist (**Großbuchstabe S** in der Lohnsteuerbescheinigung) oder

hh) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen i. S. des § 1 Abs. 1 EStG bei der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 EStG) ein Ehegatte/Lebenspartner i. S. des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt worden ist oder

ii) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1a EStG gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2 EStG gebildet worden sind.

(b) **Ehegatten/Lebenspartner** (siehe 1a), wenn

aa) beide Ehegatten/Lebenspartner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben, einer von ihnen nach der **Steuerklasse V** oder **VI** besteuert oder bei Steuerklasse IV der **Faktor** nach § 39 f EStG berücksichtigt worden ist oder

bb) die Ehe im Kj. 2019 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2019 **wieder geheiratet** hat (dies gilt entsprechend für Lebenspartner) oder

cc) einer der Ehegatten/Lebenspartner die **Einzelveranlagung** beantragt;

(3) für den Fall, dass zum 31.12.2018 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStDV).

Darüber hinaus besteht für **Kirchensteuerpflichtige**, bei denen die als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer zu erhebende **Kirchensteuer** vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten (z. B. Bank) nicht einbehalten wurde, eine gesonderte Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung von Kirchensteuer auf Kapitalerträge. Dies gilt nicht, wenn bereits eine Verpflichtung zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen (siehe oben) besteht.

Außerdem ist zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, wer hierzu vom **Finanzamt** besonders **aufgefordert** wird. Wer später erkennt, dass eine abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist, ist verpflichtet, dies dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen (§ 153 Abs. 1 AO).

Geklärt ist, dass es in Fällen, in denen das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen zunächst nach § 162 AO **geschätzt** hat, für die Durchführung der Veranlagung keines fristgemäßen Antrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG mehr bedarf (BFH-Urteil vom 22.5.2006, BStBl II S. 912). Der Steuerpflichtige ist in einem solchen Fall auch dann zur Einkommensteuer zu veranlagern, wenn sich aus der im Rechtsbehelfsverfahren eingereichten Einkommensteuererklärung ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nicht vorliegen.

7 Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht

Beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen (ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) haben eine jährliche Steuererklärung über ihre im abgelaufenen KJ. bezogenen **inländischen Einkünfte** i. S. des § 49 EStG abzugeben, soweit für diese Einkünfte die ESt nicht durch den Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG als abgegolten gilt (§ 50 Abs. 2 EStG). Zur Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht gehören der gesonderte **Hauptvordruck Est 1 C** sowie zusätzlich die für die Erklärung der inländischen Einkünfte erforderlichen **Anlagen L, G, S, V, N** usw. Auf die Erläuterungen und Ausfüllhinweise zum Vordruck Est 1 C im **Teil I Tz 28** wird im Einzelnen hingewiesen.

Zur Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vgl. die Erläuterungen zur **Anlage WA-ESt** (Teil I Tz 27.2). Ggf. können beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen unter bestimmten Voraussetzungen hiermit einen Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« stellen (vgl. Teil I Tz 27.5.1)

8 Amtliche Vordruckmuster

Die **Steuererklärungen** sind grundsätzlich auf den amtlich vorgegebenen Vordrucken (vgl. Tz 1) abzugeben. Die Steuererklärung ist von den Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwährend auch per **Telefax** – ohne Originalunterschrift des Steuerpflichtigen – abgegeben werden (BFH-Urteil vom 8.10.2014, BStBl II S. 438; vgl. Teil I Tz 1.12.2).

Die amtlichen Vordrucke sind bei allen Finanzämtern und auch bei vielen Kommunen erhältlich. Vordrucke aus anderen Bundesländern können **ohne** Einschränkungen verwendet werden; diese stimmen inhaltlich in allen Bundesländern überein.

Für die Einkommensteuererklärung 2019 werden für alle Bundesländer **einheitliche beleglegerechte Vordrucke** aufgelegt. Die Beleglesevordrucke können von den Finanzämtern über Scanner eingelesen und maschinell weiterverarbeitet werden.

9 Internet-Formulare

Die Bundesfinanzverwaltung hat auf ihren Webseiten (www.formulare-bfinv.de) ein **Formularcenter** eingerichtet. Dort können die meisten Steuerklärungsvordrucke mit Hilfe des **Programms**

»**FormsForWeb**« online ausgefüllt und gespeichert oder als leeres pdf-Dokument heruntergeladen werden. Eine Übersendung dieser Vordrucke an das zuständige Finanzamt per E-Mail ist allerdings nicht zulässig; die Vordrucke müssen ausgedruckt und unterschrieben beim Finanzamt eingereicht werden. Die Anforderungen an die Papierqualität nichtamtlicher Vordrucke (vgl. nachfolgende Tz 10) sind einzuhalten.

Formulare, für die eine elektronische Übermittlungspflicht besteht (Anlagen L, G, S, 34b, 13a, AV 13a, 34a, Zinsschranke), werden nicht mehr im Formularcenter der Bundesfinanzverwaltung angeboten. Steuerpflichtige, bei denen auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung verzichtet wurde, erhalten die notwendigen Papiervordrucke von ihrem zuständigen Finanzamt. Zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen vgl. im Übrigen die Erläuterungen unter Tz 11.

10 Nichtamtliche Vordrucke

Die Verwendung **nichtamtlicher Vordrucke**, d. h. von Vordrucken, die nach dem Muster einer amtlichen Druckvorlage durch Druck, Ablichtung oder mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen hergestellt worden sind, ist zulässig, wenn diese in der drucktechnischen Ausgestaltung (Layout), in der Papierqualität und in den Abmessungen den **amtlichen Vordrucken** entsprechen (vgl. BMF-Schreiben vom 3.4.2012, BStBl I S. 522). Die Vordrucke müssen danach insbesondere

- im Wortlaut, im Format und in der Seitenzahl sowie Seitenfolge mit den amtlichen Vordrucken übereinstimmen und
- über einen Zeitraum von mindestens 15 Jahren haltbar und gut lesbar sein.

Geringfügige Veränderungen der Zeilen- und Schreibabstände sowie des Papierformats sind zugelassen, sofern diese gleichmäßig über die ganze Seite erfolgen und das Seitenverhältnis in Längs- und in Querrichtung beibehalten wird. Der Gründruck muss durch entsprechende Graustufen ersetzt werden.

Ein doppelseitiger Druck ist **nicht** erforderlich und die Verbindung der Seiten mehrseitiger Vordrucke ist zu vermeiden.

Sofern der amtliche Vordruck einen Barcode enthält, ist dieser in den nichtamtlichen Vordruck nicht aufzunehmen; die Eintragung des entsprechenden Formularschlüssels ist vorzunehmen. Weitere aufzunehmende Unterscheidungsmerkmale (z. B. Kennzahl und Wert) ergeben sich aus dem jeweiligen Vordruck. Die Grundsätze für das maschinelle Ausfüllen von Vordrucken (vgl. Tz 4 des o. a. BMF-Schreibens vom 3.4.2012) sind zudem zu beachten.

Weitere Anforderungen an Vordrucke, die mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen hergestellt wurden, ergeben sich aus einem als Anlage zu o. a. BMF-Schreiben vom 3.4.2012 beigefügten Merkblatt.

11 Elektronische Steuererklärungen

11.1 Verpflichtung zur elektronischen Abgabe

Steuerpflichtige mit **Gewinneinkünften** (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende, Selbständige und Freiberufler) sind gesetzlich verpflichtet, ihre **Steuererklärung in authentifizierter Form** elektronisch durch Datenfernübertragung beim Finanzamt einzureichen. Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige nur geringfügige Gewinne erzielt (FG Rheinland-Pfalz vom 15.7.2015, 1 K 2204/13, BB 2015 S. 2134) oder Sicherheitsbedenken gegen die elektronische Datenübermittlung über das Internet hat (BFH-Beschluss vom 14.2.2017, VIII B 43/16, BFH/NV 2017 S. 729; so auch schon BFH-Urteil vom 14.3.2012, BStBl II S. 477). Die von der Finanzverwaltung kostenlos bereitgestellte Übermitt-

lungssoftware »ELSTER« gewährleistet ein ausreichendes Maß an Datensicherheit (vgl. Tz 11.5).

Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Steuererklärung gilt auch für Arbeitnehmer, die nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zur Einkommensteuer veranlagt werden, wenn neben dem Arbeitslohn positive steuerpflichtige Nebeneinkünfte oder Progressioneinkünfte von **mehr als 410 €** vorliegen. Keine Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung besteht weiter für Arbeitnehmer, die nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG veranlagt werden, insbesondere bei einer **Antragsveranlagung**. Aber auch in diesen Fällen ist selbstverständlich eine **freiwillige** elektronische Übermittlung der Steuererklärung möglich.

Für die elektronische authentifizierte Übermittlung der Steuererklärung wird ein **Zertifikat** benötigt. Dieses erhält man im Anschluss an eine **einmalige Registrierung** im Internet unter www.elster.de über das Anmeldeportal »Mein Elster« (vgl. Tz 11.5). Der Registrierungsvorgang kann bis zu zwei Wochen dauern; den für den Abschluss der Registrierung benötigten Aktivierungscode übersendet die Finanzverwaltung aus Sicherheitsgründen per Brief.

Das Finanzamt kann auf **Antrag** zur Vermeidung **unbilliger Härten** auf eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung verzichten. Eine unzumutbare Härte kann vorliegen, wenn eine Datenübermittlung **wirtschaftlich** oder **persönlich nicht zumutbar** ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn die erforderliche technische Ausstattung für eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung nicht vorhanden ist und diese nur mit nicht unerheblichem finanziellem Aufwand geschaffen werden könnte **oder** wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung zu nutzen (§ 25 Abs. 4 EStG i.V. mit § 150 Abs. 8 AO). Hiernach kann es z. B. bei geringen jährlichen Gewinneinkünften wirtschaftlich unzumutbar sein, die für den elektronischen Verkehr mit dem Finanzamt erforderliche Technik anzuschaffen (FG Rheinland-Pfalz vom 12.10.2016, 2 K 2352/15, EFG 2017 S. 40 – Revision anhängig, Az. des BFH: VIII R 29/17). Eine persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung (z. B. aufgrund Medieninkompetenz des Steuerklärungspflichtigen) entfällt nicht dadurch, dass der Steuerklärungspflichtige auf medienkompetente, gelegentlich unentgeltlich in seinem Betrieb mithelfende Familienangehörige zurückgreifen könnte. Die zwangsweise Durchsetzung der elektronischen Steuerklärungsabgabe – nach erklärungsgemäßer Veranlagung aufgrund einer in Papierform abgegebenen Steuererklärung – kann in diesen Fällen daher rechtsmissbräuchlich sein; die Festsetzung eines Verspätungszuschlags bleibt dagegen möglich (FG Berlin-Brandenburg vom 14.2.2018, 3 K 3249/17, EFG 2018 S. 706).

Eine entsprechende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung besteht auch für **Bilanzen** sowie **Gewinn- und Verlustrechnungen** (§ 5b EStG). Einzelheiten zur Anwendung des § 5b EStG und zur technischen Umsetzung der »E-Bilanz« enthalten das BMF-Schreiben vom 28.9.2011 (BStBl I S. 855) sowie die ergänzenden BMF-Schreiben vom 24.5.2016 (BStBl I S. 500), vom 16.5.2017 (BStBl I S. 776), vom 24.11.2017 (BStBl I S. 1543), vom 6.6.2018 (BStBl I S. 714) und vom 2.7.2019 (BStBl I S. 887). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter »www.esteu.de« abgerufen werden.

11.2 Anlage EÜR

Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften sind grundsätzlich gesetzlich verpflichtet, ihre Steuererklärung elektronisch beim Finanzamt einzureichen (vgl. vorstehende Tz 11.1). Wird keine Steuerbilanz erstellt, sondern eine **Gewinnermittlung** durch **Einnahmenüberschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG durchgeführt, ist **zusätzlich** zu den **Anlagen S, G** und **L** eine standardisierte **Anlage EÜR** mit den zugehörigen Anlage-Vordrucken (siehe unten) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch und – ab 2017 – authentifiziert an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV). Für **jeden Betrieb** des Steuerpflichtigen ist

dabei eine gesonderte Anlage EÜR zu erstellen. Der BFH hat im Übrigen die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass § 60 Abs. 4 EStDV für die Abgabe der Anlage EÜR als wirksame Rechtsgrundlage anzusehen ist (BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl 2012 II S. 129).

Zur **Anlage EÜR** gehören

- der **Hauptvordruck »Anlage EÜR«** für die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG,
- die **»Anlage SZ«** zur Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nichtabziehbaren **Schuldzinsen**, wenn die im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen – ohne die Berücksichtigung der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens – den Betrag von 2050 € übersteigen,
- die **»Anlage AVEÜR«** für das **Anlageverzeichnis** und den Ausweis des **Umlaufvermögens** sowie
- die **»Anlage LuF«** (neu ab VZ 2019) zur Erklärung der im Weinbau festgelegten Richtbeträge für Betriebsausgaben und pauschaler Betriebsausgaben nach § 51 EStDV in der Forstwirtschaft,
- eine gesonderte **Ausfüllanleitung** zu den Vordrucken.

Für **Mitunternehmenschaften** sind – neben der Anlage EÜR – auf gesonderten Vordrucken Sonder- und Ergänzungsrechnungen erforderlich. Hierfür sind für jeden Beteiligten die Vordrucke »Anlage ER« (Ergänzungsrechnung), »Anlage SE« (Sonderberechnung), »Anlage AVSE« (Anlagenverzeichnis zur Anlage SE) elektronisch zu übermitteln.

Die Verpflichtung die Anlage EÜR auf elektronischem Weg in authentifizierter Form abzugeben, gilt grundsätzlich für **alle Steuerpflichtige**, die Ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Sie gilt auch für nicht buchführungspflichtige Weinbaubetriebe und verpachtete land- und forstwirtschaftliche Betriebe, deren Gewinn den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG nicht überschreitet. Die frühere Nichtbeanstandungsregelung anstelle der Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung einzureichen, wenn die im Wirtschaftsjahr erzielten Betriebseinnahmen weniger als 17500 € betragen haben, wurde ab VZ 2017 aufgehoben.

Eine **Ausnahme** von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung besteht für **Antragsveranlagungen** nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG, wenn die neben dem Arbeitslohn erzielten Gewinneinkünfte und die weiteren nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte (z. B. Renteneinkünfte; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) in ihrer Summe den Betrag von 410 € nicht übersteigen. In **Härtefällen** nach § 150 Abs. 8 AO (vgl. Tz 11.1) kann das Finanzamt auf Antrag von einer Übermittlung der standardisierten Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. Für die Einnahmenüberschussrechnung sind in diesen Fällen die bei den Finanzämtern erhältlichen Papiervordrucke der Anlage EÜR (einschließlich Anlagen SZ, AVEÜR und LuF) zu verwenden.

Keine Verpflichtung zur Abgabe einer Anlage EÜR besteht für **ehrenamtlich** selbständig **tätige Personen**, deren Einnahmen insgesamt nach den §§ 3 Nr. 26, 26a und 26b EStG steuerfrei bleiben. In diesen Fällen genügt es, die steuerfreien Einnahmen in der **Anlage S** (Zeile 44 und 45) zu erklären. Übersteigen die Einnahmen die Freibeträge, ist zwingend die Anlage EÜR abzugeben, wenn die ermittelten Einkünfte (Einnahmen nach Abzug von Freibeträgen und/oder Betriebsausgaben) die Grenze von 410 € überschreiten.

11.3 Online-Erklärung über »Mein Elster«

»ELSTER« bietet allen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Einkommensteuererklärung elektronisch über das Internet an das Finanzamt zu übermitteln. Dazu kann die Einkommensteuererklärung direkt online über das Anmeldeportal »Mein Elster« (www.elster.de) eingegeben werden, also ganz ohne Ausdrucke, Formulare und Postversand. Es wird dazu nur noch ein Internet-Browser benötigt. Hierdurch erübrigt sich das jährliche Herunterladen, In-

stallieren und Aktualisieren umfangreicher Steuerprogramme. Der Zugang ist nur nach erfolgter einmaliger Registrierung mit einem elektronischen Zertifikat möglich (vgl. Tz 11.5). »Mein Elster« kann auch über ein Tablet oder Smartphone genutzt werden, die aber bestimmte Systemanforderungen erfüllen müssen.

Die Erstellung von Steuererklärungen über »Mein Elster« orientiert sich – wie bei ElsterFormular – an den amtlichen Formularen. Die Menüführung der Online-Erklärung in »Mein Elster« ist jedoch davon abweichend wie folgt aufgebaut:

- Nach Auswahl der/des zu erstellenden Erklärung/Antrags, des Kalenderjahrs und der ggf. benötigten Anlage-Vordrucke gelangt man auf die **Startseite** des Formulars, in der die Art der Erklärung oder des Antrags kenntlich zu machen sowie die Steuernummer einzugeben ist. Zudem besteht hier die Möglichkeit die Daten aus dem gespeicherten Profil in die Erklärung zu übernehmen und soweit erforderlich eine neue Steuernummer zu beantragen.
- Die Eingabe und Übernahme der Erklärungsdaten erfolgt über die Registerkarte »Eingeben«. Diese Registerkarte ist unterteilt in ein Verzeichnis mit den bei Start des Programms ausgewählten Formularen und in einen **Eingabe-** und **Übernahmebereich**. Über das Verzeichnis können nachträglich weitere Anlage-Vordrucke hinzugefügt oder ggf. wieder entfernt werden. Im Eingabe- und Übernahmebereich wird für jedes Formular eine Gliederung angeboten, so dass die notwendigen Erklärungsangaben gezielt in den dafür vorgesehenen Eintragszeilen erfasst werden können. Für die Übernahme in die Online-Erklärung müssen die eingegebenen Werte im Regelfall per Mausklick bestätigt werden.
- Es empfiehlt sich im Übrigen – nach Eingabe der Identifikationsnummer bei den allgemeinen Angaben zur Person im Hauptvordruck – sämtliche Daten aus dem Belegabruf (vgl. Tz 11.6) vorab in die Steuererklärung zu übernehmen. Hierdurch müssen nur noch fehlende Angaben (z. B. zu Spenden, Handwerkerleistungen oder Werbungskosten) in der Online-Erklärung ergänzt werden.
- Aufgrund einer **Plausibilitätsprüfung** werden über die Registerkarte »Prüfen« Fehler und Konflikte angezeigt, die gezielt in der Online-Erklärung korrigiert werden können.
- In der Registerkarte »Berechnen und Versenden« werden sämtliche Eingaben der Online-Erklärung in einer Übersicht angezeigt. Hier kann zudem eine vorläufige unverbindliche **Steuerberechnung** durchgeführt und die Online-Erklärung schließlich an das Finanzamt versendet werden.
- Nach jeder Aktion im Eingabe- und Übernahmebereich erfolgt eine automatische Zwischenspeicherung der Online-Erklärung. Beim Verlassen des Programms erfolgt eine **Speicherung** als Entwurf unter »Meine Formulare«, so dass die Erklärung vor dem Absenden an das Finanzamt jederzeit noch korrigiert und ergänzt werden kann.

11.4 Steuererklärungssoftware

Neben »Mein Elster« besteht für den VZ 2019 letztmals die Möglichkeit **ElsterFormular**, das kostenlose Steuerprogramm der Finanzverwaltung, zu verwenden oder aber jedes andere gewerbliche **Software-Produkt**, in das die ELSTER-Software integriert ist. **ElsterFormular** ist bei den Finanzämtern auf CD-ROM erhältlich oder kann im Internet unter www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt heruntergeladen werden, ebenso ein Handbuch (als PDF-Datei) mit ausführlichen Informationen zu ElsterFormular.

Diese Anleitung enthält in den Erläuterungen zu den einzelnen Steuerklärungsvordrucken gezielte Hinweise zur Anwendung von »Mein Elster« (vgl. Tz 11.3) und von ElsterFormular. Da sich sowohl »Mein Elster« als auch bei ElsterFormular an den amtlichen Vordrucken orientieren, gelten die Hinweise zu »**ELSTER**« grundsätzlich für beide Programmanwendungen; auf Abweichungen wird ggf. besonders hingewiesen. Die Hinweise sind in einem Kasten mit dem Begriff »**ELSTER**« besonders gekennzeichnet.

Zum Schutz des Steuergeheimnisses werden die Steuerdaten verschlüsselt vom Anwender in die Rechenzentren der Bundesländer übermittelt. Dazu wurde eine hybride Verschlüsselung gewählt, die dem aktuellen Stand der Sicherheitstechnik entspricht; Näheres hierzu unter www.elster.de unter »Sicherheit bei ELSTER«.

Bei Erstellung der Steuererklärung mit ElsterFormular besteht die Möglichkeit, die an das Finanzamt übermittelten Steuerklärungsdaten nach »Mein Elster« zu exportieren. Dies erleichtert den Umstieg auf »Mein Elster« im Folgejahr.

11.5 Datenübermittlung

Die Daten können über ELSTER in **zwei Varianten** an die Finanzverwaltung übermittelt werden:

- (1) Datenübermittlung mit Abgabe einer komprimierten Steuererklärung

Die Daten der Steuererklärung werden von der Software (ElsterFormular oder Fremdsoftware) über die integrierte **ELSTER-Clientsoftware** gesendet. Die nach dem Sendevorgang ausgedruckte Steuererklärung, die nur die gesendeten Daten enthält (= **komprimierte Steuererklärung**) ist vom/von den Steuerpflichtigen zu unterschreiben und beim Finanzamt einzureichen. Die elektronische Steuererklärung gilt in diesem Fall erst mit dem Eingang des unterschriebenen Vordrucks als dem Finanzamt zugegangen (Tz 6 Satz 2 des BMF-Schreiben vom 16.11.2011, BStBl I S. 1063); der bloße Eingang der elektronischen Daten bei der Finanzverwaltung ist für die Wahrung der vierjährigen Verjährungsfrist bei Antragsveranlagungen (vgl. hierzu Tz 4) nicht ausreichend (FG Baden-Württemberg vom 17.8.2015, 9 K 2505/14, EFG 2015 S. 1815 – rkr.).

Die gesendeten Daten werden sodann vom Finanzamt bei der Bearbeitung der komprimierten Steuererklärung über die sog. Teilnummer des Übermittlungsvorgangs aufgerufen und in die Steuerfestsetzung übernommen, soweit die sachliche Prüfung keine Abweichungen erfordert.

Die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der Steuerklärungsdaten mit Abgabe einer komprimierten Steuererklärung will die Finanzverwaltung langfristig abschaffen. In einem ersten Schritt ist ab 1.1.2018 die komprimierte Steuererklärung für Steuerpflichtige, die **steuerlich beraten** werden, entfallen. Für diese Steuerpflichtigen besteht nur noch die Möglichkeit der papierlosen authentifizierten Übermittlung der Steuererklärung, die nachfolgend beschrieben ist. Unberatene Steuerpflichtige können ihre Steuererklärung vorerst weiter in komprimierter Form oder – wenn sie keine Gewinneinkünfte erzielen – in Papierform abgeben.

- (2) Authentifizierte Datenübermittlung einer papierlosen Steuererklärung

Die Daten der Steuererklärung werden von der Software über die integrierte ELSTER-Clientsoftware **authentifiziert** als **papierlose Steuererklärung** übermittelt. Bei dieser Form der Datenübermittlung der Steuererklärung ersetzt die **Authentifizierung** des Datenübermittlers (z. B. des Steuerberaters) die Vorlage einer vom Steuerpflichtigen zu **unterschreibenden** Steuererklärung. Das für die Authentifizierung erforderliche **Zertifikat** wird durch eine einmalige Registrierung über das Anmeldeportal »**Mein Elster**« (www.elster.de) erstellt; dieses Zertifikat kann dann für die Datenübermittlung dauerhaft verwendet werden (Registrierungsart »ELSTERBasis«). Es besteht auch die Möglichkeit ein elektronisches Zertifikat auf einen speziellen USB-Sicherheits-Chip (ELSTER-Stick) kostenpflichtig laden zu lassen (Registrierungsart »ELSTER-Spezial«) oder alternativ vorhandene von ELSTER unterstützte Signaturkarten für das Authentifizierungsverfahren zu registrieren (Registrierungsart »ELSTERPlus«). Es kann auch ein sog. **Firmenzertifikat** (z. B. für die elektronische Abgabe von Steuererklärungen aller Mandanten einer Steuerberatungskanzlei) erworben werden.

Über die Schnittstelle von ELSTER wird ein **PDF-Ausdruck** für den Steuerpflichtigen erzeugt, der den elektronisch übermittelten Datensatz in überschaubarer Form abbildet. Dieser Ausdruck kann von Steuerberatungskanzleien – neben der Dokumentation – auch dazu genutzt werden, den Mandanten die zu übermittelnden Daten in leicht nachprüfbarer Form zur Zustimmung zur Verfügung zu stellen (§ 87d Abs. 3 Satz 1 AO). Im Finanzamt werden die Daten der authentifiziert übermittelten Steuererklärungen dem zuständigen Bearbeiter zur weiteren Bearbeitung nur angezeigt, wenn eine nähere Prüfung der Erklärungsangaben oder Korrektur der übermittelten Daten notwendig sind. Elektronisch abgegebene Steuererklärungen führen ansonsten zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung; zur Zulässigkeit vgl. § 155 Abs. 4 AO.

Die Teilnahme am ELSTER-Verfahren bzw. die Nutzung von »Mein Elster« oder ElsterFormular hat gegenüber der Abgabe der Steuererklärung auf Papier eine Reihe von Vorteilen:

- »Mein Elster« bzw. ElsterFormular bieten gegenüber den amtlichen Vordrucken insbesondere die Möglichkeit einer vereinfachten **Übernahme von Vorjahresdaten, erweiterte Eingabemöglichkeiten**, gezielte **Eingabehilfen** zum Ausfüllen der elektronischen Erklärung (auch zur Unterstützung von Anwendern mit Sehschwäche), eine **Plausibilitätsprüfung** der Steuererklärung sowie eine (vorläufige) unverbindliche **Steuerberechnung**.
- Mit dem **Belegabruf** können die der Finanzverwaltung bereits vorliegenden Daten des aktuellen VZ in eine »vorausgefüllte Steuererklärung« übernommen werden (vgl. Tz 11.6). Hierdurch wird die Erstellung der laufenden Steuererklärung erheblich erleichtert.
- Es besteht die Option der **Bescheidendatenbereitstellung/-abholung**. Nach der Erstellung des Steuerbescheids werden die Bescheidendaten von der Steuerverwaltung über ELSTER elektronisch zum Abholen/zur Übernahme in die verwendete Steuersoftware bereitgestellt. Der Steuerpflichtige erhält eine E-Mail, wenn seine Steuerbescheidendaten zum Abruf bereitgestellt wurden. Diese Daten können dann maschinell mit den erklärten Angaben abgeglichen werden; Abweichungen werden direkt angezeigt.

11.6 Vorausgefüllte Steuererklärung

Die **vorausgefüllte Steuererklärung** ist ein kostenloses, elektronisches Serviceangebot der Finanzverwaltung. Sie hat das vorrangige Ziel, die Erstellung der Einkommensteuererklärungen zu erleichtern. Dies wird dadurch erreicht, dass dem Steuerpflichtigen oder seinem Bevollmächtigten die zu seiner Person gespeicherten Daten über einen Belegabruf elektronisch bereitgestellt werden. Die abgerufenen Daten können sodann automatisch in die richtigen Felder der (elektronischen) Steuererklärung übernommen werden. Hierdurch verringert sich insbesondere der Eingabeaufwand und Fehlerquellen werden von vornherein reduziert. Nach Prüfung und ggf. Ergänzung der Angaben sendet der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung dann an das Finanzamt elektronisch zurück. Mit dem Datenabruf ist allerdings kein Zwang zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung verbunden.

Mit der vorausgefüllten Steuererklärung werden die folgenden Daten (für die VZ ab 2012) bereitgestellt:

- die vom Arbeitgeber bescheinigten Lohnsteuerdaten,
- Bescheinigungen über den Bezug von Rentenleistungen,
- Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen,
- Beiträge zu bestimmten Vorsorgeaufwendungen (z. B. Riester- oder Rürup-Rentenverträge)
- Lohnersatzleistungen (erstmalig ab VZ 2014) sowie
- Bescheinigungen über vermögenswirksame Leistungen (erstmalig ab KJ. 2017)
- Name, Adresse, Bankverbindung, Geburtsdatum, Religionschlüssel, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

Weitere Daten (z. B. elektronisch übermittelte Spenden- und Mitgliedsbeiträge) werden zu einem späteren Zeitpunkt folgen.

Der Belegabruf für die vorausgefüllte Steuererklärung ist direkt über das Anmeldeportal »**Mein Elster**« (www.elster.de) möglich. Bei Softwareprodukten, die den Belegabruf unterstützen (z. B. ElsterFormular oder die am Markt angebotenen kommerziellen Steuerprogramme), können die von Dritten übermittelten Steuerdaten, ebenfalls direkt in die zu erstellende Steuererklärung übernommen werden. Zu beachten ist, dass die meisten Steuerdaten aufgrund der gesetzlichen Übermittlungsfristen für den aktuellen VZ nicht unmittelbar am 1. Januar, sondern erst ab 1. März des Folgejahres zur Verfügung stehen. Die Finanzverwaltung selbst hat im Übrigen keine Kenntnis über die Vollständigkeit der an sie übermittelten Daten (z. B. bei Lohnsteuerbescheinigungen von mehreren Arbeitgebern zu einem Steuerfall). Es bleibt daher auch bei Nutzung der vorausgefüllten Steuerklärung Aufgabe der Steuerpflichtigen, die abgerufenen Daten auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen und ggf. entsprechende Änderungen und Ergänzungen vorzunehmen. Hierdurch eröffnet sich aber auch die Möglichkeit, dass fehlerhafte Daten bereits im Vorfeld erkannt und durch Kontaktaufnahme zwischen Steuerpflichtigem und ursprünglichem Datenlieferanten (z. B. Arbeitgeber, Krankenversicherung) bereinigt werden können.

Der Datenabruf für die eigenen Daten ist für jeden Steuerpflichtigen möglich, der mit seiner Identifikationsnummer über das Anmeldeportal »**Mein Elster**« registriert ist und sich als Teilnehmer am Belegabrufverfahren angemeldet hat. Die Teilnehmer erhalten für den Datenabruf automatisch ein Schreiben mit einem 10-stelligen Abrufcode, der bei jedem Datenabruf einzugeben ist.

Dritte wie z. B. Steuerberater, Lohnsteuerhilfeverein, Ehepartner, usw. müssen zum Datenabruf vorab gesondert berechtigt werden. Im Berufsregister eingetragene **Steuerberater** können den Zugriff auf die Daten ihrer Mandanten über eine bei den Steuerberaterkammern geführte Vollmachtsdatenbank beantragen. Unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten ist eine durch den Mandanten erteilte Vollmacht nach amtlich vorgeschriebenem Muster (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 3.11.2014, BStBl I S. 1400, vom 1.8.2016, BStBl I S. 662 und vom 8.7.2019, BStBl I S. 594). Die Mandanten werden über den beantragten Datenzugriff gesondert informiert. Für andere bevollmächtigte Personen, die nicht im Berufsregister der Steuerberaterkammer eingetragen sind, steht über das Anmeldeportal »**Mein Elster**« eine Möglichkeit zur Verfügung, den Datenabruf für Dritte zu beantragen. Welche Schritte im Einzelnen dazu erforderlich sind, ergibt sich aus entsprechenden Beschreibungen im Internet unter www.elster.de »Abruf von Bescheinigungen - Vorausgefüllte Steuererklärung«.

11.7 »Vollautomatische« Steuerbescheide

Die vorausgefüllte Steuererklärung wird ab dem VZ 2017 mit dem Ziel einer »**vollautomatischen Bearbeitung**« weiterentwickelt. Die Grundlage dafür bilden die von Dritten (z. B. Arbeitgeber, Krankenkassen, Bundesagentur für Arbeit) an die Finanzverwaltung elektronisch übermittelten Daten. Mitteilungspflichtige Dritte sind ausdrücklich verpflichtet, den Steuerpflichtigen in geeigneter Weise und binnen angemessener Frist darüber zu informieren, welche Daten sie an die Finanzverwaltung übermittelt haben (§ 93c AO i. d. F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, BGBl I S. 1679). Hält der Steuerpflichtige diese Daten für vollständig und richtig, gelten diese als »eigene Angaben«; seine Steuererklärung ist insoweit »vollständig«, ohne dass er die Daten nochmal ausdrücklich erklären muss (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO n. F.). Die Geltendmachung von steuermindernden Aufwendungen (z. B. Werbungskosten oder Sonderausgaben) in der Steuererklärung bleibt davon selbstverständlich unberührt.

Stellt sich erst nachträglich heraus, dass die an die Finanzverwaltung übermittelten Daten bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden sind, kann der Steuerbe-

scheid ohne Weiteres aufgehoben oder geändert werden (§ 175b Abs. 1 AO n. F.). Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der übermittelten Daten vertraut hat, diese aber zu seinem Nachteil unrichtig sind (§ 175b Abs. 2 AO n. F.). Einen Antrag auf Korrektur des Steuerbescheids können Steuerpflichtige in diesem Fall auch dann noch stellen, wenn sie den Fehler erst nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerken.

Der Finanzverwaltung wird es auf dieser Basis ermöglicht, vollständig automationsgestützt Steuerbescheide zu erlassen, wenn kein Anlass für eine individuelle Prüfung durch den Bearbeiter im Finanzamt besteht; zur Zulässigkeit vgl. § 155 Abs. 4 AO. Der Steuerpflichtige erhält ab dem VZ 2017 über ein sog. »Freitextfeld« in der Steuererklärung allerdings die Möglichkeit, das Finanzamt auf die individuelle Prüfung eines bestimmten Sachverhalts hinzuweisen, der zu seinen Gunsten zu berücksichtigen ist (vgl. Erläuterungen zu Zeile 40 des Hauptvordrucks Est 1 A, Teil I Tz 1.11). Hierdurch wird eine Steuererklärung von der »vollautomatischen Bearbeitung« ausgeschlossen und für eine personelle Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt.

12 Verzicht auf die Angabe von eDaten

Zahlreiche Daten zu den Besteuerungsgrundlagen (z. B. Bruttoarbeitslöhne und die zugehörigen Lohnsteuerabzugsbeträge, bestimmte Beiträge zur Kranken-/Pflegerversicherung und Altersvorsorge, Lohnersatzleistungen, Renten etc.), die in der Einkommensteuererklärung bislang angegeben werden mussten, liegen der Finanzverwaltung aufgrund entsprechender elektronischer Datenübermittlungen der mitteilungspflichtigen Stellen (z. B. Arbeitgeber, Krankenkassen, Versicherungsunternehmen, Bundesagentur für Arbeit, Deutsche Rentenversicherung) bereits vor. Ab dem KJ 2019 **verzichtet** die Finanzverwaltung in der Einkommensteuererklärung auf die **Angabe** der sog. **eDaten** und übernimmt diese automatisch in die Einkommensteuerveranlagung. Dabei gelten die Daten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO). Eintragungen in den dunkelgrün hinterlegten und mit dem Logo »e« gekennzeichneten Zeilen der Erklärungsvordrucke (insbesondere in den Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand) sind – sofern die Daten zutreffend sind – nicht mehr erforderlich.

Welche eDaten an die Finanzverwaltung elektronisch übermittelt wurden, kann aus den zugesandten Mitteilungen der mitteilungspflichtigen Stellen (z. B. dem Ausdruck der Lohnsteuerbescheinigung oder der Mitteilung über die geleisteten Versicherungsbeiträge) entnommen werden. Bei Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung wird diese Mitteilung erstmalig nur auf Anforderung hin und in den darauffolgenden Jahren automatisch zugesandt. Die mitteilungspflichtigen Stellen müssen die Daten bis Ende Februar des Folgejahres an die Finanzbehörden übermitteln und den Steuerpflichtigen darüber binnen angemessener Frist informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie übermittelt haben (§ 93c Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO).

Die der Finanzverwaltung vorliegenden eDaten haben allerdings **keine Bindungswirkung**. Es steht den Steuerpflichtigen weiterhin frei, eigene Angaben vorzunehmen (z. B. Änderung des Bruttoarbeitslohns aufgrund einer abweichenden Bewertungsmethode für die private Firmenwagenutzung, vgl. Teil I Tz 10.3). Nur in diesem Fall sind die abweichenden Daten vollständig in den dafür vorgesehenen Zeilen/Bereichen in der Einkommensteuererklärung anzugeben, auch wenn diese mit dem Logo »e« gekennzeichnet sind. Eine Erklärung ist auch dann erforderlich, wenn der Steuerpflichtige erkennt oder Zweifel hat, dass die übermittelten eDaten unvollständig oder unrichtig sind. Sofern der Steuerpflichtige deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit erst im Steuerbescheid erkennt, ist er verpflichtet, dies dem Finanzamt anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung seiner Steuererklärung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

ELSTER:

Der Verzicht auf die Erklärung der eDaten gilt ab dem VZ 2019 zunächst nur für die Papiervordrucke. Die Anpassung der Plausibilitäten für die mittels Fremdsoftware oder über »Mein Elster« erstellten elektronischen Steuererklärungen wird erst ab dem VZ 2020/2021 umgesetzt.

13 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflcht

13.1 Umgang mit Belegen zur Einkommensteuererklärung

Die bisherige **Belegvorlagepflicht** wurde im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, BGBl I S. 1679 ab dem **VZ 2017** in eine sog. **Belegvorhaltepflcht** umgewandelt. Das bedeutet, dass Belege und Nachweise auf Papier grundsätzlich **nicht** mehr zusammen mit der Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingereicht werden müssen. Die Finanzämter fordern diese Belege im Einzelfall an, wenn dies für die Prüfung der Steuererklärung erforderlich ist. Der Steuerpflichtige muss daher die Belege aufbewahren (vgl. Tz 13.2).

Die Belegvorhaltepflcht gilt für **alle Steuererklärungen**, also nicht nur bei elektronischer Abgabe, sondern auch für die auf Papiervordrucken abgegebenen Steuererklärungen. Sie gilt auch für Belege, für die bisher eine Vorlage gesetzlich vorschrieben war (Belege über Spenden und Mitgliedsbeiträge, Steuerbescheinigungen über Kapitalertragsteuer). Für **Steuerbescheinigungen** über Kapitalertragsteuer beschränkt sich die Belegvorhaltepflcht ab VZ 2017 auf die Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG und die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 EStG). In anderen Fällen der Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf die tarifliche ESt sind die Steuerbescheinigungen dem Finanzamt weiter zusammen mit der Steuererklärung vorzulegen.

Sofern in bestimmten Fällen (z. B. bei der erstmaligen Beantragung oder der Änderung eines Pauschbetrags für behinderte Menschen und Hinterbliebene oder eines Pflegepauschbetrags, Zeilen 4 bis 10 der Anlage Außergewöhnliche Belastungen) vorerst weiter dem Finanzamt ein entsprechender **Nachweis** vorzulegen ist, wird in den Vordrucken besonders darauf hingewiesen. Ist es erforderlich bestimmte Angaben in der Steuererklärung näher in einer gesonderten Aufstellung zu erläutern, sind diese der Steuererklärung ebenfalls beizufügen. In dem sog. »qualifizierten Freitextfeld« in Zeile 40 des Hauptvordrucks Est 1 A ist in diesen Fällen aber **keine** Eintragung vorzunehmen (vgl. Teil I Tz 1.11).

13.2 Belegaufbewahrung

Soweit **Buchführungs-** und **Aufzeichnungspflichten** (§§ 140, 141 AO) bestehen, sind die Ordnungsvorschriften zur Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO) zu beachten. Darüber hinaus besteht nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG auch für Nichtunternehmer für die Dauer von zwei Jahren eine Pflicht zur Aufbewahrung von Rechnungen über umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen und Leistungen, die der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit einem **Grundstück** erhalten hat (z. B. für eine Heizungswartung). Die zweijährige Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

Für **Spendenbelege**, die nicht vom Finanzamt angefordert worden sind und nicht elektronisch übermittelt wurden, gilt eine besondere Aufbewahrungsfrist von einem Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids (vgl. Teil I Tz 2.5.3.1).

Für **sonstige Belege** und **Nachweise** zur Steuererklärung (z. B. Reisekostenabrechnungen, Belege zu Unterhaltsleistungen, Krankheitskosten oder Kinderbetreuungskosten) besteht keine gesetzli-

che Aufbewahrungsfrist. Es empfiehlt sich aber diese Unterlagen mindestens bis zur Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids aufzubewahren, da diese ggf. in einem Einspruchs- oder Klageverfahren nochmals als Beweismittel vorgelegt werden müssen. Bei Dauer Sachverhalten (z. B. Versorgungsleistungen, Vermietungseinkünften) empfiehlt sich ohnehin eine dauerhafte Aufbewahrung der begründenden Unterlagen (z. B. Verträge).

Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken

– Die Zahlenangaben am Rand dieser Anleitung entsprechen jeweils den Zeilennummern in den amtlichen Vordrucken –

1. Erläuterungen zum Hauptvordruck »EST 1 A« für unbeschränkt steuerpflichtige Personen

1.1 Vorbemerkungen

Der **Hauptvordruck EST 1 A** enthält ab 2019 nur noch die Angaben zur Person sowie bestimmte allgemeine Anträge und Angaben. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und haushaltsnahen Aufwendungen, für die eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG geltend gemacht werden kann, sowie sonstige Angaben und Anträge sind auf **gesonderten Anlagen** zu erklären. Hintergrund dieser Vordruckumstellung ist, dass die Finanzverwaltung in den Erklärungsvordrucken ab dem VZ 2019 auf die Angabe der bereits von Dritten (z. B. Arbeitgeber, Krankenversicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten Daten (sog. **eDaten**) verzichtet und diese automatisch in die Einkommensteuerveranlagung übernimmt (vgl. Tz 12 der Vorbemerkungen). Daten für die mit dem Logo » e « gekennzeichneten und dunkelgrün hervorgehobenen Zeilen müssen daher – sofern sie zutreffend sind – nicht mehr im Hauptvordruck EST 1 A eingetragen werden (vgl. Tz 1.10.1). Sofern keine Steuerermäßigungen oder Ausgaben (z. B. für Werbungskosten oder Handwerkerleistungen) zu berücksichtigen sind, genügt es hiernach künftig den unterschriebenen zweiseitigen Hauptvordruck EST 1 A ohne weitere Anlage-Vordrucke als »wirksame« Steuererklärung beim Finanzamt einzureichen.

Der Hauptvordruck EST 1 A kann weiter zusammen mit der Anlage N und ggf. der Anlage Kind auch als **Antrag auf Einkommensteuerveranlagung** zur Erstattung von LSt (früher: **Lohnsteuerjahresausgleich**) verwendet werden.

Ein Antrag auf Einkommensteuerveranlagung kann sich insbesondere lohnen, wenn

- ein Arbeitnehmer nicht ununterbrochen in einem Arbeits- oder Dienstverhältnis gestanden oder die Höhe seines Arbeitslohns im Laufe des Jahres geschwankt und der Arbeitgeber keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt hat;
- Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder Aufwendungen, für die eine unmittelbare Minderung der Einkommensteuerschuld möglich ist, entstanden sind, für die bislang im laufenden Kj. beim Steuerabzug vom Arbeitslohn kein Freibetrag berücksichtigt worden ist;
- Verluste aus anderen Einkunftsarten oder Verlustabzüge aus anderen Jahren berücksichtigt werden sollen.

Ein Antrag auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung kann darüber hinaus auch dann zweckmäßig sein, wenn – trotz der Abgeltungsteuer – von Kapitalerträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer angerechnet und ggf. **erstattet** werden soll (vgl. Erläuterungen zur Anlage KAP unter Tz 12.3). Dies gilt insbesondere in Fällen eines nicht vollständig ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrags oder zur Überprüfung des Steuereinhalts von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach (§ 32d Abs. 4 EStG). Hierfür sind der Hauptvordruck EST 1 A und der Vordruck **Anlage KAP** zu verwenden.

Für Ehegatten/Lebenspartner, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Kj. 2019 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2019 eingetreten sind, gilt Folgendes:

Machen Ehegatten oder Lebenspartner nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) von der Möglichkeit der **Zusammenveranlagung** (mit Anwendung des Splittingtarifs) Gebrauch, so ist eine gemeinsame Erklärung abzugeben und nur ein gemeinsamer Hauptvordruck EST 1 A auszufüllen. Dabei muss jeder der Ehegatten/Lebenspartner, der Arbeitslohn, bestimmte Lohnersatzleistungen oder steuerfreien Arbeitslohn für eine Auslandstätigkeit erhal-

ten hat, eine eigene Anlage N und ggf. zusätzlich die Anlage N-AUS abgeben. Machen die Ehegatten/Lebenspartner von der **Einzelveranlagung** Gebrauch, so hat jeder der Ehegatten/Lebenspartner für sich einen eigenen Hauptvordruck EST 1 A auszufüllen und die erforderlichen weiteren Anlage-Vordrucke der Steuererklärung beizufügen (vgl. Tz 1.5.3).

Kinder, die im Kj. 2019 **eigene Einkünfte** bezogen haben, müssen eine eigene Einkommensteuererklärung abgeben, wenn ein Pflichtveranlagungsgrund (vgl. Tz 6 der Vorbemerkungen) vorliegt oder ein Antrag auf Einkommensteuererklärung (z. B. zur Erstattung einbehaltener LSt) gestellt wird.

1.2 Art der Erklärung/des Antrags

Der Hauptvordruck EST 1 A und die entsprechenden Anlage-Vordrucke sind auch dann zu verwenden, wenn entweder i. V. mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung oder gesondert

- die **Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage** beantragt wird (vgl. Tz 1.9), oder
- zur **Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags** nach § 10d Abs. 4 EStG (vgl. Zeilen 7 und 8 der neuen Anlage Sonstiges; Tz 9.5.3) oder
- zur **Festsetzung der Kirchensteuer auf Kapitalerträge** bei fehlendem Einbehalt im Rahmen der Abgeltungsteuer (z. B. weil dem Datenabruf zum Kirchensteuereinbehalt widersprochen wurde; vgl. Tz 12.4) eine Erklärung eingereicht wird.

In den Zeilen 1 und 2 ist die Art der Erklärung bzw. des Antrags durch **Ankreuzen** entsprechend kenntlich zu machen.

Der Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** ist grundsätzlich zusammen mit der Einkommensteuererklärung in **Zeile 37** zu stellen. Ein gesonderter »Nur-Sparzulagen-Antrag« ist z. B. erforderlich, wenn

- der Steuerpflichtige und ggf. auch sein Ehegatte/Lebenspartner ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn bezogen haben oder
- keine Steuerabzugsbeträge in der Lohnsteuerbescheinigung enthalten sind.

In diesem Fall genügt es, nur die allgemeinen Angaben zur Person auf Seite 1 des Hauptvordrucks EST 1 A auszufüllen und den Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage in Zeile 37 zu stellen. Grundlage für die Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage ist die elektronische Vermögensbildungsbescheinigung des Anbieters (vgl. Tz 1.9).

1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt

Die allen Steuerpflichtigen vom Finanzamt zugeteilte **Steuernummer** ist in **Zeile 3** anzugeben. Diese bleibt als Ordnungskriterium parallel zur Identifikationsnummer (Zeilen 7 und 16) vorerst bestehen, weil die Finanzverwaltung intern mit ihr weiterarbeitet. Um das in den Finanzämtern zur Belegerfassung eingesetzte Scannerverfahren nicht zu behindern, sollte die Steuernummer fortlaufend ohne Trennstriche angegeben werden.

Für die Besteuerung des Einkommens ist bei natürlichen Personen das Finanzamt **zuständig**, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen **Wohnsitz** oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen

1-2

3-5

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 7–23

gewöhnlichen Aufenthalt hat (»Wohnsitzfinanzamt«). Bei mehrfachem Wohnsitz im Inland ist regelmäßig der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige **vorwiegend aufhält**, maßgebend. Bei verheirateten, nicht dauernd getrenntlebenden Steuerpflichtigen ist das Finanzamt des Wohnsitzes zuständig, an dem sich die Familie des Steuerpflichtigen vorwiegend aufhält; diese Zuständigkeit gilt auch für Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

Für die Durchführung der Einkommensteueranmeldung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2019 (einschließlich eines Antrags auf Durchführung einer Einkommensteueranmeldung; früher: Lohnsteuerjahresausgleich) ebenfalls bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk sie **gegenwärtig** wohnen.

Ehegatten und Lebenspartner nach dem LPartG, die im Kj. 2019 **erstmalig dauernd getrennt** gelebt haben, können die Steuererklärung noch bei dem Finanzamt einreichen, das zuletzt mit ihrer Besteuerung befasst war.

Nähere Informationen zum zuständigen Finanzamt findet man unter www.finanzamt.de.

ELSTER:

Die Erfassung des zuständigen Finanzamts und der Steuernummer unterstützt ELSTER durch entsprechende Eingabehilfen.

1.4 Allgemeine Angaben

1.4.1 Identifikationsnummer

7, 16

Allen natürlichen Personen wird bereits mit der Geburt auf der Grundlage der §§ 139a, 139b AO eine bundeseinheitliche **Identifikationsnummer** für steuerliche Zwecke zugeteilt. Entsprechendes gilt bei einem späteren Zugang aus dem Ausland. Die Identifikationsnummer wird vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf Grund von Mitteilungen der kommunalen Meldebehörden automatisch vergeben und dem Bürger entsprechend per Brief mitgeteilt. Ein Antrag auf Vergabe ist grundsätzlich nicht erforderlich.

Die Zuteilung der Identifikationsnummer und die dazu erfolgte Datenspeicherung sind mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung und sonstigem Verfassungsrecht vereinbar (BFH-Urteil vom 18.1.2012, BStBl II S. 168).

Die Identifikationsnummer gilt **bundesweit** und bleibt **dauerhaft** bestehen (z. B. bei einem Umzug). Hierdurch ist es möglich, steuerlich relevante Daten (z. B. elektronische Lohnsteuerbescheinigungen, Einkommensersatzleistungen, Rentenbezugsmitteilungen) jedem Steuerpflichtigen eindeutig zuzuordnen. Der Arbeitgeber verwendet für die Übermittlung der elektronischen **Lohnsteuerbescheinigung** grundsätzlich die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers, nur noch in Ausnahmefällen die sog. eTIN (vgl. Tz 10.2). Die Bundesagentur für Arbeit braucht für die elektronische Übermittlung von **Einkommensersatzleistungen** (z. B. Arbeitslosengeld, Insolvenzgeld) die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers; Leistungsnachweise auf Papier müssen daher dem Finanzamt nicht mehr mit der Steuererklärung vorgelegt werden. **Rentenbezugsmitteilungen** nach § 22a EStG werden von den Renten auszahrenden Stellen und den Versicherungsunternehmen ebenfalls mittels Identifikationsnummer an die Finanzverwaltung übermittelt. Das Gleiche gilt für die als Vorsorgeaufwendungen abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie für Beiträge zu »Riester- und Rürup-Verträgen«. Der Abzug von **Unterhaltsaufwendungen** nach § 33a Abs. 1 EStG ist an die Angabe der Identifikationsnummer der unterstützten Person geknüpft, wenn diese der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl. Tz 6.6). Das Gleiche gilt für den **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** nach § 24b EStG, der eine eindeutige Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer voraussetzt (vgl. Tz 8.10.1).

Die Identifikationsnummer besteht aus elf Ziffern, die nicht aus anderen Daten über den Steuerpflichtigen gebildet oder abgeleitet werden. Die 11. Ziffer ist eine Prüfziffer. Sie wird ohne Trennstri-

che in dreistelligen Kolonnen von hinten beginnend dargestellt (Beispiel: 12 345 678 901).

Die Identifikationsnummer ist bei allen Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen gegenüber den Finanzbehörden anzugeben, also auch in der Einkommensteuererklärung 2019 in **Zeile 7**. Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG erhalten jeweils eine eigene Identifikationsnummer; diese ist in **Zeile 16** gesondert anzugeben.

1.4.2 Angaben zur Person

Bei **gleichgeschlechtlichen Ehen** (vgl. Tz 1.4.4) und bei **Lebenspartnern**, die nach dem LPartG eine Lebenspartnerschaft begründet haben, hat sich im Falle der Zusammenveranlagung in den Zeilen 7 bis 14 als »**Person A**« (Ehegatte A/Lebenspartner[in] A) die Person einzutragen, die nach der alphabetischen Reihenfolge an erster Stelle steht; bei Namensgleichheit nach alphabetischer Reihenfolge des Vornamens, bei Gleichheit des Vornamens nach dem Alter der Personen (ältere Person). Die »**Person B**« (Ehegatte B/Lebenspartner[in] B) trägt sich in den Zeilen 16 bis 23 ein. Diese Reihenfolge ist wegen der richtigen Zuordnung der von den Ehegatten einer gleichgeschlechtlichen Ehe und Lebenspartnern nach dem LPartG erzielten Einkünfte und geleisteten Aufwendungen in der gesamten Steuererklärung unbedingt beizubehalten. Deswegen wird auch bei Ehegatten einer verschiedengeschlechtlichen Ehe in allen Vordrucken nach »**Ehemann**« und »**Ehefrau**« unterschieden, um eine eindeutige Zuordnung der gemachten Angaben zu gewährleisten. Eine wahlfreie Eintragung ist derzeit **nicht** möglich.

Neben der Identifikationsnummer, dem Vor- und Nachnamen, dem Geburtsdatum und der derzeitigen Anschrift kann der Steuerpflichtige einen Titel oder akademischen Grad (Zeile 10) angeben.

Das Geburtsdatum (Zeile 8 am rechten Vordruckrand) ist auch für die Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen von Bedeutung (z. B. für die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags nach § 24a EStG, vgl. Tz 1.6).

In Zeile 12 kann neben der Hausnummer ein »Hausnummerzusatz« angegeben werden (z. B. der Buchstabe bei Hausnummern mit Buchstabenzusatz) sowie eine »Adressergänzung« (z. B. Rückgebäude, Appartement). Als Wohnort in Zeile 13 gilt der Ort des derzeitigen Wohnsitzes. Bei Ehegatten/Lebenspartnern, die nicht dauernd getrennt leben und eine Familie haben, ist in der Regel der Wohnsitz der Familie maßgebend.

In Zeile 14 sind der ausgeübte Beruf oder die Art der Tätigkeit möglichst genau anzugeben. Dies erleichtert dem Finanzamt die Schlüssigkeitprüfung der Steuererklärung (z. B. bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben).

Die entsprechenden Angaben in den Zeilen 16 bis 23 für die/ den Ehefrau/Lebenspartner(in) B nach dem LPartG sind **nur** im Fall der **Zusammenveranlagung** auszufüllen. Die Angaben sind auch dann einzutragen, wenn die Ehefrau/der Lebenspartner keine eigenen Einkünfte bezogen hat. Bei einer **Einzelveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern sind diese Zeilen nicht auszufüllen.

Falls die im Vordruck vorgesehenen Schreibstellen (Kästchen für GROSSBUCHSTABEN in Blockschrift, wenn die Vordrucke handschriftlich ausgefüllt werden) nicht ausreichen, ist der Name, Vorname, die Straßenbezeichnung usw. in geeigneter Weise abzukürzen.

1.4.3 Religionszugehörigkeit

1.4.3.1 Kirchensteuererhebung

Die Angaben über die **Religionszugehörigkeit** sind für die Erhebung der **Kirchensteuer** von Bedeutung. Alle öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften haben zwar das Besteuerungsrecht für ihre Kirchenangehörigen, nicht alle haben jedoch die Erhebung der Kirchensteuer der Finanzverwaltung übertragen. Einzelheiten ergeben sich aus den Kirchensteuergesetzen der Länder.

Die in den einzelnen Ländern geltenden **Kirchensteuersätze** und **Mindestbeträge** sind aus der in dieser Anleitung enthaltenen Zusammenstellung ersichtlich (vgl. Teil II, Tz 10.). Die Kirchensteuer wird mit dem maßgebenden Prozentsatz (8 % oder 9 %)

6-23

aus der festgesetzten ESt berechnet. Über Besonderheiten der Kirchensteuer (z. B. bei glaubensverschiedenen Ehegatten) gibt das zuständige Finanzamt Auskunft. Bei hohen zu versteuernden Einkommen kann eine Begrenzung (sog. **Kappung**) der Kirchensteuer auf einen bestimmten Prozentsatz (je nach Religionsgemeinschaft 2,75 % bis 4 %) des zu versteuernden Einkommens in Betracht kommen. Auskünfte hierüber erteilt auch die jeweilige Religionsgemeinschaft.

Besteht die **Kirchensteuerpflicht** nicht während des ganzen Kj., wird für jeden Kalendermonat, in dem die Kirchensteuerpflicht gegeben ist, je ein Zwölftel des Betrages erhoben, der sich bei ganzjähriger Kirchensteuerpflicht als Jahressteuerschuld ergäbe. Die Kirchensteuerpflicht endet bei Austritt aus der Kirche in den meisten Bundesländern mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Kirchenaustritt wirksam wird, also zu Beginn des Folgemonats. In einzelnen Bundesländern endet die Kirchensteuerpflicht erst mit Ablauf des Kalendermonats, der auf die Erklärung des Kirchenaustritts folgt. Maßgebend dafür sind die jeweiligen Kirchensteuergesetze der Bundesländer. Damit im Rahmen der Veranlagung bei unterjährigem **Kircheneintritt** oder **Kirchenaustritt** oder **Wechsel der Religionszugehörigkeit** die Kirchensteuererhebung zutreffend durchgeführt werden kann, sind dem Finanzamt entsprechende Nachweise (z. B. des Standesamtes oder des Amtsgerichts) vorzulegen. Außerdem sollte in **Zeile 40** bei der Kennzahl »175« der Wert »1« eingetragen werden, damit die Steuererklärung von der vollmaschinellen Verarbeitung ausgeschlossen und einer personellen Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt wird (vgl. Tz 1.11).

ELSTER:

Unterjährige Änderungen der Religionszugehörigkeit können bei mit ELSTER erstellten elektronischen Steuererklärungen **monatsweise** angegeben werden. Ein Eintrag bei der Kennzahl »175« in Zeile 40 ist dadurch entbehrlich.

11, 20

1.4.3.2 Religionschlüssel

In der gemeinsamen Steuererklärung von Ehegatten/Lebenspartnern ist die Religionsgemeinschaft für jeden Ehegatten/Lebenspartner mit dem maßgebenden **Religionschlüssel** anzugeben (**Zeile 11** und **20** am rechten Vordruckrand). Nicht kirchensteuerpflichtige Personen tragen dort »VD« (= »verschieden«, z. B. bei Zugehörigkeit zu einer nicht kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft, konfessionslos) ein. Ein konfessionsloser Ehegatte darf nicht durch ein staatliches Gesetz zur Erfüllung der Kirchensteuerpflicht seines Partners herangezogen werden (Beschlüsse des BVerfG vom 14.12.1965, BStBl 1966 I S. 192, 196, 205). Dagegen sind Gesetzesregelungen, wonach in glaubensverschiedenen Ehen die Kirchensteuer des der Kirche angehörenden Ehegatten aus dem Teil der ESt erhoben wird, der auf diesen Ehegatten entfällt, nicht verfassungswidrig (BFH-Urteil vom 8.4.1997, BStBl II S. 545). Dieser Grundsatz gilt auch für glaubensverschiedene Lebenspartner nach dem LPartG entsprechend.

Zur Bezeichnung der kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft können folgende Abkürzungen benutzt werden:

EV = Evangelisch; **LT** = Lutherisch (Evangelisch-Lutherisch); **RF** = Reformiert (Evangelisch-Reformiert); **FR** = Französisch-Reformiert; **RK** = Römisch-Katholisch; **AK** = Alt-Katholische Kirche; **FA** = Freie Religionsgemeinschaft Alzey; **FB** = Freireligiöse Landesgemeinde Baden; **FG** = Freireligiöse Landesgemeinde Pfalz; **FM** = Freireligiöse Gemeinde Mainz; **FS** = Freireligiöse Gemeinde Offenbach/M.; **IB** = Israelitische Religionsgemeinschaft Baden; **IL** = Israelitische Kultussteuer Land Hessen; **IS** = Israelitische Bekenntnissteuer (Bayern); Israelitische Kultussteuer Frankfurt/M.; Jüdische Kultusgemeinden Koblenz und Bad Kreuznach; Synagogengemeinde Saar; **IW** = Israelitische Religionsgemeinschaft Württembergs; **JD** = Jüdische Kultussteuer (Nordrhein-Westfalen); **JH** = Jüdische Kultussteuer (Hamburg).

1.4.3.3 Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer

Sind beim Steuerpflichtigen **Kinder** zu berücksichtigen (vgl. Tz 8), so bemisst sich die **Kirchensteuer** stets nach der ESt, die nach Abzug der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG vom zu versteuernden Einkommen festzusetzen wäre (§ 51a EStG). Dabei werden stets die vollen **Jahresfreibeträge** abgezogen, auch wenn das Kind nur für einen Teil des Kj. zu berücksichtigen ist (z. B. bei Geburt) oder das ausgezahlte Kindergeld im Rahmen des Familienleistungsausgleichs gegenüber den Freibeträgen für Kinder günstiger ist und daher bei der Einkommensteuerfestsetzung ein Abzug der Freibeträge für Kinder nicht in Frage kommt.

Die Steuerbefreiung für Dividenden und bestimmte Veräußerungserlöse nach § 3 Nr. 40 EStG und die pauschalierte Anrechnung von Gewerbesteuer auf die ESt nach § 35 EStG sind bei der Kirchensteuerberechnung nicht anzuwenden. Nach § 51a Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG ist die festgesetzte ESt für die Berechnung der Kirchensteuer in diesen Fällen entsprechend zu korrigieren.

1.4.3.4 Kirchensteuer für Kapitalerträge

Die auf die **Abgeltungsteuer** für Kapitalerträge entfallende **Kirchensteuer** wird entsprechend dem Kirchensteuersatz der Religionsgemeinschaft, der der Kirchensteuerpflichtige angehört, als Zuschlag erhoben (§ 51a Abs. 2b EStG). Der Kirchensteuereinbehalt erfolgt in einem **automatisierten Verfahren**:

Alle zum Steuerabzug vom Kapitalertrag verpflichteten Stellen, z. B. Kreditinstitute, Versicherungen, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften (Abzugsverpflichtete), fragen zur Vorbereitung des automatischen Abzugs der Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer einmal jährlich beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Religionszugehörigkeit aller Kunden, Versicherten oder Anteilseigner ab. Auf Basis der den Abzugsverpflichteten vom BZSt bereitgestellten elektronischen Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) wird dann die auf die Abgeltungsteuer entfallende Kirchensteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Ist die Person, für die der Abzugsverpflichtete beim BZSt anfragt, kein Mitglied einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft, dann meldet das BZSt dem Anfragenden einen neutralen »Nullwert« zurück, damit in diesen Fällen keine Kirchensteuer einbehalten wird. Zu weiteren Einzelheiten vgl. die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 1.3.2017 (BStBl I S. 464).

Jeder Kirchensteuerpflichtige hat die Möglichkeit, dem automatisierten Datenabruf schriftlich gegenüber dem BZSt unter Angabe seiner Steueridentifikationsnummer zu widersprechen (**Sperrvermerk**). Während der Dauer der rechtlichen Verbindung ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer zumindest einmal vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten auf die Datenabfrage sowie das gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bestehende Widerspruchsrecht, das sich auf die Übermittlung von Daten zur Religionszugehörigkeit bezieht, schriftlich oder in geeigneter Form hinzuweisen. Die schriftliche »Erklärung zum Sperrvermerk« muss auf einem amtlichen Vordruck beim BZSt bis spätestens 30.6. eingereicht werden, damit sie beim nächsten Regelabruf der Daten desselben Jahres berücksichtigt werden kann. Der Vordruck kann unter www.bzst.de unter der Rubrik »Kirchensteuer« abgerufen werden, ist aber auch bei allen Finanzämtern kostenlos erhältlich. An den Abzugsverpflichteten werden dann aufgrund dieses Sperrvermerks keine Daten zur Religionszugehörigkeit des Kunden übermittelt. An den kirchensteuerlichen Verpflichtungen ändert der Sperrvermerk jedoch nichts; es unterbleibt lediglich der Abzug direkt an der Quelle. Das BZSt ist gehalten, bei eingelegtem Sperrvermerk Namen und Anschrift der anfragenden Kreditinstitute, Banken, Versicherungen, usw. an das zuständige Finanzamt des Steuerpflichtigen weiter zu reichen. Den kirchensteuerlichen Pflichten ist dann gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Veranlagung nachzukommen; zu den Eintragungen in der Anlage KAP vgl. im Einzelnen Tz 12.4.

1.4.3.5 Besonderes Kirchgeld

Die Religionszugehörigkeit kann auch von Bedeutung sein, wenn in einzelnen Bundesländern aufgrund der Kirchensteuergesetze ein **besonderes Kirchgeld** von Kirchensteuerpflichtigen erhoben

Teil I: Hauptvordruck

Zeile 15

wird, deren Ehegatte keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört (sog. Kirchgeld in **glaubensverschiedener Ehe**). Näheres ist in den Beschlüssen der zuständigen Kirchenbehörden festgelegt (vgl. z. B. für Baden-Württemberg im BStBl 2019 I S. 263, für Berlin im BStBl 2016 I S. 810, für Bremen im BStBl 2011 I S. 211, für Hamburg im BStBl 2015 I S. 30, für Mecklenburg-Vorpommern im BStBl 2019 I S. 465, für Niedersachsen im BStBl 2019 I S. 214, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2019 I S. 16, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2019 I S. 95, für Sachsen im BStBl 2019 I S. 215, für Schleswig-Holstein im BStBl 2015 I S. 186, für Thüringen im BStBl 2019 I S. 262). Die Evangelisch-Lutherische Kirche und die Evangelisch-Reformierte Kirche in Bayern verzichten ab dem Steuerjahr 2018 auf die Erhebung des besonderen Kirchgelds (BStBl 2019 I S. 213).

Das besondere Kirchgeld wird auch von **glaubensverschiedenen Lebenspartnern** nach dem LPartG erhoben, wenn dies nach den Kirchensteuergesetzen der einzelnen Bundesländer vorsehen ist. Die meisten Bundesländer, die das besondere Kirchgeld erheben, haben inzwischen ihre Kirchensteuergesetze dementsprechend erweitert. Näheres ergibt sich aus den o.g. Kirchensteuerbeschlüssen.

1.4.4 Familienstand

15 Die näheren Angaben über den **Familienstand** in **Zeile 15** sind für die Anwendung der Tarifbestimmungen, für die Berechnung des Höchstbetrags für Sonderausgaben, für die Ehegattenbesteuerung sowie für die Besteuerung von Lebenspartnern (siehe unten) von Bedeutung. In **Zeile 15** ist im ersten Feld »Verheiratet/Lebenspartnerschaft begründet seit dem« von **Ehegatten** das Heiratsdatum und von **Lebenspartnern** das Datum der Begründung der Lebenspartnerschaft anzugeben. Im Feld »Geschieden/Lebenspartnerschaft aufgehoben seit dem« ist das Scheidungsdatum bzw. das Datum der Aufhebung der Lebenspartnerschaft einzutragen.

Ob jemand **verheiratet** ist, beurteilt sich nach dem bürgerlichen Recht (BFH-Urteil vom 21.6.1957, BStBl III S. 300). Eine **Ehe** können auch **gleichgeschlechtliche Personen** eingehen (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB i. d. F. des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.7.2017, BGBl I S. 2787). Eine bestehende Lebenspartnerschaft nach dem LPartG kann in eine Ehe umgewandelt werden (§ 20a LPartG i. d. F. des vorgenannten Gesetzes); neue Lebenspartnerschaften können nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes (1.10.2017) allerdings nicht mehr geschlossen werden.

Bei **Ausländern** sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ehe für jeden Beteiligten nach den Gesetzen des Staates zu beurteilen, dem er angehört (vgl. H 26 – Allgemeines – EStH). Entsprechendes gilt für ausländische **Lebenspartner**, wenn diese Form der Lebensgemeinschaft nach dem Recht des ausländischen Staates der Ehe in diesem Land rechtlich vergleichbar ausgestaltet ist; bei den französischen und luxemburgischen »**PACS**« handelt es sich lediglich um einen zivilrechtlichen Vertrag zwischen Personen gleichen oder unterschiedlichen Geschlechts, der **nicht** mit der Ehe nach dem Recht dieser Staaten vergleichbar ist. Die Anwendung eines ausländischen Gesetzes ist ausgeschlossen, wenn sie gegen die guten Sitten oder den Zweck eines deutschen Gesetzes verstoßen würde (BFH-Urteil vom 6.12.1985, BStBl 1986 II S. 390).

Eine Ehe ist bei **Scheidung** oder **Aufhebung** nach § 1564 BGB erst mit Rechtskraft des Urteils aufgelöst; diese bürgerlich-rechtliche Regelung ist auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (BFH-Urteil vom 9.3.1973, BStBl II S. 487). Wird eine Ehe **für nichtig erklärt** (§ 1324 BGB), so wird sie einkommensteuerrechtlich bis zur Rechtskraft der Nichtigkeitsklärung wie eine gültige Ehe behandelt. Ein Steuerpflichtiger, dessen Ehegatte verschollen oder vermisst ist, gilt als verheiratet. Eine **verwitwete** Person, die eine neue Ehe eingegangen und danach geschieden worden ist, wird wieder als verwitwet behandelt (BFH-Urteil vom 9.6.1965, BStBl III S. 590 sowie BFH-Beschluss vom 19.7.1974, BStBl II S. 683).

Im Falle einer **Ehescheidung** oder **Aufhebung** einer **Lebenspartnerschaft** im Jahr 2019 ist auch anzugeben, seit wann die Ehe-

gatten/Lebenspartner zuvor **dauernd getrennt gelebt** haben. Ehegatten/Lebenspartner **leben dauernd getrennt**, wenn nach dem Gesamtbild ihrer gegenseitigen Beziehungen die zum Wesen der Ehe/Lebenspartnerschaft gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer aufgehoben ist. Dabei ist unter **Lebensgemeinschaft** die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten/Lebenspartner, unter **Wirtschaftsgemeinschaft** die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten/Lebenspartner gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (BFH-Urteil vom 15.6.1973, BStBl II S. 640). Die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gilt nicht schon als aufgehoben, wenn die Ehegatten/Lebenspartner aus beruflichen Gründen oder infolge zwingender äußerer Umstände vorübergehend räumlich voneinander getrennt leben müssen (R 26 Abs. 1 Satz 2 EStR). Eine – zwar eingeschränkte – Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist auch dann zu bejahen, wenn einer der Ehegatten/Lebenspartner mit einer dritten Person zusammenlebt und der andere Ehegatte/Lebenspartner krankheitsbedingt in einem Pflegeheim untergebracht ist (FG Niedersachsen vom 23.6.2015, 13 K 225/14, EFG 2015 S. 1945). Für die Frage, ob Ehegatten i. S. des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG dauernd getrennt leben, kommt es nur auf das Verhältnis zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern an.

Sofern der Ehegatte/Lebenspartner im VZ verstorben ist, ist in **Zeile 15** im Feld »Verwitwet seit dem« das Sterbedatum des Ehegatten/Lebenspartners einzutragen. Dies hat Bedeutung für die Anwendung des sog. »**Witwensplittings**« (vgl. Tz 1.5.4). Das Finanzamt muss im **Sterbefall** eines Steuerpflichtigen zudem prüfen, an wen der Einkommensteuerbescheid adressiert werden muss und ein sich bei der Einkommensteueranmeldung ergebender Erstattungsbetrag ausgezahlt werden kann. Ggf. ist dem Finanzamt dafür von den berechtigten **Erben** ein **Erbschein** vorzulegen.

1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif

1.5.1 Veranlagungswahlrecht

Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind (d. h. die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben) und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Jahres 2019 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2019 eingetreten sind (also auch erst am 31.12.), können zwischen der **Zusammenveranlagung** (vgl. Tz 1.5.2) und der **Einzelveranlagung** (vgl. Tz 1.5.3) wählen. Das Wahlrecht zwischen der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung steht auch den Lebenspartnern einer nach dem LPartG eingetragenen **Lebenspartnerschaft** zu; diese werden steuerlich den Ehegatten gleichgestellt (§ 2 Abs. 8 EStG).

Nach **Umwandlung** einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe (vgl. Tz 1.4.4) können die bisherigen Lebenspartner **rückwirkend** ab dem Zeitpunkt der Begründung der Lebenspartnerschaft **wie Eheleute** behandelt und eine Zusammenveranlagung auch für bereits bestandskräftig veranlagte Jahre beantragen (Art. 97 § 9 Abs. 5 EGAO; rückwirkendes Ereignis i. S. von § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 AO). Voraussetzung ist, dass die Lebenspartnerschaft bis **zum 31.12.2019** in eine Ehe umgewandelt wird/wurde und der Antrag auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids **bis 31.12.2020** gestellt wird. Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung die gegen das Urteil des FG Hamburg vom 31.7.2018, 1 K 92/18, EFG 2018 S. 1515 eingelegte Revision (Az. beim BFH: III R 57/18) zurückgenommen.

Partner einer **nichtehelichen** oder **nicht eingetragenen Lebensgemeinschaft** haben dagegen **nicht** die Möglichkeit, die Zusammenveranlagung mit der Anwendung des Splittingtarifs zu wählen (FG Münster vom 18.5.2016, 10 K 2790/14 E, EFG 2016 S. 1501; die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit BFH-Beschluss vom 26.4.2017, III B 100/16, BFH/NV 2017 S. 1105 als unbegründet zurückgewiesen). Dies gilt selbst dann, wenn die Partner ihre Rechtsbeziehungen auf eine vertragliche Grundlage gestellt haben (BFH-Urteil vom 26.6.2014, BStBl II

S. 829). Für diesen Personenkreis kommt daher nur eine Einzelveranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG in Betracht.

Im Falle der **Auflösung** einer Ehe/Aufhebung einer Lebenspartnerschaft und Wiederverheiratung eines der Ehegatten bzw. Begründung einer neuen Lebenspartnerschaft im gleichen Jahr kann das Veranlagungswahlrecht nur im Verhältnis zu dem neuen Ehegatten/Lebenspartner ausgeübt werden. Für den nicht mehr verheirateten Ehegatten bzw. den nicht mehr in einer Lebenspartnerschaft lebenden Lebenspartner kommt im Jahr der Auflösung der Ehe/Aufhebung der Lebenspartnerschaft unter den Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG ebenfalls das Splittingverfahren zur Anwendung. Bedingung ist, dass für die aufgelöste Ehe/aufgehobene Lebenspartnerschaft die Voraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht vorgelegen haben und der bisherige Ehegatte/Lebenspartner und dessen neuer Ehegatte/Lebenspartner ebenfalls die Voraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht erfüllen.

Für **EU-/EWR-Staatsangehörige** mit fast ausschließlich inländischen Einkünften bestehen zur Zusammenveranlagung mit der Anwendung des Splittingtarifs Sonderregelungen (vgl. Tz 27.5).

Die Wahl der Veranlagungsart ist auch nach dem **Tod** eines Ehegatten/Lebenspartners für das Todesjahr möglich, wobei bezüglich der Antragstellung an die Stelle des Verstorbenen dessen **Erben** treten. Falls die zur Wahl der Veranlagungsart erforderlichen Erklärungen nicht abgegeben werden, wird unterstellt, dass eine Zusammenveranlagung gewählt wird, wenn der Erbe Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers hat. Bis zur Ermittlung des Erben ist grundsätzlich einzeln zu veranlagern (BFH-Urteil vom 21.6.2007, BStBl II S. 770).

Die in der Steuererklärung getroffene **Wahl der Veranlagungsart** ist nach dem Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids grundsätzlich **bindend** und kann daher nach Ablauf der Einspruchsfrist für das Rechtsbehelfsverfahren oder bei einer Klage nach der mündlichen Verhandlung beim FG nicht mehr geändert werden. Eine abweichende Wahl der Veranlagungsart innerhalb eines VZ ist nach dem Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids nur noch dann zulässig, wenn (kumulativ)

- ein die Ehegatten/Lebenspartner betreffender Steuerbescheid aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, und
- die geänderte Wahl der Veranlagungsart dem Finanzamt bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheides mitgeteilt wird, und
- die ESt der Ehegatten/Lebenspartner nach Änderung der Veranlagungsart niedriger ist als nach der bisher gewählten Veranlagungsart; die ESt der einzeln veranlagten Ehegatten/Lebenspartner ist hierbei zusammenzurechnen (§ 26 Abs. 2 Satz 4 EStG).

Die **Wahlrechtsänderung** kann unabhängig davon stets noch erfolgen, wenn das Veranlagungsverfahren wenigstens eines Ehegatten/Lebenspartners noch nicht durchgeführt und ein Steuerbescheid gegenüber diesem noch nicht erlassen wurde. Ist in diesem Fall gegenüber dem anderen Ehegatten/Lebenspartner bereits ein bestandskräftiger Steuerbescheid erlassen worden, so kann dieser nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden.

1.5.2 Zusammenveranlagung

24

Die **Zusammenveranlagung** wird durchgeführt, wenn die Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG übereinstimmend diese Veranlagungsart wählen (erstes Ankreuzfeld in Zeile 24). Wird eine Erklärung über die Wahl der Veranlagungsart nicht abgegeben, so wird – sofern die in Tz 1.5.1 genannten Voraussetzungen für das Wahlrecht vorliegen – vom Finanzamt unterstellt, dass die Ehegatten/Lebenspartner die Zusammenveranlagung wählen. Die Zusammenveranlagung ist für Ehegatten/Lebenspartner in der Regel die günstigste Veranlagungsart (insbesondere bei unterschiedlich hohen Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner).

Bei der Zusammenveranlagung bilden die Ehegatten/Lebenspartner bezüglich des Einkommens und der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eine **Veranlagungseinheit**. Diese bewirkt zwar, dass bestimmte Abzugsbeträge (z. B. Sonderausgabenhöchst-

betrag) den Ehegatten/Lebenspartnern gemeinschaftlich zwar nur einmal gewährt werden, gibt jedoch auch beiden Ehegatten/Lebenspartnern Anteil an einer steuerlichen Vergünstigung, die etwa nur einem von ihnen zustehen würde. Die Besteuerung erfolgt nach dem sog. **Splittingverfahren**. Dabei wird zunächst das gemeinsame zu versteuernde Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner halbiert. Für diesen Betrag wird sodann die tarifliche ESt nach dem Grundtarif ermittelt und der sich daraus ergebende Steuerbetrag verdoppelt (§ 32a Abs. 5 EStG).

1.5.3 Einzelveranlagung

Bei der Einzelveranlagung wird jeder Ehegatte/Lebenspartner nach dem für Unverheiratete geltenden **Grundtarif einzeln** veranlagt. Die Einzelveranlagung wird bereits dann durchgeführt, wenn nur **einer** der Ehegatten/Lebenspartner diese beantragt (zweites Ankreuzfeld in Zeile 24). Insoweit handelt es sich um ein **einseitiges Wahlrecht**.

Die Einzelveranlagung sollte in der Regel nur dann gewählt werden, wenn sie zu einer **niedrigeren Gesamtsteuerbelastung** als bei Zusammenveranlagung führt. Eine steueroptimierende freie Zuordnung verschiedener Kosten – wie diese noch bei der früheren getrennten Veranlagung möglich war – ist bei der Einzelveranlagung nicht mehr vorgesehen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG werden dem Ehegatten/Lebenspartner zugerechnet, der sie aufgrund einer eigenen Verpflichtung **wirtschaftlich** selbst getragen hat. Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten/Lebenspartner gezahlt werden; ggf. sind die Aufwendungen in diesem Fall hälftig auf die Ehegatten/Lebenspartner aufzuteilen. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten/Lebenspartner kann – abweichend von der wirtschaftlichen Zurechnung – in **Zeile 10** der neuen **Anlage Sonstiges** ein einheitlicher **hälftiger Abzug** der Aufwendungen beantragt werden (§ 26a Abs. 2 Satz 2 EStG; vgl. Tz 9.7).

Die Einzelveranlagung wird im Allgemeinen ungünstiger sein als die Zusammenveranlagung mit Anwendung des Splittingtarifs; sie kann aber in Ausnahmefällen günstiger sein, z. B. bei Anwendung des **Verlustausgleichs** nach § 10d EStG oder des **Progressionsvorbehalts** nach § 32b EStG oder wegen des bei der Einzelveranlagung möglichen doppelten **Härteausgleichs** nach § 46 Abs. 3 EStG i.V. mit § 70 EStDV. Bei Vorliegen **außerordentlicher Einkünfte** i. S. des § 34 EStG (z. B. Veräußerungsgewinne und Entschädigungen) kann es ebenfalls vorteilhaft sein, die Einzelveranlagung zu wählen, wenn ein Ehegatte/Lebenspartner fast ausschließlich nur außerordentliche Einkünfte erzielt hat und der andere Ehegatte/Lebenspartner positive andere Einkünfte. Auch aufgrund der bei den **Vorsorgeaufwendungen** vorgesehenen getrennten Ermittlung der mindestens abzugsfähigen Beiträge und dem Ansatz unterschiedlicher **Höchstbeträge** (vgl. Tz 3.2.4 a. E.) kann die Einzelveranlagung bei Ehegatten/Lebenspartnern zu einer höheren Steuererstattung als die Zusammenveranlagung führen. Im Einzelfall ist jedoch eine genaue Vergleichsberechnung erforderlich, welche der beiden Veranlagungsarten für Ehegatten/Lebenspartner am günstigsten ist.

Bei der Einzelveranlagung besteht weiter eine **Veranlagungspflicht** für beide Ehegatten/Lebenspartner (§ 26 Abs. 2 Satz 1 EStG, R 25 Abs. 1 EStR). Daher hat jeder der Ehegatten/Lebenspartner für sich eine Einkommensteuererklärung mit den von ihm bezogenen Einkünften abzugeben. Einkünfte eines Ehegatten/Lebenspartners sind allerdings nicht allein deshalb zum Teil dem anderen Ehegatten/Lebenspartner zuzurechnen, weil dieser bei der Erzielung der Einkünfte mitgewirkt hat. Der Ehegatte/Lebenspartner muss vielmehr die Einkünfte kraft eigenen Rechts bezogen haben.

Ist ein Ehegatte/Lebenspartner **von Amts wegen** zu veranlagern und wird auf Antrag eines der beiden Ehegatten/Lebenspartner eine Einzelveranlagung durchgeführt, ist auch der andere Ehegatte/Lebenspartner **zwingend** einzeln zu veranlagern. Für die Veranlagung kommt es in einem solchen Fall auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 46 EStG nicht an (BFH-Urteil vom 21.9.2006, BStBl 2007 II S. 11).

Teil I: Hauptvordruck Zeile 24

Der **einseitige Antrag** eines Ehegatten/Lebenspartners auf Einzelveranlagung ist allerdings **rechtsunwirksam**, wenn dieser selbst **keine eigenen** – positiven oder negativen – **Einkünfte** hat oder wenn seine positiven Einkünfte **so gering** sind, dass weder eine ESt festzusetzen ist noch die Einkünfte einem Steuerabzug (z. B. bei Arbeitslohn) zu unterwerfen waren. In einem solchen Fall sind die Ehegatten/Lebenspartner zusammen zu veranlagern, wenn der andere Ehegatte/Lebenspartner dies beantragt hat (BFH-Urteile vom 12.8.1977, BStBl II S. 870, und vom 10.1.1992, BStBl II S. 297).

1.5.4 »Witwensplitting«

Verwitwete Personen, die im Zeitpunkt des Todes ihres Ehegatten/Lebenspartners von diesem nicht dauernd getrennt gelebt haben (vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1998, BStBl II S. 350), werden auch noch in dem auf das **Todesjahr folgenden Jahr** nach dem **Splittingtarif** besteuert (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG). Es kommt nicht darauf an, ob die Ehegatten/Lebenspartner für das Todesjahr die Zusammenveranlagung gewählt haben.

Verwitwete Personen mit Kindern können u. U. zusätzlich einen **Entlastungsbetrag** für **Alleinerziehende** nach § 24b EStG erhalten (vgl. Tz 8.10).

1.5.5 Steuertarif

Bei der Anwendung des Einkommensteuertarifs ist zwischen dem **Grundtarif** und dem **Splittingtarif** zu unterscheiden. Die ESt bemisst sich in beiden Fällen nach dem **zu versteuernden Einkommen**. In dem geltenden Steuertarif ist für den VZ 2019 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **9 168 €** berücksichtigt, durch den das sog. Existenzminimum des Steuerpflichtigen steuerfrei gestellt wird. Bei der Einzelveranlagung wird stets nur der Grundtarif angewendet. Beim Splittingtarif wird rechnerisch ein doppelter Grundfreibetrag von **18 366 €** auf das gemeinsame zu versteuernde Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner angewendet (§ 32a Abs. 5 EStG). Der dadurch entstehende **Splittingvorteil** fällt dabei umso größer aus, je weiter die Einkommen beider Ehegatten/Lebenspartner voneinander abweichen.

Der **Eingangssteuersatz** beträgt weiterhin **14 %**. Für Einkommen ab 265 327 €/530 654 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) gilt ein konstanter **Spitzensteuersatz** von **45 %**. Die ESt bemisst sich in den einzelnen Tarifzonen nach der **reinen Tarifformel** ohne Tarifstufen (§ 32a Abs. 1 EStG). Dies bedeutet, dass sich für jeden Euro, um den das zu versteuernde Einkommen ansteigt, grundsätzlich eine höhere ESt ergibt. Ausnahmen bestehen nur dadurch, dass der sich ergebende Einkommensteuerbetrag auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden ist. Eine leichte steuerliche Entlastung für den Steuerbürger ergibt sich für den VZ 2019 durch eine Verschiebung der Tarifeckwerte um 1,84 % in den einzelnen Tarifzonen des Einkommensteuertarifs. Nach der Gesetzesbegründung zum **Familienentlastungsgesetz** vom 29.11.2018 (BGBl I S. 2210) soll hierdurch der sog. »**kalten Progression**« in Form eines Inflationsausgleichs entgegengewirkt werden.

Rechtsänderungen ab 2020:

Das Familienentlastungsgesetz sieht für den VZ 2020 eine weitere Anhebung des **Grundfreibetrags** sowie eine Anpassung des **Einkommensteuertarifs** vor:

Der jedem Steuerpflichtigen zustehende **Grundfreibetrag** wird für um weitere 240 € auf dann **9 408 €** erhöht.

Die **Eckwerte** des **Einkommensteuertarifs** werden für den VZ 2020 um 1,95 % nach rechts verschoben, wodurch sich eine weitere leichte steuerliche Entlastung für alle Steuerzahler ergeben wird.

Der **Steuertarif** nach § 32a EStG ist nach Ansicht des BVerfG und des BFH **verfassungsgemäß**. Die konkrete Ausgestaltung des Steuertarifs ist eine politische Entscheidung, die sich weitgehend richterlicher Kontrolle entzieht (Beschluss des BVerfG vom 21.6.2006, BGBl I S. 1857 sowie BFH-Urteil vom 27.7.2017, BStBl 2018 II

S. 96). Im Hinblick auf diese klare Rspr. werden Steuerbescheide wegen der Höhe des Grundfreibetrags nicht mehr vorläufig erlassen (vgl. BMF-Schreiben vom 18.6.2018, BStBl I S. 702). Ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren kommt insoweit nicht mehr in Betracht; noch offene Einspruchsverfahren wird die Finanzverwaltung – soweit noch nicht geschehen – nunmehr erledigen.

Die Anwendung des **Splittingtarifs** bei **Alleinerziehenden** ist gesetzlich ausgeschlossen. Insoweit liegt kein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss gegenüber Ehegatten/Lebenspartnern vor (BFH-Beschluss vom 29.9.2016, BStBl 2017 II S. 259; die hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch Beschluss des BVerfG vom 18.9.2018, Az. 2 BvR 221/17 nicht zur Entscheidung angenommen). Die steuerliche Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern findet nach der Systematik des EStG nicht über die Anwendung des Grund- oder Splittingtarifs, sondern über den Familienleistungsausgleich durch die Gewährung von Kindergeld oder Freibeträgen für Kinder statt. Anhängig ist noch das Revisionsverfahren VIII R 16/17 (Vorinstanz FG Sachsen vom 15.3.2017, 2 K 1429/16 u. a. zur Frage der Anwendung des Splittingtarifs bei einem verwitweten Alleinerziehenden); Einsprüche, die sich auf dieses Verfahren stützen, ruhen kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

Als **Ergänzungsabgabe** zur ESt wird der **Solidaritätszuschlag** erhoben (§ 1 Abs. 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes – SolZG). Diese Ergänzungsabgabe knüpft bei der Einkommensteuerveranlagung an die ESt an, die unter Berücksichtigung der vollen **Jahresfreibeträge** für **Kinder** festzusetzen wäre (vgl. Tz 8.2.3.3). Der Solidaritätszuschlag beträgt **5,5 %** der festgesetzten ESt und wird im Steuerbescheid gesondert ausgewiesen. Für Geringverdiener gilt eine sog. **Nullzone**; bei natürlichen Personen wird der Solidaritätszuschlag nur dann erhoben, wenn die festgesetzte ESt 972 €/1 944 € (Einzelveranlagung/Zusammenveranlagung) übersteigt. Daneben besteht noch ein **Übergangsbereich** mit einer abgemilderten Ergänzungsabgabe (§ 4 Satz 2 SolZG). Die Rspr. geht nahezu einhellig von der **Verfassungsmäßigkeit** der zeitlich nicht beschränkten Erhebung des Solidaritätszuschlags aus (vgl. u. a. Beschluss des BVerfG vom 8.9.2010, BFH/NV 2010 S. 1290; BFH-Urteil vom 21.7.2011, BStBl 2012 II S. 43). Aufgrund neuer anhängiger BFH-Verfahren (Az. u. a. II R 27/15) und Verfahren beim BVerfG (Az. 2 BvL 6/14) erfolgt die Festsetzung des Solidaritätszuschlags jedoch weiter nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig (vgl. BMF-Schreiben vom 10.1.2019, BStBl I S. 2), sodass sich insoweit die gesonderte Einlegung eines Einspruchs erübrigt.

Rechtsänderungen ab 2021:

Nach dem Koalitionsvertrag der Großen Koalition soll der Solidaritätszuschlag ab dem VZ 2021 für 90 % der Lohn- und Einkommensteuerzahler wegfallen. Dies soll nach dem vorliegenden Entwurf eines »Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995« durch die Berücksichtigung erheblich höherer Freigrenzen erreicht werden (vgl. Bundestags-Drucksache 19/14 103). Eine Milderungsregelung soll verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Einkommen nur geringfügig die neuen Freigrenzen überschreitet, schon mit dem vollen Steuersatz von 5,5 % belastet wird. Die Verabschiedung des Gesetzes durch die Gesetzgebungsorgane bleibt abzuwarten.

Im Anhang dieser Anleitung ist für das Kj. 2019 ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) abgedruckt. Damit die aus dem Steuertarif abgeleiteten (nicht amtlichen) Tabellen nicht einen unverhältnismäßig großen Umfang annehmen, sind sie in **Stufen** von **36 €** aufgestellt. Die in der Tabelle angegebenen Steuerbeträge gelten eurogenau (bei der ESt) bzw. centgenau (bei Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nur für das exakt ausgewiesene zu versteuernde Einkommen. Für **Zwischenwerte** des zu versteuernden Einkommens können die Steuerbeträge entweder anhand der Tabelle annäherungsweise geschätzt oder mithilfe des »**Abgabenrechners**« des Bundesfinanzministeriums

(unter <https://www.bmf-steuerrechner.de>) exakt ermittelt werden. In diesem Berechnungstool sind für die Berechnung der Abgaben lediglich die folgenden Eingaben erforderlich:

- Höhe des zu versteuernden Einkommens (zvE),
- persönliche Verhältnisse: »verheiratet/verpartnert« oder »alleinstehend« (wegen der Anwendung des Splitting- oder Grundtarifs) und
- das Berechnungsjahr.

Als Ergebnis werden die genaue tarifliche ESt sowie die Höhe des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags angezeigt.

1.5.6 Maßgebender Güterstand

Die in Zeile 24 vorgesehene Angabe (drittes Ankreuzfeld), ob Ehegatten/Lebenspartner den **Güterstand** der **Gütergemeinschaft** vereinbart haben, ist insbesondere für die Beurteilung von Bedeutung, wem innerhalb der Gütergemeinschaft bestimmte Einkünfte zuzurechnen sind. Diese Entscheidung hat nicht nur bei der wahlweisen **Einzelveranlagung**, sondern auch bei der **Zusammenveranlagung** Bedeutung (z.B. für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags durch das Finanzamt, vgl. Tz 1.6). Auch bei der steuerlichen Beurteilung von Vergütungen an Ehegatten/Lebenspartner kann der bestehende Güterstand bedeutsam sein.

Beim gesetzlichen Güterstand, der **Zugewinnngemeinschaft**, bezieht jeder Ehegatte/Lebenspartner wie bei der Gütertrennung die Früchte aus der Nutzung seines Vermögens selbst. Bezüglich der **Gütergemeinschaft** hat der BFH im Gutachten vom 18.2.1959 (BStBl III S. 263) und in anschließenden Urteilen entschieden, dass die steuerlichen Auswirkungen der Gütergemeinschaft bei den einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich sind. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen sind in der Regel die Einkünfte auf beide Ehegatten/Lebenspartner zur Hälfte aufzuteilen. Dies gilt auch bei wiederkehrenden Bezügen (z.B. Leibrenten), wenn das Bezugsrecht durch gemeinsame Aufwendungen der Ehegatten/Lebenspartner erworben wurde. Bei freien Berufen wirkt sich die Gütergemeinschaft in der Regel nicht aus, weil Gesellschaftsverträge zwischen freiberuflich Tätigen und Berufsfremden nicht üblich sind. Wenn jedoch beide Ehegatten/Lebenspartner den gleichen freien Beruf ausüben oder wenn der eine Ehegatte/Lebenspartner dem anderen freiberuflich tätigen Ehegatten/Lebenspartner erhebliches Kapital zur Verfügung gestellt hat, so führt in diesen Fällen die Gütergemeinschaft zu einer nach den Verhältnissen des Einzelfalles angemessenen Aufteilung der Einkünfte. Bei Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit hat die Gütergemeinschaft keine Auswirkung.

Gehört bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Betrieb zum **Gesamtgut**, so ist regelmäßig ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern anzunehmen mit der Folge, dass jedem Ehegatten/Lebenspartner bereits wegen der Beteiligung am Betriebsvermögen ein entsprechender Anteil am Gewinn zusteht. Wenn beide Ehegatten/Lebenspartner im Gewerbebetrieb mitarbeiten – besonders häufig ist das der Fall bei Handwerkern und Einzelhandelsbetrieben –, so ist der Gewinn in der Regel zur Hälfte auf beide Ehegatten/Lebenspartner aufzuteilen. In Fällen dieser Art spricht eine allgemeine Vermutung für die Mitarbeit beider Ehegatten/Lebenspartner im Betrieb. Wenn dagegen offenbar nur ein Ehegatte/Lebenspartner Arbeitsleistungen erbringt, so ist das bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Gewinnanteile aus einer Personengesellschaft, an der nur einer der in allgemeiner Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten/Lebenspartner beteiligt ist, sind dem an der Personengesellschaft beteiligten Ehegatten/Lebenspartner allein zuzurechnen, sofern es sich hierbei um Einkünfte aus dem **Sondergut** handelt (BFH-Urteil vom 7.3.1961, BStBl III S. 253). Dies wird damit begründet, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft grundsätzlich nach §719 Abs. 1 BGB nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann und unter dieser Voraussetzung zum Sondergut gehört (§1417 Abs. 2 BGB). Auch ein Anteil an einer Personengesellschaft kann jedoch durch Rechtsgeschäft übertragen werden, wenn die Übertragung im Gesellschaftsvertrag zugelassen ist oder die anderen Gesellschafter

der Übertragung zustimmen (vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, §719 Anm. 6a). In diesem Fall fällt auch der Anteil eines Ehegatten/Lebenspartners an einer Personengesellschaft in das **Gesamtgut** mit der Folge, dass beide Ehegatten/Lebenspartner als Mitunternehmer zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 574).

In den Fällen, in denen ein **Gewerbebetrieb** zum **Gesamtgut** der in **Gütergemeinschaft** lebenden Ehegatten/Lebenspartner gehört, wird wegen der anzunehmenden Mitunternehmerschaft ein an den mitarbeitenden Ehegatten/Lebenspartner gezahlter Arbeitslohn grundsätzlich als Gewinnanteil behandelt; wegen Ausnahmen vgl. BFH-Urteile vom 7.10.1976, BStBl 1977 II S. 201 und vom 22.6.1977, BStBl II S. 836. Ein **Arbeitsverhältnis** zwischen Ehegatten/Lebenspartnern wird wegen der Annahme einer Mitunternehmerschaft regelmäßig auch nicht in einem zum **Gesamtgut** gehörenden **land- und forstwirtschaftlichen Betrieb** anerkannt. Im Rahmen einer **freiberuflichen Praxis** wird ein ernstlich vereinbarter und tatsächlich durchgeführter Arbeitsvertrag zwischen Ehegatten/Lebenspartnern anerkannt, wenn es sich bei der Mitarbeit des einen Ehegatten/Lebenspartners um eine untergeordnete Tätigkeit handelt.

1.6 Altersentlastungsbetrag

Ein **Altersentlastungsbetrag** (§24a EStG) wird Steuerpflichtigen gewährt, die **vor** Beginn des Jahres 2019 das **64. Lebensjahr vollendet** haben, wenn sie nicht nur Pensionen oder private Leibrenten beziehen. Der Altersentlastungsbetrag errechnet sich mit einem gesetzlich festgelegten Prozentsatz des Arbeitslohns (ohne Versorgungsbezüge) und der **positiven Summe** der übrigen Einkünfte (ohne Leibrenten); er ist zudem auf einen Höchstbetrag begrenzt.

Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterliegen, sind in die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht einzubeziehen (R 24a Abs. 1 Satz 2 EStR; vgl. auch FG München vom 6.6.2014, 8 K 2051/12, EFG 2014 S. 2118 – rkr.). Das Gleiche gilt für bestimmte Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung i. S. des §22 Nr. 5 Satz 1 und 2 Buchst. a EStG (§24a Satz 2 Nr. 4 und 5 EStG). Der Altersentlastungsbetrag wird vor der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte von der Summe der Einkünfte abgezogen. Nach Ansicht des FG Köln kann der Altersentlastungsbetrag auch im Rahmen der Verlustfeststellung zu berücksichtigen sein, selbst wenn sich hierdurch ein nicht ausgeglichener Verlust weiter erhöht (Urteil vom 12.12.2018, 10 K 1730/17, EFG 2019 S. 533 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 3/19). Die Entscheidung des BFH bleibt insoweit abzuwarten.

Sowohl der Prozentsatz der Einkünfte als auch der Höchstbetrag für den Altersentlastungsbetrag werden bis zum Jahr 2040 jahrgangsweise abgebaut. Für jeden Geburtsjahrgang bleiben die Werte aber **zeitlebens** festgeschrieben. Die bis VZ 2019 maßgebenden Werte für den Altersentlastungsbetrag können der nachstehenden Tabelle entnommen werden:

geboren	Prozentsatz der Einkünfte	Höchstbetrag
vor dem 2.1.1941	40 %	1 900 €
nach dem 1.1.1941 und vor dem 2.1.1942	38,4 %	1 824 €
nach dem 1.1.1942 und vor dem 2.1.1943	36,8 %	1 748 €
nach dem 1.1.1943 und vor dem 2.1.1944	35,2 %	1 672 €
nach dem 1.1.1944 und vor dem 2.1.1945	33,6 %	1 596 €

**Teil I: Hauptvordruck
Zeilen 25–37**

geboren	Prozentsatz der Einkünfte	Höchstbetrag
nach dem 1.1.1945 und vor dem 2.1.1946	32,0 %	1 520 €
nach dem 1.1.1946 und vor dem 2.1.1947	30,4 %	1 444 €
nach dem 1.1.1947 und vor dem 2.1.1948	28,8 %	1 368 €
nach dem 1.1.1948 und vor dem 2.1.1949	27,2 %	1 292 €
nach dem 1.1.1949 und vor dem 2.1.1950	25,6 %	1 216 €
nach dem 1.1.1950 und vor dem 2.1.1951	24,0 %	1 140 €
nach dem 1.1.1951 und vor dem 2.1.1952	22,4 %	1 064 €
nach dem 1.1.1952 und vor dem 2.1.1953	20,8 %	988 €
nach dem 1.1.1953 und vor dem 2.1.1954	19,2 %	912 €
nach dem 1.1.1954 und vor dem 2.1.1955	17,6 %	836 €

Bei der Zusammenveranlagung ist der Altersentlastungsbetrag für **jeden** der Ehegatten/Lebenspartner, der die Altersvoraussetzung erfüllt, nach seinen Einkünften gesondert zu ermitteln. Die Einkünfte der Ehegatten/Lebenspartner werden also nicht zusammengerechnet. Für die Ermittlung des Altersentlastungsbetrags ist es daher erforderlich, in den Erklärungs-vordrucken durch Eintragung in die vorgesehenen Spalten genau anzugeben, wer von den Ehegatten/Lebenspartnern welche Einkünfte erzielt hat.

Die Höhe des vom Finanzamt bei der Veranlagung zu ermittelnden Altersentlastungsbetrags kann durch Eintragung der maßgebenden Beträge in das folgende **Schema** leicht überprüft werden:

Altersentlastungsbetrag 2019

* nur auszufüllen, wenn die betreffende Person das **64. Lebensjahr** vollendet hat und **eigene Einkünfte** bezieht

Bruttoarbeitslohn **ohne** Versorgungsbezüge

Positive Summe der übrigen Einkünfte ohne Leibrenten (kein Eintrag, wenn sich eine negative Summe ergibt)

Bemessungsgrundlage insgesamt

davon ...%, **höchstens je** ... € (siehe o.a. Tabelle)

Steuerpfl./ Ehemann* €	Ehefrau* €
+	+

1.7 Bankverbindung

25–28

Der Zahlungsverkehr mit dem Finanzamt wird **unbar** abgewickelt. Daher ist in den Zeilen 25 bis 28 stets die **Bankverbindung** anzugeben. Ändert sich die Bankverbindung **vor** der Überweisung eines etwaigen Erstattungsbetrags, sollte dies dem Finanzamt umgehend schriftlich mitgeteilt werden.

Seit dem 1.2.2014 kommt bei Überweisungen innerhalb des einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraums ausschließlich das sog. **SEPA-Verfahren** (SEPA = Single Euro Payments Area) zur Anwendung. Zum einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraum gehören alle Staaten der EU, des EWR (Island, Norwegen und Liechtenstein) sowie Monaco, San Marino, Saint Barthelemy, Saint Pierre, Miquelon, Mayotte, Guernsey, Jersey, Isle of Man, Schweiz, Andorra und Vatikanstadt. Im Zuge der Umstellung der nationalen Zahlungsverfahren auf das SEPA-Verfahren wurden die Angaben zur Kontonummer und zur Bankleitzahl durch die **IBAN** (International Bank Account Number) ersetzt.

Bei Bankverbindungen innerhalb des Euro-Zahlungsverkehrsraums ist es ausreichend, in **Zeile 25** die IBAN des **inländischen** Geldinstituts (beginnend mit dem bereits vorgedruckten »DE«) oder in **Zeile 26** die IBAN des **ausländischen** Geldinstituts anzugeben. Für Steuererstattungen im SEPA-Zahlungsverkehr in Länder außerhalb des EU-/EWR-Raumes ist – neben der IBAN in Zeile 26 – in **Zeile 27** zusätzlich noch der **BIC** (Business Identifier Code – Bankkennzeichnung) einzutragen. Die IBAN/BIC sind z. B. auf dem Kontoauszug des kontoführenden Geldinstituts oder auf der Rückseite der Bankkarte ausgewiesen und können von dort übertragen werden. Bei anderen Bankverbindungen außerhalb des Euro-Zahlungsverkehrsraums sind die erforderlichen Angaben zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs dem Finanzamt gesondert mitzuteilen.

In **Zeile 28** ist anzukreuzen, wer Kontoinhaber ist (»stpfl. Person/Ehemann/Person A« laut den Zeilen 8 und 9 oder »Ehefrau/Person B« laut den Zeilen 17 und 18; bei Gemeinschaftskonten von Ehegatten/Lebenspartnern sind beide Felder anzukreuzen).

Wenn die Erstattung des Finanzamts nicht auf das Konto des Steuerpflichtigen, sondern an einen **Abtretungsempfänger** erfolgen soll, ist mit der Steuererklärung der »amtliche **Abtretungsvordruck**« einzureichen. Dieser Vordruck kann im Internet unter www.formulare-bfinv.de abgerufen werden; er ist ggf. auch beim Finanzamt erhältlich. Bei der förmlichen Abtretung ist zu beachten, dass der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen nur bei Sicherungsabtretungen und nur Bankunternehmen gestattet sind (BFH-Urteil vom 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 124).

1.8 Einmalzustellvollmacht

31–36

Falls eine **andere Person** als der in Zeile 8 und 9 bezeichnete Steuerpflichtige als **Empfangsbevollmächtigter/Postempfänger** eingesetzt werden soll, können dazu in den Zeilen 31 bis 36 die notwendigen Angaben gemacht werden. Diese Angaben wirken als sog. **Einmalzustellvollmacht**. Ein abweichender Empfangsbevollmächtigter/Postempfänger ist jedoch nur dann einzutragen, wenn dem Finanzamt **keine Bekanntgabevollmacht** mit Dauerwirkung (z. B. über die Vollmachtsdatenbank) vorliegt. Andernfalls überschreiben die Eintragungen in der Steuererklärung die Daten in der Vollmachtsdatenbank, so dass Bescheide ggf. an eine unzutreffende Berateradresse versandt werden.

1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage

37

Für zulagebegünstigte **vermögenswirksame Leistungen** setzt das Finanzamt nach Ablauf des Kj. auf Antrag eine **Arbeitnehmer-Sparzulage** fest. Vermögenswirksame Leistungen sind Geldleistungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer entweder zu-

sätzlich zum Arbeitslohn oder von Teilen des üblichen Arbeitslohns anlegt. Anleger vermögenswirksamer Leistungen können je nach Anlageprodukt ein Kreditinstitut, ein (Fremd-)Unternehmen oder der Arbeitgeber selbst sein. Es sind die Vorschriften des 5. VermBG zu beachten. Zur vierjährigen Antragsfrist vgl. Tz 4 der Vorbemerkungen a. E.

Der **Antrag** auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage kann in **Zeile 37** durch Eintragung einer »1« in den dafür vorgesehenen Eintragungsfeldern für die/den »stpf. Person/Ehemann/Person A« und die »Ehefrau/Person B« gestellt werden. Die Antragstellung gilt für alle vom Anbieter übermittelten **elektronischen Vermögensbildungsbescheinigungen**. Die für die Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage erforderlichen Daten hat der Anbieter nach Maßgabe des § 93c Abs. 1 AO bis spätestens Ende Februar des nachfolgenden Kj. an die Finanzverwaltung zu übermitteln, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Anbieter als mitteilungs-pflichtige Stelle in die Datenübermittlung eingewilligt hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 5. VermBG; BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I S. 1435). Die **Anlage VL** wird für nach dem 31.12.2016 angelegte vermögenswirksame Leistungen **nicht** mehr ausgestellt.

Werden die erforderlichen Daten trotz der vorliegenden Einwilligung des Arbeitnehmers **nicht** mittels elektronischer Vermögensbildungsbescheinigung übermittelt, kann der Arbeitnehmer den **Nachweis** der vermögenswirksam angelegten Leistungen in anderer Weise erbringen (Abschnitt 15 Abs. 3b des BMF-Schreibens vom 29.11.2017, BStBl I S. 1626). Dies ist z. B. der Fall, wenn die elektronische Datenübermittlung aus technischen Gründen ausgeblieben ist. Aus dem Nachweis müssen alle Daten hervorgehen, die Inhalt des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes sind. Außerdem muss aus dem Nachweis hervorgehen, dass der Arbeitnehmer in die Datenübermittlung eingewilligt und dem zur Datenübermittlung Verpflichteten seine Identifikationsnummer mitgeteilt hat. Erfolgt trotz einer grundsätzlichen Einwilligung keine Datenübermittlung, weil der Arbeitnehmer seine Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat, ist ein Nachweis der vermögenswirksam angelegten Leistungen in anderer Weise nicht möglich.

Die Arbeitnehmer-Sparzulage für die Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen (z. B. Aktien, Mitarbeiterbeteiligungen) beträgt **20 %**, soweit die angelegten Beträge 400 € im Kj. nicht übersteigen (also höchstens 20 % von 400 € = 80 €). Für Bausparverträge und Aufwendungen des Arbeitnehmers zum Wohnungsbau beträgt der Sparzulagensatz **9 %** der vermögenswirksam angelegten Leistungen, höchstens aber 9 % von 470 € (= 42,30 €) im Kj. Beide Förderungen können nebeneinander in Anspruch genommen werden, so dass vermögenswirksame Leistungen bis zu **870 €** jährlich mit einer Arbeitnehmer-Sparzulage von insgesamt rund **122 €** begünstigt sind.

Ein Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage besteht regelmäßig nur, wenn das zu **versteuernde Einkommen 17900 €**, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern **35800 €** nicht übersteigt. Für Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers und Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen gilt für den Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage ein zu versteuerndes Einkommen von **20000 €**, bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern von **40000 €**, das nicht überschritten sein darf (§ 13 Abs. 1 5. VermBG).

Die Arbeitnehmer-Sparzulage wird in der Regel erst nach Ablauf der Sperrfrist ausgezahlt. Wurde ein Vertrag über die Anlage vermögenswirksamer Leistungen vor Ablauf der Sperrfrist unschädlich aufgelöst (z. B. bei längerer Arbeitslosigkeit), wird die Arbeitnehmer-Sparzulage vorzeitig ausgezahlt. Entsprechendes gilt, wenn ein Bausparvertrag zugeteilt wird. Bei einer Anlage zum Wohnungsbau (z. B. Grundstücksentschuldung) wird die Arbeitnehmer-Sparzulage jährlich ausgezahlt.

1.10 Einkommensersatzleistungen

1.10.1 Angaben im Hauptvordruck Est 1 A

eDaten:

Inländische **Einkommensersatzleistungen** (vgl. Tz 1.10.3), die von den auszahlenden Stellen **elektronisch** an die Finanzverwaltung übermittelt werden (vgl. Tz 1.10.2), brauchen – soweit die Daten zutreffend sind – in **Zeile 38 nicht** angegeben zu werden. Die eDaten werden ab dem VZ 2019 automatisch in die Einkommensteuerveranlagung übernommen. Eintragungen in Zeile 38 sind nur dann erforderlich, wenn Einkommensersatzleistungen abweichend von den übermittelten eDaten zu berücksichtigen sind (z. B. weil die elektronische Datenübermittlung aus technischen Gründen unterblieben ist oder die auszahlende Stelle die Leistungen einem unzutreffenden VZ zugeordnet hat).

Vergleichbare Einkommensersatzleistungen i. S. der Zeile 38 aus einem **EU-/EWR-Staat** oder der **Schweiz**, die von ausländischen Leistungsträgern **nicht** elektronisch übermittelt werden, sind dagegen in **Zeile 39** personell zu erklären; insoweit liegen der Finanzverwaltung keine eDaten vor.

Lohnersatzleistungen, die der Arbeitgeber gezahlt und unter Nr. 15 der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt hat (z. B. Kurzarbeitergeld, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld oder Aufstockungsbeiträge nach dem Altersteilzeitgesetz), sind nicht in den Zeilen 38 und 39 anzugeben; diese werden aus der Lohnsteuerbescheinigung automatisch in die Kennzahlen der **Zeile 28** der **Anlage N** übernommen (vgl. Tz 10.10.1).

ELSTER:

Die Anpassung von ELSTER in Bezug auf die automatische Übernahme der von Dritten übermittelten eDaten wird erst ab einem späteren VZ realisiert. Die Daten zu Einkommensersatzleistungen sind daher in ELSTER vorerst weiter aus den vorliegenden Leistungsmittellungen der auszahlenden Stellen in Zeile 38 zu übertragen. Zusätzliche Eintragszeilen können bei Bedarf per Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

Bei Nutzung des »**Belegabrufs**« in ELSTER oder einer kommerziellen Steuersoftware können die von den auszahlenden Stellen elektronisch übermittelten Leistungsbeträge abgerufen und per Mausklick in die Steuererklärung übernommen werden. Auf die Erläuterungen zur »Vorausgefüllten Steuererklärung« unter Tz 11.6 der Vorbemerkungen wird hingewiesen.

1.10.2 Elektronische Übermittlung

Die Einkommensersatzleistungen auszahlenden Stellen (z. B. die Bundesagentur für Arbeit, Krankenkassen, Elterngeldstellen) sind verpflichtet, die im Kj. gewährten Leistungen sowie die Dauer des Leistungszeitraums für jeden Empfänger bis Ende Februar des Folgejahres **elektronisch** an die Finanzverwaltung zu **übermitteln** (§ 32b Abs. 3 EStG i. V. mit § 93c AO). Die Empfänger der Leistungen erhalten im Regelfall – ohne besondere Aufforderung – einen Leistungsnachweis über die an die Finanzverwaltung gemeldeten Daten. In diesem Nachweis sind alle dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen enthalten. Entsprechendes gilt, wenn die auszahlende Stelle die Leistungsbeträge nicht elektronisch übermitteln konnte (z. B. aus technischen Gründen oder bei ausländischen Leistungsträgern) und deshalb über die gezahlten Einkommensersatzleistungen eine Bescheinigung auf Papier erteilt hat. Zu den Angaben in der Steuererklärung vgl. Tz 1.10.1.

1.10.3 Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen

Lohn- und Einkommensersatzleistungen sind zwar steuerfrei, sie beeinflussen aber über die Anwendung eines **besonderen Steuersatzes** die Höhe der festzusetzenden ESt (sog. **Progressionsvorbehalt**). Dabei wird das zu versteuernde Einkommen um die Summe der Leistungen i.S. des § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG vermehrt oder vermindert (§ 32b Abs. 2 EStG). Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes vgl. im Übrigen das Berechnungsbeispiel zur Anlage N, Tz 10.10.1.

Die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkommensersatzleistungen sind in § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG **abschließend** aufgezählt. Andere dort nicht aufgeführte Leistungen (z. B. Streikunterstützungen oder Krankengelder aus einer privaten Krankenversicherung) werden nicht von dieser Vorschrift erfasst.

Dem Progressionsvorbehalt unterliegen die folgenden Einkommensersatzleistungen:

- **Arbeitslosengeld** (ohne sog. **Arbeitslosengeld II**), **Teilarbeitslosengeld**, **Zuschüsse zum Arbeitsentgelt**, **Übergangsgeld**;
- **Insolvenzgeld** (einschließlich vorfinanziertes oder verpfändetes Insolvenzgeld);
- **Krankengeld**, **Mutterschaftsgeld**, **Verletztengeld**, **Übergangsgeld** oder vergleichbare Einkommensersatzleistungen nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften;
- **Mutterschaftsgeld**, Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz sowie der Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften;
- **Arbeitslosenbeihilfe** nach dem Soldatenversorgungsgesetz;
- **Versorgungskrankengeld** oder **Übergangsgeld** nach dem Bundesversorgungsgesetz;
- **Verdienstausfallentschädigung** nach dem Unterhaltssicherungsgesetz;
- aus dem **Europäischen Sozialfonds** finanziertes **Unterhaltsgeld** sowie Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen;
- **Elterngeld** nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz;
- **vergleichbare Einkommensersatzleistungen** aus einem **EU-/EWR-Staat** oder der **Schweiz**.

1.10.4 Besonderheiten

Zu den dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkommensersatzleistungen gehört auch das **Krankengeld**, das Gewerbetreibende, Freiberufler oder Land- und Forstwirte aus der gesetzlichen Krankenversicherung beziehen (BFH-Urteil vom 26.11.2008, BStBl 2009 II S. 376). Es kommt dabei nicht darauf an, ob der Bezieher des Krankengeldes pflichtversichertes oder freiwilliges Mitglied der gesetzlichen Krankenkasse ist. Krankengeldzahlungen an Nichtkrankenversicherungspflichtige, die in einer privaten Krankenkasse versichert sind, sind dagegen nicht zu erfassen. Die Leistungen der **privaten Krankenkasse** werden nicht nach dem SGB V gezahlt und unterliegen daher **nicht** dem Progressionsvorbehalt. Die unterschiedliche Behandlung von Krankengeld aus der gesetzlichen und der privaten Krankenversicherung ist auch nach Einführung des sog. Basistarifs in der privaten Krankenversicherung nicht zu beanstanden (BFH-Urteil vom 13.11.2014, III R 36/13, BFH/NV 2015 S. 562).

Das nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz gezahlte **Elterngeld** unterliegt auch mit dem sog. Mindest-/Sockelbetrag von 300 € dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j EStG (Urteil des FG Nürnberg vom 19.2.2009, EFG 2009 S. 846; bestätigt durch BFH-Beschluss vom 21.9.2009, VI B 31/09, BFH/NV 2009 S. 1897). Die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss des BVerfG vom 20.10.2010, 2 BvR 2604/09).

Einem Arbeitnehmer ist auch das **Insolvenzgeld** zuzurechnen, das an **Dritte** im Wege der Abtretung (Vorfinanzierung) oder Verpfändung ausgezahlt wurde (§ 32b Abs. 3 Satz 3 EStG). Das vorfi-

nanzierte Insolvenzgeld fließt dem Arbeitnehmer dabei bereits mit der Auszahlung durch das Kreditinstitut zu und nicht erst mit der Bewilligung durch die Bundesagentur für Arbeit (BFH-Urteil vom 1.3.2012, BStBl II S. 596).

Bezieht ein Steuerpflichtiger Lohn- und Einkommensersatzleistungen aus den **EU-/EWR-Staaten** und der **Schweiz**, so werden diese ebenfalls steuerfrei gestellt und in den Progressionsvorbehalt einbezogen, soweit sie mit den in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG aufgezählten inländischen Leistungen vergleichbar sind (§ 3 Nr. 2 Buchst. e, § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Die Vergleichbarkeit muss im Einzelfall aber genau geprüft werden. So unterliegt z. B. Geburtsgeld einer schweizerischen Krankenversicherung nicht dem Progressionsvorbehalt, weil es nicht mit Mutterschaftsgeld i. S. von § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b oder c EStG vergleichbar ist (BFH-Urteil vom 29.4.2009, X R 31/08, BFH/NV 2009 S. 1625).

Zu Besonderheiten, die sich bei der **Rückzahlung** von Einkommensersatzleistungen ergeben, die sich ggf. als »negativer Progressionsvorbehalt« auswirkt, vgl. R 32b Abs. 3 EStR. Bei einem rückwirkenden Wegfall von dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Sozialleistungen (z. B. Krankengeld oder Arbeitslosengeld) wegen einer nachträglichen Zubilligung einer **Rente**, ist R 32b Abs. 4 EStR zu beachten. Soweit die nachträgliche Feststellung des Rentenanspruchs auf VZ zurückwirkt, für die Steuerbescheide bereits ergangen sind, sind diese Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

1.10.5 Aufwendungen

Sind im Zusammenhang mit den steuerfreien Einkommensersatzleistungen **Aufwendungen** entstanden, die im Falle steuerpflichtiger Einnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig wären, sollten diese Aufwendungen in einer gesonderten Aufstellung geltend gemacht und erläutert werden, damit sie vom Finanzamt bei der Ermittlung des dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Betrags ggf. berücksichtigt werden können. In diesem Fall empfiehlt es sich, in **Zeile 40** in dem dafür vorgesehenen Eintragungsfeld zur Kennzahl 175 eine »1« (= Ja) einzutragen, damit die Steuererklärung von der vollmaschinellen Bearbeitung ausgeschlossen wird (vgl. Tz 1.11).

Dem Progressionsvorbehalt unterliegende steuerfreie Einkommensersatzleistungen (z. B. Elterngeld) sind nicht um den **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** zu kürzen, wenn bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bereits Werbungskosten zu berücksichtigen sind, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen (BFH-Urteil vom 25.9.2014, BStBl 2015 II S. 182).

1.11 Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«)

Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden und die nach § 155 Abs. 4 Satz 1 AO zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen können, müssen es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung (»**qualifiziertes Freitextfeld**«) Angaben zu machen, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind (§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO).

Sofern über die Angaben in der Steuererklärung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen sind, ist vom Steuerpflichtigen eine **Anlage** mit der Überschrift »**Ergänzende Angaben zur Steuererklärung**« beizufügen, in der die entsprechenden abweichenden Angaben, Sachverhalte oder die von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung dargelegt werden. Diese Anlage wird Bestandteil der Steuererklärung. Zusätzlich ist in **Zeile 40** in dem dafür vorgesehenen Eintragungsfeld zur Kennzahl 175 eine »1« (= Ja) einzutragen. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Steuererklärung von der vollmaschinellen Bearbeitung ausgeschlossen und einer personellen Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt wird.

Falls mit der Steuererklärung lediglich **Belege** und **Aufstellungen** zur Erläuterung der Steuererklärung eingereicht werden, ist in Zeile 40 **keine** Eintragung vorzunehmen.

ELSTER:

Auch bei elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärungen besteht die Möglichkeit, über die Angaben in der Steuererklärung hinaus, weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen. Soweit das entsprechende Auswahlfeld aktiviert wird, öffnet sich in ELSTER ein **Textfeld** (999 Zeichen), in dem die entsprechenden abweichenden Angaben, Sachverhalte oder die von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung vom Steuerpflichtigen eingegeben werden können. Der Inhalt dieses Textfeldes wird zusammen mit den übrigen Daten der Steuererklärung elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt; einer separaten Anlage »Ergänzende Angaben zur Steuererklärung« bedarf es hier nicht. Die Steuererklärung wird aber ebenfalls in Bezug auf die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben im elektronischen Textfeld einer personellen Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt.

1.12 Unterschrift

1.12.1 Datenschutzhinweise

vor 41 Neben dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen die aufgrund der Steuererklärung/dem Antrag von der Finanzverwaltung erhobenen personenbezogenen Daten jedes Steuerpflichtigen dem **Datenschutz**. In den Datenschutzhinweisen vor Zeile 41 wird auf die maßgebenden **Rechtsgrundlagen** für die Datenerhebung sowie auf ein allgemeines **Informationsschreiben** der Finanzverwaltung zur Verarbeitung personenbezogener Daten sowie zu den Rechten der Steuerbürger nach der Datenschutz-Grundverordnung hingewiesen. Dieses Informationsschreiben ist unter www.finanzamt.de (Rubrik »Datenschutz«) abrufbar oder kostenfrei beim Finanzamt erhältlich.

1.12.2 Eigenhändige Unterschrift

41–42 Wird der Vordruck von **Ehegatten** oder **Lebenspartnern** nach dem LPartG im Rahmen der Zusammenveranlagung als **gemeinsame Erklärung** abgegeben, so haben **beide** Ehegatten/Lebenspartner die gemeinsame Steuererklärung in **Zeile 42 eigenhändig** zu unterschreiben. Dies gilt selbst dann, wenn ein Ehegatte/Lebenspartner keine eigenen Einkünfte bezogen hat. Bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, hat jeder Ehegatte/Lebenspartner

nur seine eigene Erklärung zu unterschreiben. Für Geschäftsunfähige oder beschränkt Geschäftsfähige unterschreibt der gesetzliche Vertreter.

Eigenhändigkeit der Unterschrift bedeutet, dass sie »von der Hand« des Steuerpflichtigen stammen muss (BFH-Urteil vom 7.11.1997, BStBl 1998 II S. 54). Eine Blankounterschrift genügt den Anforderungen nicht. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwährend auch per **Telefax** abgegeben werden; diese ist auch ohne Originalunterschrift des Steuerpflichtigen wirksam (BFH-Urteil vom 8.10.2014, BStBl II S. 438). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige den Inhalt der Steuererklärung tatsächlich in vollem Umfang zur Kenntnis genommen hat, wenn er einen Bevollmächtigten mit deren Erstellung beauftragt hat. Mit der auf der Steuererklärung geleisteten Unterschrift macht sich der Steuerpflichtige deren Inhalt zu Eigen und übernimmt dafür die Verantwortung.

ELSTER:

Bei der Abgabe einer elektronischen Steuererklärung (z. B. über das Portal »Mein Elster« oder mit ElsterFormular) wird die nach § 87a Abs. 3 AO erforderliche elektronische Unterschrift durch das verwendete elektronische Zertifikat ersetzt; zur Zulässigkeit vgl. § 87a Abs. 6 AO. Das elektronische Zertifikat kann über die einmalige Registrierung im Anmeldeportal »Mein Elster« (www.elster.de) erworben werden; vgl. Tz 11.5 der Vorbemerkungen. Sofern eine Steuererklärung ohne elektronisches Zertifikat über ELSTER übermittelt wird und deshalb noch eine komprimierte Steuererklärung beim Finanzamt auf Papier eingereicht werden muss, ist diese vom/von den Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

Keht ein ausländischer Arbeitnehmer **auf Dauer** in sein Heimatland zurück, so kann dessen Einkommensteuererklärung ausnahmsweise durch einen Bevollmächtigten unter Offenlegung des **Vertretungsverhältnisses** unterzeichnet werden (BFH-Urteil vom 10.4.2002, BStBl II S. 455).

Damit im Rahmen des Grunddatenabgleichs der Merker »steuerliche Beratung« analog der ELSTER-Erklärungen abgeglichen werden kann, ist in der **Zeile 41** anzugeben, ob die Steuererklärung unter Mitwirkung eines Angehörigen der **steuerberatenden Berufe** i. S. der §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes erstellt wurde (Eintragungsfeld »1 = Ja«). Im Stempelfeld der Zeile 42 kann weiter angegeben werden, wer bei der Anfertigung der Steuererklärung mitgewirkt hat (Kontakt Daten, Anschrift des steuerlichen Beraters).

2. Erläuterungen zur »Anlage Sonderausgaben«

2.1 Vorbemerkungen

Sonderausgaben sind grundsätzlich **Aufwendungen** der **Lebensführung**, die jedoch steuerlich begünstigt werden. Für die Geltendmachung des Sonderausgabenabzugs sind die folgenden Anlage-Vordrucke zu verwenden:

- Die neue **»Anlage Sonderausgaben«** ist für die Geltendmachung von **Kirchensteuern, Spenden und Mitgliedsbeiträgen, Berufsausbildungskosten** sowie **weiteren Aufwendungen** (Versorgungsleistungen, Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner, Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs) zu verwenden; diese Angaben wurden aus dem bisherigen Hauptvordrucks ESt 1 A (Seite 2) in die »Anlage Sonderausgaben« ausgegliedert.
- **Vorsorgeaufwendungen** (z. B. Beiträge zur Altersvorsorge, Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen) können weiter in der **»Anlage Vorsorgeaufwand«** geltend gemacht werden; vgl. Teil I Tz 3.
- Der zusätzliche Sonderausgabenabzug für **Altersvorsorgebeiträge** (zu sog. Riester-Verträgen) ist durch Abgabe der **»Anlage AV«** zu beantragen; vgl. Teil I Tz 4.
- Für ein steuerlich zu berücksichtigendes **Kind** geleistete **Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, Schulgeld** für den Besuch einer Privatschule oder **Kinderbetreuungskosten** sind in der **»Anlage Kind«** anzugeben; vgl. Teil I Tz 8.
- Die neue **»Anlage Sonstiges«** ist u. a. zur Geltendmachung der Steuerbegünstigung für **schutzwürdige Kulturgüter** nach § 10g EStG, den **Spendenvortrag** nach § 10b EStG sowie für den **Verlustabzug** nach § 10d EStG zu verwenden; vgl. Teil I Tz 9.
- Abzugsbeträge für **selbstgenutzte Wohnungen** nach § 10e EStG in **»Altfällen«** (vgl. § 52 Abs. 19 Satz 6 EStG) sowie nach § 10f EStG, die wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, sind in der **»Anlage FW«** geltend zu machen; vgl. Teil I Tz 21 und Teil II Tz 4.3.

Die in den **Zeilen 4 bis 21** der Anlage Sonderausgaben bezeichneten Aufwendungen fallen **nicht** unter die **Sonderausgabenhöchstbeträge** für **Vorsorgeaufwendungen** (vgl. Tz 3.2.4) und können deshalb, soweit sie als Sonderausgaben anerkannt werden können, grundsätzlich in unbeschränkter Höhe abgesetzt werden. Zum Teil gelten allerdings eigene Höchstbeträge (z. B. bei Zeilen 5 bis 12, 13 und 14, 17 und 18).

2.2 Sonderausgaben-Pauschbetrag

vor 4 Ohne Nachweis der abzugsfähigen Aufwendungen wird für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9 sowie Abs. 1a EStG und nach § 10b EStG ein Pauschbetrag von **36 €** berücksichtigt (§ 10c Satz 1 EStG). Die tatsächlich geleisteten Sonderausgaben wirken sich nur insoweit steuermindernd aus, als sie den maßgebenden Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigen. Nach dem Wortlaut des § 10c Satz 2 EStG verdoppelt sich der Sonderausgaben-Pauschbetrag auf **72 €** nur bei der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern, nicht jedoch bei Anwendung des sog. Witwensplittings (vgl. Tz 1.5.4). Im Falle der Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern nach § 26a EStG (vgl. Tz 1.5.3) wird bei der Veranlagung der Ehegatten/Lebenspartner jeweils mindestens der Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € abgezogen.

2.3 Nichtabziehbare Aufwendungen

2.3.1 Private Schuldzinsen

Private **Schuldzinsen**, die ihrem Wesen nach weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, können seit 1974 nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden. Hierzu gehören insbesondere Zinsen für Schulden, die zur Anschaffung von Hausrat aufgenommen worden sind oder mit einer Liebhaberei im Zusammenhang stehen. Nach dem BFH-Urteil vom 29.7.1998 (BStBl 1999 II S. 81) ist die Nichtabziehbarkeit privat veranlasster Schuldzinsen verfassungsgemäß; vgl. auch BMF-Schreiben vom 23.3.2000, BStBl I S. 438. Hängen die geleisteten Schuldzinsen mit steuerpflichtigen Einnahmen (z. B. aus Vermietung und Verpachtung, vgl. Tz 20.9.1 oder Gewerbebetrieb, vgl. Tz 17.2.1) in wirtschaftlichem Zusammenhang, können sie dagegen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Fehlt ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang, so können Schuldzinsen allenfalls als außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art berücksichtigt werden, wenn die Schuldaufnahme durch Aufwendungen veranlasst wurde, die ihrerseits dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl. Tz 5.4.6, ABC »Darlehen«).

2.3.2 Private Steuerberatungskosten

Die Möglichkeit, private **Steuerberatungskosten** als Sonderausgaben geltend zu machen (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F.), ist seit dem KJ. 2006 entfallen. Der BFH hält diese Streichung für **verfassungsgemäß** (vgl. BFH-Urteile vom 4.2.1010, BStBl II S. 617, vom 16.2.2011, X R 10/10, BFH/NV 2011 S. 977 und vom 17.10.2012, VIII R 51/09, BFH/NV 2013 S. 365). Ein Abzug von privat veranlassten Steuerberatungskosten kommt nach dem vorgenannten BFH-Urteil vom 4.2.2010 auch nicht als **»dauernde Last«** in Betracht.

Steuerlich **nicht** absetzbar sind nur **privat veranlasste** Steuerberatungskosten (z. B. das Steuerberaterhonorar für das Ausfüllen der Anlage Kind, Anlage Unterhalt und des Hauptvordrucks ESt 1 A). Steuerberatungskosten, die durch eine **Einkunftsquelle** veranlasst sind (z. B. Ermittlung der Einkünfte, Ausfüllen der Anlagen N, V, KAP, R, SO, G, S, L), können weiterhin als **Werbungskosten** oder **Betriebsausgaben** abgezogen werden (vgl. Tz 10.18.3 (ABC) »Steuerberatungskosten«; Teil II, Tz 2.11 Abs. 14).

Gemischt veranlasste Steuerberatungskosten sind entsprechend **aufzuteilen**. Zur Zuordnung von Steuerberatungskosten (einschließlich der Beiträge zu **Lohnsteuerhilfvereinen**) zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten und Kosten der Lebensführung ist das BMF-Schreiben vom 21.12.2007, BStBl 2008 I S. 256 zu beachten; vgl. Tz 10.18.3, (ABC) »Steuerberatungskosten«.

2.3.3 Bausparbeiträge

Bausparbeiträge können grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Der Bausparer sollte deshalb prüfen, ob für die geleisteten Bausparbeiträge eine **Wohnungsbauprämie** in Betracht kommt. Im Einzelnen wird auf Teil II Tz 9. hingewiesen. Für einen Bausparvertrag kommt seit dem VZ 2008 auch eine staatliche Förderung als **»Wohn-Riestervertrag«** in Betracht (vgl. Tz 4.2.5).

2.4 Kirchensteuer

Die **Kirchensteuer** ist in der im jeweiligen KJ. **tatsächlich** entrichteten Höhe – **abzüglich** etwaiger im selben Jahr **erstatteter** oder **gutgeschriebener Beträge** – als Sonderausgabe abzugsfähig (BFH-Urteil vom 22.11.1974, BStBl 1975 II S. 350). Es ist gleichgültig, ob es sich dabei um Vorauszahlungen auf die Kirchensteuer oder um endgültig festgesetzte Zahlungen oder um vom Arbeitgeber mit der LSt einbehaltene Kirchensteuer des Arbeitnehmers (bescheinigt in der Lohnsteuerbescheinigung) handelt. Auch Kirchensteuerzahlungen an Religionsgemeinschaften im EU-/EWR-Ausland sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG abziehbar,

wenn diese Religionsgemeinschaft bei einer Inlandsansässigkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuerkennen wäre. Diese Voraussetzungen erfüllen nach dem BMF-Schreiben vom 16.11.2010 (BStBl I S. 1311) derzeit nur die in Finnland und Dänemark ansässige evangelisch-lutherische und orthodoxe Staatskirche.

Ergibt sich bei der Kirchensteuer ein **Erstattungsüberhang**, so wird dieser dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG). Hierdurch wird vermieden, dass die Einkommensteuerveranlagung in dem Jahr der ursprünglichen Zahlung der Sonderausgabe aufgerollt werden muss. Bei der Berechnung vom Gesamtbetrag der Einkünfte zum Einkommen konnten bislang sämtliche Abzüge (z. B. Verluste), die nach § 2 Abs. 4 EStG i. V. mit R 2. Abs. 1 EStR zu berücksichtigen sind, mit einem Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer saldiert werden. Der BFH ist demgegenüber der Auffassung, dass ein Erstattungsüberhang als Einkommen zu versteuern ist und nicht mit **Verlustvorträgen** ausgeglichen werden kann (BFH-Urteil vom 12.3.2019, IX R 34/17 – Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 2.2.2017, 3 K 834/15, EFG 2017 S. 826). Durch die Hinzurechnung könne es daher dazu kommen, dass ESt gezahlt werden muss, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich »0 €« beträgt. Dies gelte auch dann, wenn sich die erstatteten Kirchensteuern im Zahlungsjahr letztlich nicht steuermindernd ausgewirkt haben, da der mit § 10 Abs. 4b EStG verfolgte Vereinfachungszweck verfehlt würde, wenn dies in jedem Einzelfall ermittelt werden müsste. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die neue BFH-Entscheidung umsetzen wird.

Kirchensteuer, die als **Zuschlag** zur **Abgeltungsteuer** von den Banken einbehalten worden ist, ist vom Sonderausgabenabzug **ausgeschlossen** und darf **nicht** in **Zeile 4** angegeben werden; die Kirchensteuer wird in diesen Fällen bereits über eine Ermäßigung des Steuersatzes für die Abgeltungsteuer berücksichtigt (§ 43a Abs. 1 Satz 2 EStG). Das Gleiche gilt für die Kirchensteuer, die gemäß § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nacherhoben wird. Folgerichtig wird ein aus einer Erstattung von nicht veranlagter Kirchensteuer zum Kapitalertrag sich ergebender Erstattungsüberhang im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht steuererhöhend berücksichtigt (FG Niedersachsen vom 21.11.2018, 2 K 25/17, EFG 2019 S. 1090 – rkr.). Abzugsfähig ist dagegen Kirchensteuer auf Kapitalerträge, die der **tariflichen ESt** unterliegen (bei Ausnahmen vom Abgeltungssteuersatz nach § 32d Abs. 2 EStG oder erfolgreicher Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG).

Der Zeitraum, für den die Zahlungen entrichtet wurden, ist ohne Bedeutung, weil die Kirchensteuerzahlungen grundsätzlich in dem Jahr abzugsfähig sind, in dem sie geleistet werden (sog. »Abflussprinzip« gemäß § 11 Abs. 2 EStG). Willkürliche Zahlungen, für die kein vernünftig begründeter Anlass bestand, sind nach der Rspr. aber nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 25.1.1963, BStBl III S. 141).

Wird einem Steuerpflichtigen (nach-)gezahlte Kirchensteuer in einem späteren Jahr teilweise erstattet, weil er der Kirche **nicht mehr angehört** hat, kann er bei der Veranlagung für das Jahr der (Nach-)Zahlung nur die Differenz zwischen (nach-)gezahlter und erstatteter Kirchensteuer als Sonderausgaben abziehen. Das gilt auch dann, wenn erst nach Ablauf des VZ der (Nach-)Zahlung geklärt wird, dass der Steuerpflichtige die Kirchensteuer mangels Kirchenmitgliedschaft nicht geschuldet hat (BFH-Urteil vom 26.6.1996, BStBl II S. 646). Bei bestandskräftigen Steuerbescheiden kann eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO durchgeführt werden (BFH-Urteil vom 28.5.1998, BStBl 1999 II S. 95).

Als Kirchensteuer sind solche Geldleistungen abzugsfähig, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgesellschaften von ihren Mitgliedern auf Grund gesetzlicher Bestimmungen in der Regel als Zuschlagsteuer zur ESt oder LSt erhoben werden. Dazu zählt auch das besondere **Kirchgeld** (vgl. Tz 1.4.3.5).

Keine als Sonderausgaben abziehbaren Kirchensteuern sind **freiwillige Kirchenbeiträge**, die an öffentlich-rechtliche Religions-

gemeinschaften oder andere religiöse Gemeinschaften entrichtet werden. Diese Beiträge können aber im Rahmen des Spendenabzugs nach § 10b EStG steuerlich berücksichtigt werden (vgl. Tz 2.5). Beiträge der Mitglieder solcher religiöser Gemeinschaften, die mindestens in einem Bundesland als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber aus weltanschaulichen Gründen auf die Erhebung von Kirchensteuern verzichten, können unter bestimmten Voraussetzungen bis zur Höhe der Kirchensteuer abgesetzt werden, die in dem betreffenden Land von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften erhoben wird. Diese **Billigkeitsregelung** für freiwillige Beiträge gilt jedoch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig als Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zur Zahlung von Kirchensteuer verpflichtet ist (R 10.7 Abs. 1 Satz 5 EStR). Übersteigende freiwillige Beiträge sind ebenfalls im Rahmen des Spendenabzugs berücksichtigungsfähig (R 10.7 Abs. 2 EStR).

Kirchensteuerzahlungen eines **Erben**, die auf geänderten, ursprünglich aber gegenüber dem Erblasser ergangenen Steuerbescheiden beruhen, sind im Jahr der Zahlung als Sonderausgaben beim leistenden Erben abziehbar (BFH-Urteil vom 21.7.2016, BStBl 2017 II S. 256). Die Rechtssprechungsänderung des Großen Senats des BFH hinsichtlich der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen (vgl. Tz 9.5.5) könne nach Ansicht des BFH nicht auf den Bereich des Sonderausgabenabzugs der Kirchensteuer übertragen werden. Im Gegenzug sind aber Erstattungen überzahlter Kirchensteuer des Erblassers auf eigene Zahlungen des Erben anzurechnen, mit der Folge, dass sie dessen Sonderausgabenabzug schmälern.

2.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge

2.5.1 Rechtsentwicklung des Spendenrechts

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO können insgesamt bis zu

- **20 %** des **Gesamtbetrags** der **Einkünfte** oder
- **alternativ** bis zu **4 ‰** der Summe der **gesamten Umsätze** und der im Kj. aufgewendeten **Löhne** und **Gehälter**

als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Berechnung des alternativen Höchstbetrages bemisst sich auch bei Steuerpflichtigen, deren Wirtschaftsjahr vom Kj. abweicht, nach den Umsätzen, Löhnen und Gehältern des **Kj.** (FG Saarland vom 23.08.2018, 1 K 1121/16, EFG 2018 S. 1901 – rkr.).

Ein zum Schluss des vorangegangenen Kj. vom Finanzamt festgestellter verbleibender Spendenvortrag wird bei der Einkommensteuerveranlagung des laufenden Kj. automatisch berücksichtigt. Das Vorliegen eines Spendenvortrags kann in **Zeile 6** der neuen **»Anlage Sonstiges«** erklärt werden (vgl. Tz 9.4); zur Berechnung der vortragsfähigen Spenden vgl. Tz 2.5.7.

Zum Abzug von Zuwendungen nach § 10b EStG wird im Übrigen auf die Anwendungsschreiben vom 18.12.2008, BStBl 2009 I S. 16 und vom 15.9.2014, BStBl I S. 1278 hingewiesen.

2.5.2 Begriff der Zuwendungen

2.5.2.1 Begriff

Der Begriff der **Zuwendungen** umfasst **Spenden** und **Mitgliedsbeiträge**. Zu den Mitgliedsbeiträgen gehören auch Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren.

In den **Zeilen 5 bis 8** wird für die Eintragung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen nach dem **Zuwendungsempfänger** unterschieden und danach, ob

- eine **Zuwendungsbestätigung** des Zuwendungsempfängers vorliegt (vgl. Tz 2.5.3) oder
- eine Berücksichtigung aufgrund einer **Mitteilung** des **Betriebsfinanzamts** zu erfolgen hat, wenn eine Gesellschaft oder ein Betrieb Spenden und Mitgliedsbeiträge im Namen der Mitunternehmer oder Beteiligten leistet.

vor 5

5–8

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeile 5

Die geleisteten Zuwendungen sind dementsprechend in den Zeilen 5 bis 8 in einer Summe, jeweils in die vorgesehenen Spalten einzutragen. Zudem ist zu beachten, dass Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke an Empfänger im Inland in **Zeile 5** und an Empfänger im EU-/EWR-Ausland in **Zeile 6 – getrennt** voneinander – zu erklären sind. Für Zuwendungen an Empfänger im EU/EWR-Ausland gelten besondere Abzugs Voraussetzungen (vgl. Tz 2.5.2.2), die gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen sind.

ELSTER:

Für die Erfassung der geleisteten Einzelzuwendungen können bei mit ELSTER erstellten elektronischen Steuererklärungen per Mausclick weitere Eintragszeilen zu den Zeilen 5 bis 8 hinzugefügt werden. Die erfassten Beiträge werden automatisch aufaddiert.

2.5.2.2 Zuwendungsempfänger

Die Abziehbarkeit der Spenden ist davon abhängig, dass die Zuwendungen

- an eine in einem EU-/EWR-Staat belegene juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Gemeinde) oder öffentliche Dienststelle (z.B. Universität), oder
- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, oder
- an eine in einem EU-/EWR-Staat belegene Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V. mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 2. Halbsatz KStG von der Körperschaftsteuer befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (§ 10b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Spenden- und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können hiernach auch **direkt an Empfänger** geleistet werden, die in einem **anderen EU- oder EWR-Staat** belegen sind. Die ausländische Empfänger Körperschaft muss nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen sowie die sonstigen Vorgaben der §§ 51 bis 68 AO vereinen. Der Nachweis, dass diese Voraussetzungen bei der im Ausland ansässigen Empfänger Körperschaft vorliegen, obliegt dem inländischen Spender (§ 90 Abs. 2 AO). Dieser hat im Rahmen seiner Steuererklärung die Verwirklichung der maßgeblichen Tatbestandsmerkmale der §§ 51 bis 68 AO durch den ausländischen Zuwendungsempfänger zu belegen (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.2013, BStBl 2014 II S. 440 und vom 21.1.2015, BStBl II S. 588), insbesondere durch Vorlage der Satzung, des Tätigkeitsberichts, einer Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, des Kassenberichts, einer Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokollen der ausländischen Organisation. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als Nachweis nicht aus (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I S. 559).

Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist für den Spendenabzug zudem Voraussetzung, dass der andere Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung von Steuern leistet, z.B. im Fall einer möglichen Haftungsanspruchnahme des EU-/EWR-Zuwendungsempfängers. Bei Spenden an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen im **EU-/EWR-Ausland** ist für den Spendenabzug weitere Bedingung, dass natürliche Personen im Inland gefördert werden oder die Tätigkeit auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann. Das FG Köln ist der Auffassung, dass bei einer ausländischen Organisation, die den Nachweis der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht erbracht hat, ohne weitere Prüfung auch von einer möglichen Anse-

henssteigerung für die Bundesrepublik Deutschland auszugehen ist (Urteil vom 20.1.2016, 9 K 3177/14, EFG 2016 S. 653). Der BFH hat mit Urteil vom 22.3.2017, BStBl II 2018 S. 651 die Entscheidung des FG Köln vom Ergebnis her bestätigt. Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG auch gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist. Eine Spende, die ein inländischer Steuerpflichtiger unmittelbar einer im EU-/EWR-Ausland belegenen Einrichtung zuwendet, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt oder bei der es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, darf nach Ansicht des BFH nicht anders behandelt werden als eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel einer im Ausland ansässigen Einrichtung zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt. Die Vorlage weitere Unterlagen zur Anerkennung des Spendenabzugs (z.B. Mittelverwendungsrechnung, Rücklagenentwicklung) ist nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Zuwendungsempfänger um eine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG handelt.

2.5.2.3 Steuerbegünstigte Zwecke

Spenden und Mitgliedsbeiträge laut **Zeile 5** müssen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO geleistet werden.

Zu den als besonders förderungswürdig anerkannten **gemeinnützigen Zwecken** i.S. des § 52 AO gehören z.B. die Förderung

- der öffentlichen Gesundheitspflege,
- der Jugend- und der Altenhilfe,
- des Sports,
- kultureller Zwecke,
- der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe,
- der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (Deutscher Caritasverband, Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland, Deutsches Rotes Kreuz, Arbeiterwohlfahrt, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband) einschließlich ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten,
- der Rettung aus Lebensgefahr,
- der Entwicklungshilfe,
- des Tierschutzes und des Naturschutzes sowie
- des Umweltschutzes.

Abziehbar sind auch Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften zur allgemeinen Förderung des **Staatswesens** i.S. von § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO.

Mitgliedsbeiträge an **Kulturfördervereine** sind selbst dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn aufgrund der Satzung der Körperschaft oder deren tatsächlicher Geschäftsführung den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden, z.B. Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder (§ 10b Abs. 1 Satz 7 EStG).

Spenden an die vorstehend genannten gemeinnützigen Körperschaften sind bei Vorlage entsprechender Zuwendungsbestätigungen (vgl. Tz 2.5.3) als Sonderausgaben abziehbar.

2.5.2.4 Nicht abziehbare Zuwendungen

Nicht als Sonderausgaben abziehbar sind nach § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG **Mitgliedsbeiträge** an Körperschaften, die

- den **Sport** (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- **kulturelle Betätigungen** (z.B. im Laientheater, Laienchor, Laienorchester, vgl. BMF-Schreiben vom 19.1.2006, BStBl I S. 216), die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die **Heimatspflege** und **Heimatkunde** (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- **Zwecke** i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und

5

des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports)

fördern. Entscheidend für die Nichtabziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge ist, ob die durch die Zuwendung begünstigte Körperschaft in erster Linie den **Freizeitaktivitäten** ihrer Mitglieder dient. Auch Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Körperschaften, die neben der Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder gleichzeitig auch zuwendungsbegünstigte Zwecke verfolgen (sog. Mischzwecke), dürften weiter nicht abziehbar sein.

Zuwendungen von Mitgliedern an den eigenen Verein, die – ggf. im Verbund mit gleichgerichteten Leistungen anderer Vereinsmitglieder – unmittelbar und ursächlich mit einem durch den Verein ermöglichten Vorteil (z. B. sog. **Beitrittsspenden** für den Erwerb der Mitgliedschaft in einem **Golfclub** und die Nutzung der vereinseigenen Golfanlage) zusammenhängen, sind ebenfalls nicht als Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG steuerlich absetzbar (BFH-Urteil vom 2.8.2006, BStBl 2007 II S. 8).

2.5.3 Zuwendungsnachweise

2.5.3.1 Zuwendungsbestätigungen

Der **Erhalt** einer **Zuwendungsbestätigung** ist ab dem VZ 2017 weiter Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen als Sonderausgaben nach § 10b EStG. Die Zuwendungsbestätigung muss aber nicht mehr zwingend mit der Steuererklärung eingereicht werden. Der Steuerpflichtige muss sie nur **vorhalten** und erst auf **Anforderung** des Finanzamts im Einzelfall **vorlegen**. Entsprechendes gilt für die vereinfachten Spendennachweise nach Tz 2.5.3.4 (Bareinzahlungsbeleg, Buchungsbestätigung des Kreditinstituts), die der Steuerpflichtige erhalten hat.

Für die Zuwendungsbestätigungen, die nicht vom Finanzamt angefordert wurden, gilt ab VZ 2017 eine besondere **Aufbewahrungsfrist** bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheides (§ 50 Abs. 8 Satz 2 EStDV).

Der Zuwendungsempfänger muss in der Zuwendungsbestätigung versichern, dass der Zuwendungsbetrag (satzungsgemäß) nur für einen nach den §§ 52 bis 54 AO steuerbegünstigten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck verwendet wird (§ 50 Abs. 1 EStDV). Zudem muss die Empfangsberechtigung des Zuwendungsempfängers nachgewiesen sein. Gemeinnützige Körperschaften i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG dürfen Zuwendungsbestätigungen nur ausstellen, wenn

- das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheides nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei KJ. zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde (§ 63 Abs. 5 AO).

Die Körperschaft muss in der Zuwendungsbestätigung ausdrücklich versichern, dass diese Bedingungen erfüllt sind.

Die Zuwendungsbestätigung ist vom Zuwendungsempfänger nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** auszustellen. Bei der Erstellung und Verwendung der verbindlichen Muster für die Zuwendungsbestätigungen sind die BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 und vom 26.3.2014, BStBl I S. 791 zu beachten.

Der Steuerpflichtige darf auf die **Richtigkeit** einer Zuwendungsbestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge **vertrauen** (§ 10b Abs. 4 EStG), es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben (z. B. Wertangabe bei Sachspenden) erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (z. B. der »Spende« steht eine Gegenleistung gegenüber). Der Schutz des Vertrauens in die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung erfasst nicht Gestaltungen, in denen die Bescheinigung zwar inhaltlich unrichtig ist, der in ihr ausgewiesene Sachverhalt aber ohnehin keinen Abzug rechtfertigt (BFH-Urteil vom 5.4.2006, BStBl 2007 II

S. 450). Das Gleiche gilt, wenn für den Leistenden der Zahlung klar erkennbar ist, dass die Zahlung in einem Gegenleistungsverhältnis steht (BFH-Urteil vom 2.8.2006, BStBl 2007 II S. 8).

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, **haftet** für die entgangene Steuer. Diese ist gemäß § 10b Abs. 4 Satz 3 EStG mit 30 % des zugewendeten Betrags anzusetzen (vgl. auch BFH-Urteile vom 24.4.2002, BStBl 2003 II S. 128 und vom 10.9.2003, BStBl 2004 II S. 352).

Für nicht abzugsfähige **Mitgliedsbeiträge** darf keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Hiervon betroffene steuerbegünstigte Körperschaften müssen bei einer **Geldspende** ausdrücklich bestätigen, dass es sich **nicht** um Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren handelt.

2.5.3.2 Durchlaufspenden

Alle gemeinnützigen Körperschaften, die spendenbegünstigte Zwecke verfolgen, sind zum unmittelbaren Empfang und zur Bestätigung von Spenden berechtigt. Dennoch dürfen öffentlich-rechtliche Körperschaften oder öffentliche Dienststellen auch weiterhin als **Durchlaufstelle** auftreten und Zuwendungsbestätigungen ausstellen (sog. **Durchlaufspendenverfahren**). Auch im Durchlaufspendenverfahren sind die Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen (vgl. BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26.3.2014, BStBl I S. 791). Eine Durchlaufspende ist aber nur dann absetzbar, wenn der Letztempfänger für denjenigen VZ, für den die Spende steuerlich berücksichtigt werden soll, wegen eines begünstigten Zwecks von der Körperschaftsteuer befreit ist (BFH-Urteil vom 5.4.2006, BStBl 2007 II S. 450).

2.5.3.3 Maschinelle Zuwendungsbestätigungen

Die Zuwendungsbestätigung muss grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zuwendungen (Zahlungen) berechtigten Person unterschrieben sein. Als Nachweis reicht aber auch eine **maschinell erstellte** Zuwendungsbestätigung **ohne** eigenhändige **Unterschrift** einer zeichnungsberechtigten Person aus, wenn der Zuwendungsempfänger die Nutzung eines entsprechenden Verfahrens dem zuständigen Finanzamt angezeigt hat. Mit der Anzeige ist insbesondere zu bestätigen, dass die Zuwendungsbestätigungen dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck entsprechen und eine Angabe über die Anzeige an das Finanzamt enthalten. Zu den weiteren Voraussetzungen, die der Zuwendungsempfänger einhalten muss, vgl. R 10b.1 Abs. 4 EStR.

Die Zuwendungsempfänger können die maschinell erstellten Zuwendungsbestätigungen nicht nur auf Papier, sondern auch auf **elektronischem Weg** in der Form schreibgeschützter Dateien (z. B. PDF-Dateien) an den Zuwendenden übermitteln (BMF-Schreiben vom 6.2.2017, BStBl I S. 287). Für die Abzugsberechtigung ist es dabei unerheblich, dass der Zuwendungsempfänger den Ausdruck des entsprechenden Dokuments nicht selbst übernimmt, sondern dem Zuwendenden überlässt.

2.5.3.4 Vereinfachter Spendennachweis

Bei Zuwendungen von nicht mehr als **200 €** genügt in bestimmten Fällen als **vereinfachter Spendennachweis** der **Bareinzahlungsbeleg** oder die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts. Auch für die vereinfachten Spendennachweise gilt ab VZ 2017 die sog. **Belegvorhaltepflicht**, d. h., dass sie nur auf Anforderung des Finanzamts vorzulegen sind (vgl. Tz 2.5.3.1).

Das vereinfachte Nachweisverfahren wird anerkannt, wenn

- der Empfänger der Zuwendung eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist **oder**
- der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 5

Beleg aufgedruckt sind und darauf angegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV).

Bei der **Buchungsbestätigung** kann es sich z.B. um den **Kontoauszug** oder um eine gesonderte **Bestätigung** des **Kreditinstituts** handeln. Aus der Buchungsbestätigung müssen Name und Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. Bei Spenden, die über **PayPal** durchgeführt werden, genügt als Buchungsbestätigung ein Kontoauszug des PayPal-Kontos, aus dem der Kontoinhaber und dessen E-Mail-Adresse ersichtlich sein müssen, und ein Ausdruck über die Transaktionsdetails der Spende. Bei im **Lastschrift-Einzugsverfahren** geleisteten Zuwendungen ist **kein** vereinfachter Zuwendungsnachweis möglich, weil die geforderten Daten aus technischen Gründen nicht alle auf dem Kontoauszug ausgedruckt werden können.

Wird die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft überwiesen, muss **zusätzlich** zur Buchungsbestätigung auch ein vom Zuwendungsempfänger ausgestellter **Spendenbeleg** vorliegen, weil die Angaben über die Verwendung der Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken durch den Empfänger und dessen Freistellung von der Körperschaftsteuer nur hieraus ersichtlich sind. Auf diesem Beleg muss zudem aufgedruckt sein, ob es sich um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

Unabhängig von der Höhe der Zuwendung kann das **vereinfachte** Nachweisverfahren zugelassen werden, wenn die Zuwendung zur **Hilfe** in **Katastrophenfällen** innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes **Sonderkonto** einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStDV). Spenden zur Hilfe in Katastrophenfällen, die vor Einrichtung eines solchen Sonderkontos geleistet werden oder zu denen nicht steuerbegünstigte Dritte aufgerufen hatten und die von diesen an den endgültigen Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurden, können ebenfalls in einem vereinfachten Nachweisverfahren als Sonderausgaben geltend gemacht werden (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und Abs. 5 EStDV). Es können in diesem Rahmen auch Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften gebilligt werden, wenn diese die erhaltenen Mittel ohne Satzungsänderung für die Hilfe weitergeleitet haben. »**Arbeitslohnspenden**« der Arbeitnehmer, die der Arbeitgeber zur Unterstützung der von den Naturkatastrophen Betroffenen auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung überweist oder als Beihilfe an Arbeitnehmer des Unternehmens unmittelbar auszahlt, bleiben bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz; die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen dann aber nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung als Spende nach § 10b EStG berücksichtigt werden.

Eine entsprechende Verwaltungsanweisung hat die Finanzverwaltung zur Unterstützung der Hilfe für die in Deutschland asylsuchenden **Flüchtlinge** getroffen (vgl. BMF-Schreiben vom 22.9.2015, BStBl I S. 745); der zeitliche Anwendungsbereich dieser Regelung wurde für alle Maßnahmen verlängert, die bis **31.12.2021** durchgeführt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 5.2.2019, BStBl I S. 116).

2.5.4 Sachspenden

Steuerbegünstigt können nicht nur Geldspenden, sondern auch **Sachspenden** (Sachzuwendungen) sein. Als Sachspenden kommen Wirtschaftsgüter aller Art in Betracht. Der Spender muss bei Sachspenden der steuerbegünstigten Körperschaft oder im Rahmen des Durchlaufspendenverfahrens der Durchlaufstelle das Eigentum an dem Wirtschaftsgut verschaffen. Im Regelfall ge-

schieht dies durch Einigung und Übergabe des Wirtschaftsgutes (Verschaffung der tatsächlichen Verfügungsmacht). Weitere Voraussetzung für die Steuerbegünstigung von Sachspenden (wie auch bei Geldspenden) ist, dass sie unmittelbar zur Förderung für gemeinnützige Zwecke der steuerbegünstigten Körperschaft geleistet werden. Daher sind Sachspenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (dazu gehören z.B. auch Fest-, Verkaufsveranstaltungen oder Altmaterialsammlungen, die an einen gewerblichen Altmaterialverwerter verkauft werden), der nicht unmittelbar der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke dient, nicht steuerbegünstigt.

Für die zutreffende Bewertung einer Sachspende ist es erforderlich, dass der Spender gegenüber der steuerbegünstigten Körperschaft ergänzende Angaben darüber macht, ob die Spende aus seinem **Privatvermögen** stammt oder ob sie unmittelbar zuvor aus dem **Betriebsvermögen** entnommen wurde:

Sachspenden aus dem **Privatvermögen** sind grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert** (Verkehrswert einschließlich Umsatzsteuer) des Wirtschaftsgutes abziehbar. Das ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei Neuanschaffungen durch den Spender kann dieser Wert durch die Einkaufsrechnung nachgewiesen werden. Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern (z.B. gebrauchter Kleidung) ist der Wert anhand des Anschaffungspreises, der Qualität, des Alters und des Erhaltungszustandes des Wirtschaftsgutes im Abgabezeitpunkt zu schätzen. Bei Sachspenden, die im Zeitpunkt der Zuwendung bei einer Veräußerung einen Besteuerungstatbestand erfüllen würden (z.B. bei Veräußerungstatbeständen, die unter § 17 oder § 23 EStG fallen), sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wert der Zuwendung maßgebend (vgl. Tz 6 des BMF-Schreibens vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333).

Wird ein Wirtschaftsgut gespendet, das unmittelbar zuvor aus dem **Betriebsvermögen** des Spenders entnommen wurde, so bemisst sich nach § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG der für die Sachspende anzusetzende Wert nach dem bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes angesetzten **Teilwert** (einschließlich Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt). Abweichend vom Teilwert kann das Wirtschaftsgut auch mit dem **Buchwert** entnommen werden (sog. **Buchwertprivileg** nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entstandenen Wertsteigerungen (stillen Reserven) werden insoweit nicht erfasst. Eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven unterbleibt auch dann, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft das gespendete Wirtschaftsgut zeitnah weiterveräußert (R 6.12 Abs. 3 EStR). Dadurch kann der Spender Einkommen- und ggf. Gewerbesteuer sparen. Allerdings wird dadurch der Wert der Sachspende auf den **Buchwert** ggf. zuzüglich Umsatzsteuer begrenzt (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). Das Buchwertprivileg gilt bei **Sachspenden** an Stiftungen (vgl. Tz 2.5.10) entsprechend.

Bei **Sachspenden** hat die steuerbegünstigte Körperschaft in der **Zuwendungsbestätigung** die der Wertermittlung zugrunde liegenden Angaben (genaue Bezeichnung der Sachspende mit Alter, Erhaltungszustand, historischer Kaufpreis, Herkunft des Wirtschaftsguts, bei Betriebsvermögen auch maßgeblicher Entnahmewert) und Unterlagen gesondert aufzuführen und die erforderlichen Nachweise und Unterlagen aufzubewahren (vgl. Tz 6 des o.a. BMF-Schreibens vom 7.11.2013 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26.3.2014, BStBl I S. 791).

2.5.5 Aufwandsspenden und Rückspenden

Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch der **Verzicht** auf einen zuvor vereinbarten **Aufwendungsersatz** (Aufwandsspende) oder einen **sonstigen Anspruch** (Rückspende) als Sonderausgabe nach § 10b EStG begünstigt. Unentgeltliche Nutzungen (z.B. kostenlose Überlassung von Räumen oder Gewährung eines zinslosen Darlehens) und Leistungen (z.B. ehrenamtliche Tätigkeit) können zwar nicht wie eine Sachspende behandelt werden, da dem Steuerpflichtigen insoweit kein finanzieller Aufwand entsteht (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG). Auch die **unentgeltliche Arbeitsleistung** eines Ver-

einmitedglied ist deshalb keine Spende. Werden die Nutzungen und Leistungen aber **entgeltlich** erbracht, kann bei Verzicht auf den rechtswirksam entstandenen **Aufwendungsersatzanspruch** nach § 10b Abs. 3 Satz 5 EStG eine steuerbegünstigte Spende vorliegen. Beispielsweise kann auf einen rechtswirksam entstandenen Anspruch auf Auszahlung einer Vergütung (z. B. für erbrachte Arbeitsleistung, für Überlassung von Räumen oder Darlehen) oder eines Aufwendungsersatzes (z. B. für den Verein verauslagte Aufwendungen in Form von Fahrt-, Reise-, Telefon- und Portokosten) bedingungslos verzichtet werden.

Nach den BMF-Schreiben vom 25.11.2014, BStBl I S. 994 und vom 24.8.2016, BStBl I S. 994 gelten zur steuerlichen Anerkennung von Aufwandsspenden und Rückspenden an gemeinnützige Vereine die folgenden **Grundsätze**:

- Der Aufwendungsersatzanspruch muss durch einen **Vertrag** oder die **Satzung** eingeräumt worden sein, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Aufwendungsersatzansprüche aus einer auf einer entsprechenden Satzungs Ermächtigung beruhenden Vereinsordnung (z. B. Reisekostenordnung) sind Ansprüche aus einer Satzung i. S. des § 10b Abs. 3 Satz 5 EStG.
- Die Anerkennung eines Aufwendungsersatzanspruches ist auch in den Fällen eines rechtsgültigen **Vorstandsbeschlusses** möglich, wenn der Vorstand dazu durch eine Regelung in der Satzung ermächtigt wurde. Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten des Zuwendungsempfängers, z. B. durch eine rückwirkende Satzungsänderung, reicht jedoch nicht aus. Wird bei einer gemeinnützigen Körperschaft, die vor dem 1.1.2015 gegründet wurde, Aufwendungsersatz lediglich aufgrund eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses ohne ausdrückliche Satzungs Ermächtigung eingeräumt, so muss die Satzung allerdings nicht allein zur Einräumung dieser Ermächtigung geändert werden.
- Ansprüche auf einen Aufwendungsersatz oder auf eine Vergütung (z. B. Lohn- oder Honorarforderungen) müssen **ernsthaft** eingeräumt sein und dürfen **nicht** von vornherein unter der **Bedingung** des Verzichts stehen:
Wesentliche Indizien für die **Ernsthaftigkeit** von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz oder auf eine Vergütung sind auch die **zeitliche Nähe** der **Verzichtserklärung** zur Fälligkeit des Anspruchs und die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Zuwendungsempfängers. Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von **drei Monaten** und bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb **eines Jahres** nach Fälligkeit des Anspruchs der Verzicht erklärt wird. Regelmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwendungsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung auch zu erfüllen. Von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist immer dann auszugehen, wenn die gemeinnützige Körperschaft offensichtlich über genügend liquide Mittel oder sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtung herangezogen wird.
- Wird auf einen Anspruch verzichtet, muss dieser auch im Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich **werthaltig** sein. Davon ist auszugehen, wenn der Verein im Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf einen Aufwendungsersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen.
- Die Ausgabe muss beim Spender zu einer endgültigen **wirtschaftlichen Belastung** führen. Eine endgültige wirtschaftliche Belastung liegt nicht vor, soweit der Wertabgabe aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ein entsprechender Zufluss – im Falle der Zusammenveranlagung auch beim anderen Ehegatten/Lebenspartner – gegenübersteht (BFH-Urteil vom 20.2.1991, BStBl II S. 690). Die von der spendenempfangsberechtigten Ein-

richtung erteilten Aufträge und die mit deren Ausführung entstehenden Aufwendungen dürfen nicht, auch nicht zum Teil, im eigenen Interesse des Zuwendenden ausgeführt oder getätigt werden. Die Auszahlung von Aufwendungsersatz an den Spender führt insoweit nicht zu einem schädlichen Rückfluss, als der Aufwendungsersatz aufgrund eines ernsthaft eingeräumten Ersatzanspruchs geleistet wird, der nicht unter der Bedingung einer vorhergehenden Spende steht.

- Bei dem nachträglichen Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen oder auf einen sonstigen Anspruch handelt es sich um eine **Geldspende**, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt. Dem Zuwendenden ist deshalb eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung zu erteilen, in der auch ausdrückliche Angaben darüber zu machen sind, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.
- Eine **Zuwendungsbestätigung** darf nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Für die Höhe der Zuwendung ist der vereinbarte Ersatzanspruch maßgeblich. Allerdings kann ein unangemessen hoher Ersatzanspruch zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers führen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Der Zuwendungsempfänger muss die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den er eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch geeignete Unterlagen im Einzelnen belegen können.

2.5.6 Begünstigte Ausgaben

2.5.6.1 Keine Gegenleistung

Weitere Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass **steuerbegünstigte Ausgaben** (Zuwendungen) vorliegen, die **freiwillig** und **unentgeltlich**, d. h. ohne Gegenleistung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet werden. Ausgaben des Steuerpflichtigen, für die er eine **Gegenleistung** erhält, sind mangels Unentgeltlichkeit nicht steuerbegünstigt (H 10b.1 – Gegenleistung – EStH). Das gilt auch, wenn die Zuwendung den Wert der Gegenleistung übersteigt (z. B. Kauf einer Eintrittskarte für eine Benefizveranstaltung). Eine Ausnahme gilt für Mitgliedsbeiträge an Kulturfördervereine (vgl. Tz 2.5.2.3).

Eine Aufteilung der Zuwendung in Gegenleistung und Spende ist nicht zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 2.8.2006, BStBl 2007 II S. 8). Im Übrigen dürfen Ausgaben, die steuerbegünstigt sein sollen, nicht einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft zufließen.

Wer einen Geldbetrag als **Schenkung** mit der Auflage erhält, ihn einer steuerbegünstigten Körperschaft zuzuwenden, ist mit diesem Betrag grundsätzlich nicht wirtschaftlich belastet und daher nicht spendenabzugsberechtigt. Etwas anderes gilt aufgrund von § 26b EStG, wenn es sich bei den Parteien des zugrunde liegenden Schenkungsvertrags um zusammenveranlagte Eheleute/Lebenspartner handelt. In diesen Fällen ist die wirtschaftliche Belastung des Schenkers dem mit ihm zusammenveranlagten zuwendenden Ehegatten/Lebenspartners zuzurechnen (BFH-Urteil vom 15.1.2019, BStBl II S. 318).

2.5.6.2 Nicht abziehbare Spenden

Nicht abzugsfähig sind Spenden, die z. B. bei einer **Straßensammlung** oder als sonntägliches Opfer in der Kirche gegeben werden, sowie der **Wohlfahrtszuschlag**, der beim Kauf der von der Deutschen Post herausgegebenen Wohlfahrtsmarken zu entrichten ist (BFH-Urteil vom 13.6.1969, BStBl II S. 701). Auch Aufwendungen für Lose einer Wohlfahrtstombola sind keine Spenden (BFH-Urteil vom 29.1.1971, BStBl II S. 799).

Zahlungen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen, die als **Bewährungsaufgabe** im Straf- oder Gnadenverfahren auferlegt werden, können ebenfalls nicht als Spende abgezogen werden (BFH-Urteil vom 8.4.1964, BStBl III S. 333). Gleiches gilt für Zah-

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeile 5

lungen an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer **Auflage** nach § 153a StPO oder § 56b StGB (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234; H 10b.1 – Auflagen – EStH), denn derartige Zahlungen erfolgen weder freiwillig noch unentgeltlich.

Aufwendungen des Erben zur Erfüllung von **Vermächtniszuwendungen** an gemeinnützige Einrichtungen sind weder beim Erben noch beim Erblasser als Spenden abziehbar (BFH-Urteile vom 22.9.1993, BStBl II S. 874 und vom 23.10.1996, BStBl 1997 II S. 239).

2.5.6.3 Schulvereine

Zuwendungen (Beiträge, Spenden, Patengelder) an **gemeinnützige Schulvereine** (Schulen in freier Trägerschaft) und entsprechende **Fördervereine** von Personen, die selbst keine Kinder in der betreffenden Schule haben (fördernde Personen), sind steuerbegünstigte Spenden, da in diesem Fall eine Verknüpfung der Zuwendung mit einer konkreten Gegenleistung des Vereins regelmäßig nicht besteht.

Bei Personen, deren Kinder die Schule besuchen, ist eine Aufteilung der Elternbeiträge in einen steuerlich abziehbaren Spendenanteil und in ein nicht als Spenden abziehbares Leistungsentgelt nicht möglich (BFH-Urteil vom 25.8.1987, BStBl II S. 850). Hiernach können Eltern, deren Kinder die Schule eines gemeinnützigen Schulvereins (Schulträgers), z. B. eine Waldorfschule, besuchen, nicht zur Deckung von Schulkosten ihrer Kinder steuerwirksam spenden. Dies gilt auch dann, wenn ein sozial gestaffeltes **Schulgeld** oder ein Schulgeld aufgrund einer Selbsteinschätzung der Eltern erhoben wird. Diese Beträge können aber im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sonderausgaben berücksichtigt werden (vgl. Tz 8.12).

Nach dem BMF-Schreiben vom 4.1.1991, BStBl 1992 I S. 266 ist im Einzelnen Folgendes zu beachten:

Als **Spenden** kommen bei Personen, deren Kinder die Schule besuchen, somit nur **freiwillige Leistungen** in Betracht, die über den festgesetzten Elternbeitrag hinausgehen (z. B. Übernahme von Patenschaften, Einzelspenden für besondere Veranstaltungen oder Anschaffungen außerhalb des normalen Betriebs der Schule). Hierzu gehören auch Zuwendungen für die Lehrerausbildung, z. B. auf einer Hochschule oder für Schulbaukosten (oder andere Investitionen), wenn hierfür allgemein zu Spenden aufgerufen wird; Zuwendungen der Eltern im Rahmen einer allgemeinen Kostenumlage sind deshalb nicht begünstigt. Außerdem muss sichergestellt sein, dass die festgesetzten Elternbeiträge zusammen mit etwaigen staatlichen Zuschüssen und Zuwendungen der fördernden Mitglieder die voraussichtlichen **Kosten des normalen Betriebs** der Schule decken. Zu den Kosten des normalen Schulbetriebs zählen insbesondere:

- laufende Sachkosten, z. B. Kosten für Lehrmittel, Versicherungen, Instandhaltung, Zinsen,
- laufende personelle Kosten, z. B. Lehrergehälter, Gehälter für sonstige Mitarbeiter, Versorgungsbezüge, Aufwendungen zur Lehrerfortbildung,
- nutzungsbezogene Aufwendungen, z. B. Mieten, Erbbauzins, Absetzungen für Abnutzung,
- Kosten für Klassenfahrten, Exkursionen und ähnliche übliche Veranstaltungen (falls sie von der Schule getragen werden).

Setzt der Schulträger die Elternbeiträge so niedrig fest, dass der normale Betrieb der Schule z. B. nur durch Zuwendungen der Eltern an einen Förderverein aufrechterhalten werden kann, die dieser satzungsgemäß an den Schulverein abzuführen hat, so handelt es sich wirtschaftlich betrachtet auch bei diesen Zuwendungen um ein Leistungsentgelt, für das die Spendenbegünstigung nicht in Betracht kommt. Deshalb werden Gestaltungen steuerlich nicht anerkannt, nach denen der von den Eltern zu leistende Beitrag formal in einen an den Schulverein zu entrichtenden Elternbeitrag (Leistungsentgelt) und in einen als Spende bezeichneten und an den Förderverein zu zahlenden Betrag aufgespalten wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.8.1999, BStBl 2000 II S. 65). Die steuerliche Abziehbarkeit etwaiger über den Elternbeitrag hinausgehender

der freiwilliger und unentgeltlicher Zuwendungen hängt nicht von der Zwischenschaltung eines Fördervereins ab.

Entscheidend für die steuerliche Anerkennung spendenbegünstigter Zuwendungen ist, dass es sich hierbei wirtschaftlich nicht um Schulgeldzahlungen – gleich in welcher Form –, sondern um freiwillige Leistungen der Eltern ohne Entgeltcharakter handelt.

Die vorstehenden Grundsätze gelten für »Elternbeiträge«, die von nahen Angehörigen der Kinder i. S. des § 15 AO (z. B. den Großeltern) erbracht werden, entsprechend; ebenso für Spenden an andere Bildungseinrichtungen (z. B. Kindergärten).

2.5.6.4 Sponsoring

Zuwendungen eines **Sponsors**, die keine Betriebsausgaben darstellen, sind als Spenden abziehbar, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.1987, BStBl 1988 II S. 220 und vom 12.9.1990, BStBl 1991 II S. 258 sowie insbesondere BMF-Schreiben vom 18.2.1998, BStBl I S. 212).

2.5.6.5 Crowdfunding

Crowdfunding bezeichnet eine Form der **Mittelakquise** unter Nutzung internetbasierter Strukturen, die die Beteiligung einer Vielzahl von Personen (der »Crowd«) ermöglicht. Dabei werden die einzelnen durch einen Dritten (»Projektveranstalter«) durchzuführenden Projekte oder zu entwickelnden Produkte auf einer Internetplattform (sog. »Crowdfunding-Portal«) vorgestellt und gezielt Gelder zur Erreichung eines häufig festen Finanzierungsziels eingeworben.

Das »klassische Crowdfunding« nutzen in der Regel sog. Start-Up-Unternehmen, um eine möglichst effiziente Form der Anlauffinanzierung zu erreichen. Die Unterstützer dieses »klassischen Crowdfunding« erhalten für ihren Beitrag zur Erreichung des Finanzierungsziels eine Gegenleistung. Ein Spendenabzug scheidet beim »klassischen Crowdfunding« regelmäßig deswegen, weil der Zuwendungsempfänger entweder nicht steuerbegünstigt ist oder weil der Zuwendende für seine Leistung eine Gegenleistung erhält; auf das Verhältnis von Leistung oder Gegenleistung kommt es dabei nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 25.08.1987, BStBl II S. 850 und vom 12.08.1999, BStBl 2000 II S. 65).

Beim sog. »Spenden Crowdfunding«, die als anlassbezogene Spendensammlungen organisiert werden, hängt die Zulässigkeit des steuerlichen Spendenabzugs von den Eigenschaften der Beteiligten und den zwischen ihnen bestehenden rechtlichen Verbindungen ab. Wenn der Empfänger der Finanzierungsmittel aus dem Crowdfunding eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. mit §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist, dann ist diese berechtigt, für die erhaltenen Mittel Zuwendungsbestätigungen nach § 50 Abs. 1 EStDV auszustellen. Das BMF-Schreiben vom 15.12.2017, BStBl 2018 I S. 246 ist dabei im Einzelnen zu beachten.

2.5.7 Spendenhöchstsätze

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können einheitlich

- bis zu **20 %** des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
- alternativ bis zu **4 ‰** der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10b Abs. 1 EStG). Für den Sonderausgabenabzug vorgetragener Spendenbeträge gelten diese **Höchstsätze** entsprechend. Zuwendungen, die im laufenden VZ geleistet wurden, und diejenigen aus dem Spendenvortrag sind zur Berechnung des Höchstbetrags zusammenzufassen. Ein hier nach ggf. verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag wird wiederum gesondert festgestellt.

BEISPIEL:

Zum 31.12.2018 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8000 €. Im Jahr 2019 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2019 beträgt 100000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2019 und die Spenden aus dem Vortrag sind als Sonderausgaben abziehbar, soweit sie zusammen den Höchstbetrag von 20 % des maßgebenden Gesamtbetrags der Einkünfte nicht übersteigen. Abziehbar sind somit:

aus Spendenvortrag	8000 €
aus laufenden Spenden des VZ 2019	+ 15000 €
Gesamtbetrag	23000 €
Spendenhöchstbetrag = 20 % von 100000 €	20000 €
insgesamt als Spenden abziehbar	20000 €

Die nicht berücksichtigten Spenden des laufenden VZ 2019 in Höhe von 3000 € (15000 €./12000 €) werden zum 31.12.2019 als verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag gesondert festgestellt.

2.5.8 Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien

7 Spenden und Mitgliedsbeiträge an **politische Parteien** i. S. des § 2 des Parteiengesetzes sind nur in beschränkter Höhe als **Sonderausgaben** abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG). Vorrangig werden diese Zuwendungen über eine **Ermäßigung** der **tariflichen Est** berücksichtigt (§ 34g Nr. 1 EStG). Der Sonderausgabenabzug bzw. die Tarifiermäßigung sind durch Eintragung der zugewendeten Beträge in **Zeile 7** geltend zu machen. Eine Berücksichtigung der Spenden und Mitgliedsbeiträge scheidet allerdings aus, sofern die politische Partei von der staatlichen Parteienfinanzierung ausgeschlossen ist.

Bei Steuerpflichtigen, die Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien i. S. des § 2 des Parteiengesetzes leisten, ermäßigt sich die tarifliche Est (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des § 34f Abs. 3 EStG a. F.) um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern höchstens um **1650 €**. Diese Ermäßigung kann nicht zu einer negativen Steuerschuld führen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern spielt es insoweit keine Rolle, wer von den Ehegatten/Lebenspartnern die begünstigten Aufwendungen geleistet hat. Bei der Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern bemisst sich die Steuerermäßigung nach § 34g Nr. 1 EStG für jeden Ehegatten/Lebenspartner entsprechend den von ihm geleisteten Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke.

Für den Sonderausgabenabzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien gilt darüber hinaus eine Höchstgrenze von insgesamt **1650 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern von insgesamt **3300 €** im Kj. (§ 10b Abs. 2 EStG). Als **Sonderausgaben** können Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien jedoch nur insoweit abgezogen werden, als für sie nicht ein Abzug von der tariflichen Est nach § 34g EStG gewährt worden ist (vgl. nachfolgendes **Beispiel**). Damit ist ein Sonderausgabenabzug auch möglich, soweit sich die Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien nicht nach § 34g EStG auswirken, weil die tarifliche Est zu niedrig ist. Ein Wahlrecht zwischen dem Abzug von der Steuer (§ 34g EStG) und dem Sonderausgabenabzug besteht **nicht**. Ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist nicht möglich (§§ 4 Abs. 6, 9 Abs. 5 EStG). Die genannten Höchstbeträge gelten **neben** den Höchstsätzen für Zuwendungen zur Förderung der anderen steuerbegünstigten Zwecke nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. folgendes Beispiel).

BEISPIEL:

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte im VZ 2019 von 50000 € leistete im Kj. 2019 folgende Spenden:

für gemeinnützige Zwecke	500 €,
für kirchliche Zwecke	2500 €,
an politische Parteien i. S. des § 2 Parteiengesetzes	3500 €.

Abzugsfähig sind:

- nach § 34g EStG als Abzug von der tariflichen Est 50 % aus höchstens 1650 € = **825 €**.
- Von den Spenden an politische Parteien sind 1850 € (3500 € abzüglich 1650 €), höchstens **1650 €** als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG).
- Die Aufwendungen zur Förderung kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke von **3000 €** (2500 € + 500 €) sind im Rahmen des Höchstbetrags von **10000 €** (= 20 % von 50000 €) in voller Höhe abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 EStG).
- Insgesamt sind somit **4650 €** neben dem Abzugsbetrag lt. Buchstabe (a) als Sonderausgaben abzugsfähig.

Der Sonderausgabenabzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien i. S. des § 2 des Parteiengesetzes ist weiter davon abhängig, dass der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung des Empfängers auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck erhalten hat (§ 50 Abs. 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigung ist dem Finanzamt aber nur auf **Anforderung** vorzulegen; die Belegvorhalten- und Aufbewahrungspflichten ab VZ 2017 (vgl. Tz 2.5.3.1) gelten gleichermaßen auch für Zuwendungen an politische Parteien.

Bei der Erstellung und Verwendung der verbindlichen Muster für die Zuwendungsbestätigungen sind die BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 und vom 26.3.2014, BStBl I S. 791 zu beachten. Auch Zuwendungsbestätigungen der Parteien können dem Zuwendenden elektronisch in Form von schreibgeschützten Dateien übermittelt werden (vgl. Tz 2.5.3.3).

Bei Zuwendungen an politische Parteien reicht als **vereinfachter Nachweis** der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn die Zuwendung **200 €** nicht übersteigt und bei **Spenden** der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist (§ 50 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c EStDV). Als Nachweis für die Zahlung von **Mitgliedsbeiträgen** an politische Parteien genügt ansonsten die Vorlage von Bareinzahlungsbelegen, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen (§ 50 Abs. 6 EStDV).

2.5.9 Unabhängige Wählervereinigungen

8 Nach § 34g Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Est für Spenden und Mitgliedsbeiträge an **unabhängige Wählervereinigungen** um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von **Ehegatten/Lebenspartnern** höchstens um **1650 €**. Diese Tarifiermäßigung ist durch Eintragung der zugewendeten Beträge in **Zeile 8** geltend zu machen; die Tarifiermäßigung kann nicht zu einer negativen Steuerschuld führen. Die genannten Höchstbeträge gelten gesondert **neben** den gleich hohen Grenzen für den Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien nach § 34g Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.8). Anders als bei Zuwendungen an politische Parteien ist für Beiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen, die über die nach § 34g EStG berücksichtigungsfähigen Ausgaben hinausgehen, ein Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG **nicht** möglich; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Einschränkung vgl. BFH-Urteil vom 20.3.2017, BStBl II S. 1122.

Begünstigt sind nur Beiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen, die die Rechtsform eines eingetragenen oder nicht rechtsfähigen **Vereins** haben und deren Zweck ausschließlich darauf gerichtet ist, durch Teilnahme mit eigenen Wahlvorschlägen an Wahlen auf Bundes-, Landes- oder Kommunalebene bei der politischen Willensbildung mitzuwirken. Weitere Voraussetzung ist, dass die unabhängige Wählervereinigung entweder bei der letzten Wahl, an der sie teilgenommen hat, wenigstens ein Mandat errungen hat, oder dass sie der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan mitgeteilt hat, dass sie sich an der jeweils nächsten Wahl beteiligen will. Eine unabhängige

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 9–12

ge Wählervereinigung, die entgegen dieser Mitteilung nicht an der nächsten Wahl teilnimmt, ist erst wieder zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt, wenn sie sich tatsächlich mit eigenen Wahlvorschlägen an einer späteren Wahl beteiligt hat. Die Steuerermäßigung wird in diesem Fall nur für Beiträge und Spenden gewährt, die nach Beginn des Jahres, in dem die Wahl stattfindet, geleistet werden. Wegen Einzelheiten (mit Beispielen) wird auf das BMF-Schreiben vom 16.6.1989, BStBl I S. 239 (abgedruckt zu H 34g EStH) hingewiesen.

Dass alle Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifiermäßigung nach § 34g EStG erfüllt sind, hat der Steuerpflichtige auf Anforderung des Finanzamts durch eine **Zuwendungsbestätigung** der unabhängigen Wählervereinigung nachzuweisen; die Belegvorhalte- und Aufbewahrungsfristen ab dem VZ 2017 (vgl. Tz 2.5.3.1) gelten entsprechend. Verbindliche Muster der Bestätigung für Geld- und Sachzuwendungen an eine unabhängige Wählervereinigung sind als Anlagen zum BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 abgedruckt.

2.5.10 Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung

Für die Berücksichtigung von Spenden zu steuerbegünstigten Zwecken i. S. der §§ 52 bis 54 AO in das **zu erhaltende Vermögen** (Vermögensstock) einer **Stiftung**, die im VZ der Zuwendung und in den folgenden neun VZ neben den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können, gilt innerhalb dieses Zeitraums von **10 Jahren** ein gesonderter **Höchstbetrag** von **1 Mio. €** (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG). Für zusammen veranlagte **Ehegatten/Lebenspartner** ist ein gemeinsamer Höchstbetrag von **2 Mio. €** maßgebend; hierdurch entfällt der Nachweis, dass jeder der Ehegatten/Lebenspartner aus seinem eigenen Vermögen höchstens 1 Mio. € gespendet hat. Der besondere Abzugsbetrag nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG bezieht sich auf den gesamten **Zehnjahreszeitraum** und kann der Höhe nach innerhalb des Zehnjahreszeitraums **nur einmal** in Anspruch genommen werden.

Spenden in das **verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung sind **nicht** nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG abzugsfähig. Die Spenden in den Teil des Vermögens, der verbraucht werden kann, können jedoch im Rahmen der Spendenhöchstsätze des § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.7) berücksichtigt werden. Der Spender muss daher gegenüber der Stiftung deutlich machen, für welchen Teil des Vermögens seine Zuwendung erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 15.9.2014, BStBl I S. 1278). Spenden an eine sog. **Vorstiftung** sind ebenfalls nicht als Sonderausgaben nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG abziehbar (BFH-Urteil vom 11.2.2015, BStBl II S. 545). Spenden in den Vermögensstock einer rechtsfähigen Stiftung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke sind erst dann berücksichtigungsfähig, wenn sie geleistet werden, nachdem die Stiftung durch staatliche Anerkennung (§ 80 Abs. 1 BGB) zivilrechtlich wirksam geworden ist. Vorher erfolgte Zuwendungen können nur dann anerkannt werden, wenn der Spender auf die Richtigkeit der Spendenbescheinigung vertrauen durfte (§ 10b Abs. 4 EStG).

Begünstigt sind nicht nur Spenden, die in den Vermögensstock einer inländischen Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten inländischen Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, sondern auch Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung mit Sitz im **EU-/EWR-Ausland**. Zu beachten ist, dass die an Empfänger im Inland geleisteten Stiftungsspenden in **Zeile 9** und die an Empfänger im EU-/EWR-Ausland geleisteten Stiftungsspenden in **Zeile 10 getrennt** voneinander zu erklären sind.

Die zusätzlichen Fördervoraussetzungen des § 10b Abs. 1 Sätze 2 bis 6 EStG (vgl. Tz 2.5.2.2) sind für ausländische Stiftungen im EU-/EWR-Raum entsprechend zu beachten. Der inländische Spender muss hiernach nachweisen, dass die ausländische Stiftung satzungsgemäß gemeinnützige Zwecke verfolgt und die Spenden ausschließlich für diese Zwecke einsetzt. Deshalb ist die Anforderung eines bereits erstellten und bei der ausländischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsberichts der ausländischen Stiftung durch das Finanzamt eine unionsrechtlich nicht zu beanstandende Maßnahme (BFH-Urteil vom 21.1.2015,

BStBl II S. 588). Der BFH verlangt im Übrigen nicht, dass die **Zuwendungsbestätigung** einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nach § 50 EStDV entsprechen muss. Zu den notwendigen Bestandteilen der Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung gehört aber, eine Bestätigung über den Erhalt der Spende sowie eine Versicherung, dass die Stiftung satzungsgemäß ausschließlich und unmittelbar auf die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke ausgerichtet ist und die Spenden ausschließlich für diese Zwecke eingesetzt werden.

Der Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG ist nur auf **Antrag** des Steuerpflichtigen durch Eintragung der geleisteten Stiftungsspenden in den Zeilen 9 und 10 vorzunehmen; stellt der Steuerpflichtige keinen Antrag, gelten auch für Vermögensstockspenden die allgemeinen Regelungen nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 3 des BMF-Schreibens vom 18.12.2008, BStBl 2009 I S. 16).

Im Antragsfall ist es dem begünstigten Spender **freigestellt**, wie er den Höchstbetrag von 1 bzw. 2 Mio. € auf das Jahr der Spende und die neun folgenden VZ verteilen will. Die Verteilung sollte zweckmäßigerweise so gewählt werden, dass unter Berücksichtigung der zu erwartenden Einkommensentwicklung, des progressiven Steuertarifs und sonstiger Abzugsmöglichkeiten eine möglichst hohe Steuerminderung erreicht werden kann. In **Zeile 11** ist dementsprechend anzugeben, welche von den in der Zeile 9 und 10 nachgewiesenen Spenden in 2019 berücksichtigt werden sollen. Der am Schluss des Zuwendungsjahrs verbleibende Spendenvortrag für eine Vermögensstockspende ist vom Finanzamt **gesondert festzustellen** (§ 10b Abs. 1a Satz 4 i. V. mit § 10d Abs. 4 EStG). In diesem Verfahren und nicht erst im Festsetzungsverfahren späterer VZ ist verbindlich zu klären, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Vermögensstockspende i. S. des § 10b Abs. 1a EStG vorliegen. Der Feststellungsbescheid hat für die nachfolgenden Einkommensteuerbescheide insoweit Bindungswirkung (BFH-Urteil vom 6.12.2018, X R 11/17, BFH/NV 2019 S. 622).

In **Zeile 12** kann angegeben werden, in welcher Höhe bisher noch nicht berücksichtigte Spenden aus Vorjahren in den Vermögensstock einer Stiftung im VZ 2019 abgezogen werden sollen. Leistet ein Steuerpflichtiger einen höheren Betrag als 1 bzw. 2 Mio. € in den Vermögensstock einer Stiftung, kann er den übersteigenden Betrag zusätzlich im Rahmen der Höchstsätze nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.7) geltend machen.

Gefördert werden nicht nur Spenden anlässlich der **Neugründung** einer steuerbegünstigten Stiftung (so war die Rechtslage bis einschließlich VZ 2006), sondern auch Spenden als sog. **Zustiftungen** in das Vermögen bestehender Stiftungen. Die Rahmenbedingungen des § 10 Abs. 1a EStG gelten deshalb auch zugunsten bereits vor 2007 errichteter Stiftungen. Mit jeder Spende in den Vermögensstock beginnt insoweit ein neuer Zehnjahreszeitraum.

BEISPIEL:

In 2006 wurde eine Stiftung errichtet und mit einem Vermögen von 500 000 € ausgestattet. Davon waren 307 000 € (= bis einschließlich VZ 2006 geltender Höchstbetrag) über zehn Jahre abziehbar. In 2019 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) bis zum VZ 2028 abziehbar ist.

Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass der Zuwendende von der Stiftung eine Spendenbestätigung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck erhalten hat (§ 50 Abs. 1 EStDV). Die Spendenbestätigung ist dem Finanzamt aber nur auf **Anforderung** vorzulegen; die Belegvorhalte- und Aufbewahrungspflichten ab VZ 2017 (vgl. Tz 2.5.3.1) gelten gleichermaßen auch für Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung. Als Anlagen zum BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 sind entsprechende verbindliche Vordruckmuster für die Bestätigung von Geld- und Sachzuwendungen an Stiftungen veröffentlicht worden.

9–12

11–12

9–10

2.6 Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung

2.6.1 Abzugsverbot

Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung** oder ein **Erststudium**, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar (vgl. § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG). Ein Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten oder Betriebsausgaben kommt nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat (vgl. Tz 2.6.5 und Tz 2.6.7) oder wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist (vgl. Tz 10.17.3). Diese rückwirkend ab VZ 2004 anzuwendende gesetzliche Regelung hat zur Folge, dass die BFH-Urteile vom 28.7.2011, BStBl 2012 II S. 553, 557 und 561 über die jeweils entschiedenen Einzelfälle hinaus keine Bedeutung mehr haben. Mit diesen Urteilen hatte der BFH entschieden, dass auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein können.

Die **Verfassungsmäßigkeit** dieser rückwirkenden Gesetzesänderung steht aktuell noch auf dem Prüfstand des BFH und des BVerfG. Der VIII. Senat des BFH hat zwar mit Urteil vom 5.11.2013, BStBl 2014 II S. 165 die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Neuregelungen bestätigt und den Abzug von Aufwendungen für ein Studium, das eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, als vorweggenommene Betriebsausgaben abgelehnt. Der VI. Senat des BFH hält demgegenüber dieses strikte **Abzugsverbot** für verfassungswidrig und hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (vgl. u. a. BFH-Beschlüsse vom 17.7.2014, VI R 2/12 und VI R 8/12, BFH/NV 2014 S. 1954 und S. 1970). Die Verfahren werden beim BVerfG unter den Az. 2 BvL 22/14 bis 2 BvL 27/14 geführt. Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Inzwischen führt die Finanzverwaltung Festsetzungen der ESt für die VZ ab 2004 sowie Ablehnungen einer Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG) für einen Feststellungszeitpunkt nach dem 31.12.2003 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig durch (vgl. BMF-Schreiben vom 10.1.2019, BStBl I S. 2, dort auch zur Frage, ob und in welchem Umfang eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht kommt). Die Einlegung eines Einspruchs gegen Steuerbescheide, die einen entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk enthalten, ist insoweit nicht mehr erforderlich.

2.6.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag

13-14

Nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers (vgl. Tz 2.6.1) sind die erste Berufsausbildung und das Erststudium als »Erstausbildung« der privaten Lebensführung zuzuordnen. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die eigene Berufsausbildung können jedoch bis zum Abschluss der Erstausbildung bis zu **6000 €** im Kj. als **Sonderausgaben** abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dieser Höchstbetrag ist personenbezogen, d. h. Aufwendungen des **Ehegatten** oder **Lebenspartners** für dessen Berufsausbildung sind im Rahmen eines eigenen Höchstbetrags von 6000 € jährlich als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig. Aufwendungen für die Ausbildung von Kindern sind dagegen nicht als Sonderausgaben abzugsfähig; wegen der hierfür vorgesehenen Vergünstigungen vgl. die Erläuterungen zur Anlage Kind, Tz 8.

Die Summe der geleisteten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (»stpfl. Person/Ehemann/Person A«) ist in **Zeile 13** einzutragen. Aufwendungen des Ehegatten/Lebenspartners (»Ehefrau/Person B«) für die eigene Berufsausbildung sind bei der Zusammenveranlagung gesondert in **Zeile 14** einzutragen, damit der

dem Ehegatten/Lebenspartner zustehende eigene Höchstbetrag von 6000 € berücksichtigt werden kann. Die abziehbaren Aufwendungen (vgl. Tz 2.6.10) sollten ggf. in einer Aufstellung aufgegliedert und näher erläutert werden.

ELSTER:

ELSTER bietet zusätzliche Eintragszeilen für die Eingabe der Einzelaufwendungen an, die per Mausklick der elektronischen Steuererklärung beliebig hinzugefügt werden können.

2.6.3 Begriff der Berufsausbildung

Aufwendungen für die **Berufsausbildung** sind solche, die geleistet werden, um die für die Aufnahme eines Berufes notwendigen fachlichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten zu erwerben (BFH-Urteil vom 17.11.1978, BStBl 1979 II S. 180). Es muss sich um Maßnahmen handeln, durch die eine nachhaltige berufsmäßige Ausübung der erlernten Fähigkeiten zur Erzielung von Einkünften angestrebt wird (BFH-Urteil vom 22.9.1995, BStBl 1996 II S. 8). Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird (im Einzelnen vgl. Rz 4 bis 11 des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721). Neben staatlich anerkannten oder staatlich geregelten Ausbildungen kommen auch solche Berufsausbildungen in Betracht, die nach Richtlinien von Berufs- oder Wirtschaftsverbänden oder internen Vorschriften der Bildungsträger geordnet sind.

Die **Fort- und Weiterbildung** soll dagegen die Möglichkeit geben, die Kenntnisse und Fertigkeiten im bereits ausgeübten oder erlernten Beruf zu erhalten, zu erweitern und der Entwicklung der Verhältnisse anzupassen. Kosten, die der beruflichen Fort- und Weiterbildung dienen (**Fortbildungskosten**), sind bei Arbeitnehmern als Werbungskosten abzugsfähig (Tz 10.17); bei selbständig Tätigen liegen insoweit Betriebsausgaben vor (Teil II Tz 2.11 (1)). Die Einstufung als Fortbildungskosten und damit als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bedeutet, dass diese Kosten grundsätzlich voll (ohne Höchstbetrag) abzugsfähig sind. Soweit Aufwendungen im Rahmen eines **Ausbildungsdienstverhältnisses** entstehen (z. B. bei einer Ausbildung im Betrieb des Arbeitgebers oder bei Beamtenanwärtern), kommt nur ein Abzug als Werbungskosten in Betracht (vgl. im Einzelnen Tz 10.17.3).

2.6.4 Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle)

Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für einen **Deutschkurs** sind nicht als Aufwendungen für die Berufsausbildung abziehbar (BFH-Urteil vom 15.3.2007, BStBl II S. 814). Dies gilt auch dann, wenn zur Fortsetzung der bereits im Ausland ausgeübten beruflichen Tätigkeit ein ergänzendes Studium erforderlich ist, dessen Aufnahme den Nachweis von Deutschkenntnissen voraussetzt (BFH-Urteil vom 5.7.2007, VI R 72/06, BFH/NV 2007 S. 2096).

Kosten für die Erlangung des Pkw-**Führerscheins** dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grundsätzlich nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 5.8.1977, BStBl II S. 834). Ein Abzug als Werbungskosten kommt nur dann in Betracht, wenn der Führerschein unmittelbare Voraussetzung für die Berufsausübung ist (vgl. Tz 10.18.3 – ABC »Führerschein«).

Aufwendungen für einen Lehrgang, bei dem nicht ein Beruf, sondern ein **Hobby** im Vordergrund steht (z. B. **Fotokurs**), sind nicht abzugsfähig (BFH-Urteil vom 17.11.1978, BStBl 1979 II S. 180). Dies gilt grundsätzlich auch für Aufwendungen zum Erwerb eines **Jagdscheins** (FG Münster vom 20.12.2018, 5 K 2031/18 E, EFG 2019 S. 338 – rkr.).

2.6.5 Erstmalige Berufsausbildung

Eine Berufsausbildung ist als **erstmalige Berufsausbildung** anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist. Wird ein Steuerpflichtiger ohne entspre-

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

chende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt er die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholtene Berufsausbildung), handelt es sich dabei ebenfalls um eine erstmalige Berufsausbildung (BFH-Urteil vom 6.3.1992, BStBl II S. 661).

Eine Berufsausbildung als Erstausbildung liegt ab dem VZ 2015 nur noch dann vor, wenn sie in **Vollzeit** durchgeführt wird und für eine **Mindestdauer** von **12 Monaten** angelegt ist (§ 9 Abs. 6 Satz 2 EStG). »Vollzeit« bedeutet eine wöchentliche Dauer der Ausbildung von durchschnittlich mindestens **20 Stunden**. Um eine geordnete Berufsausbildung in diesem Sinne handelt es sich, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird (§ 9 Abs. 6 Satz 3 EStG). Die Berufsausbildung muss zudem abgeschlossen sein, damit sie als erstmalige Berufsausbildung anerkannt werden kann. Ein Abschluss kann dabei durch Abschlussprüfung oder mittels planmäßiger Beendigung erfolgen (§ 9 Abs. 6 Satz 4 EStG). Eine abgebrochene Berufsausbildung ist damit keine abgeschlossene Berufsausbildung. Eine Erstausbildung liegt auch vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit langjähriger Berufserfahrung die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat (§ 9 Abs. 6 Satz 5 EStG).

Berufsvorbereitende Maßnahmen oder Ausbildungen, die die o. a. gesetzliche Mindestausbildungsdauer von 12 Monaten unterschreiten, sind nach der Intention der vorliegenden Gesetzesänderung **keine Erstausbildungen**, weil sie nicht auf eine hinreichend qualifizierte berufliche Tätigkeit vorbereiten. Diese kurzen Ausbildungen erfolgen zwar auch oft auf der Grundlage von Rechts- und Verwaltungsvorschriften; es werden aber nur begrenzte berufliche Fähigkeiten für einfache Tätigkeiten erworben. Die Regelung geht bei diesen kurzen Ausbildungen typisierend davon aus, dass die auf eine solche Ausbildung folgende Berufsausbildung keine »Zweitausbildung« ist, für die ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug gewährt werden kann. Keine erste Berufsausbildung i. S. dieser Regelung sind z. B. ein Kurs zur Berufsorientierung oder -vorbereitung, Kurse zur Erlangung der Fahrerlaubnis für Nutzfahrzeuge oder der Berechtigung zum Fahren von Flurförderfahrzeugen (Gabelstapler), ein Betriebspraktikum, eine Maßnahme zur Vermittlung einfachster Berufstätigkeiten (Anlernertätigkeiten, kurzfristige Einweisungen) oder die Grundausbildung bei der Bundeswehr. Auch der Abschluss mehrerer unabhängiger Kurse stellt keine erste Berufsausbildung dar; dies gilt auch dann, wenn die Kurse inhaltlich aufeinander aufbauen.

Aufgrund der vorstehenden gesetzlichen Neuregelung in § 9 Abs. 6 EStG ist die bisherige Rspr. des BFH überholt. Der BFH vertrat bislang die Auffassung, dass eine erstmalige Berufsausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraussetzt (BFH-Urteile vom 27.10.2011, BStBl 2012 II S. 825 zur Ausbildung als **Rettungsanwärter** und vom 28.2.2013, BStBl 2015 II S. 180 zur Ausbildung als **Flugbegleiterin**). In den vorgenannten Fällen hatte der BFH die spätere Pilotenausbildung als weitere Berufsausbildung angesehen und die Aufwendungen dafür als unbegrenzt abziehbare Werbungskosten anerkannt. Dies kommt ab dem VZ 2015 nur noch dann in Frage, wenn die erstmalige Berufsausbildung mindestens den in § 9 Abs. 6 EStG genannten Umfang besaß.

Zweifelhaft kann der **Anwendungszeitpunkt** der gesetzlichen Neuregelung bei vor dem VZ 2015 beendeten Berufsausbildungen von weniger als 12 Monate sein; ab dem VZ 2015 dürften auch diese nicht mehr anzuerkennen sein, so dass eine weitere Berufsausbildung oder ein anschließendes Studium stets als »Erstausbildung« gewertet werden muss.

BEISPIEL:

Ein Steuerpflichtiger beendete im VZ 2014 seine Ausbildung zum Rettungsanwärter (Ausbildungsdauer: 6 Monate). Er überbrückte damit die Wartezeit auf einen Studienplatz im Studienfach Medizin. In 2015 nahm er sein Medizinstudium

auf, das im VZ 2019 noch andauert.

Die Ausbildung zum Rettungsanwärter im VZ 2014 erfüllt im VZ 2015 nicht mehr die Voraussetzungen einer Erstausbildung i. S. des § 9 Abs. 6 EStG, da diese nicht mindestens 12 Monate gedauert hat. Das im VZ 2015 begonnene Medizinstudium stellt daher eine Erstausbildung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar, so dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen im VZ 2019 nur im Rahmen des Höchstbetrags von 6000 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Die Feststellung eines vortragsfähigen Verlustabzugs kommt somit nicht in Betracht.

2.6.6 Weitere Berufsausbildung

Ist einer Berufsausbildung eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlossenes Erststudium vorausgegangen (**weitere Berufsausbildung**), handelt es sich bei den durch die weitere Berufsausbildung veranlassten Aufwendungen um **Werbungskosten** oder **Betriebsausgaben**, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren im Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht. Entsprechendes gilt für ein Studium nach Abschluss einer nichtakademischen Berufsausbildung (vgl. Tz 2.6.7) oder nach einem abgeschlossenen Erststudium (**weiteres Studium**).

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für die Behandlung von Aufwendungen für Anerkennungsjahre und praktische Ausbildungsabschnitte als Bestandteil einer Berufsausbildung. Soweit keine vorherige abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist, stellen sie Teil einer ersten Berufsausbildung dar (vgl. Tz 2.6.5). Nach einer vorherigen abgeschlossenen Berufsausbildung oder einem berufsqualifizierenden Studium können **Anerkennungsjahre** und **Praktika** einen Bestandteil einer weiteren Berufsausbildung darstellen oder bei einem entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Fort- oder Weiterbildung anzusehen sein.

Zu weiteren Einzelheiten vgl. Rz 4 ff. des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721.

2.6.7 Erststudium

Die Finanzverwaltung erkennt Aufwendungen für ein **Erststudium** dann als unbeschränkt abziehbare Werbungskosten an, wenn dem Erststudium eine **abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung** vorausgegangen ist. Sie folgt damit der BFH-Rspr. (u. a. BFH-Urteil vom 18.6.2009, BStBl 2010 II S. 816). Zum Begriff der Berufsausbildung vgl. Tz 2.6.3.

Ein **Studium** liegt dann vor, wenn es sich um ein Studium an einer Hochschule i. S. des § 1 Hochschulrahmengesetz handelt (BGBl 1999 I S. 18 zuletzt geändert durch Gesetz vom 12.4.2007, BGBl I S. 506, im Folgenden HRG). Nach dieser Vorschrift sind Hochschulen die Universitäten, die Pädagogischen Hochschulen, die Kunsthochschulen, die Fachhochschulen und die sonstigen Einrichtungen des Bildungswesens, die nach Landesrecht staatliche Hochschulen sind. Gleichgestellt sind private und kirchliche Bildungseinrichtungen sowie die Hochschulen des Bundes, die nach Landesrecht als Hochschule anerkannt werden (§ 70 HRG). Studien können auch als Fernstudien durchgeführt werden (§ 13 HRG). Auf die Frage, welche schulischen Abschlüsse oder sonstigen Leistungen den Zugang zum Studium eröffnet haben, kommt es nicht an.

Ein Studium stellt dann ein **erstmaliges Studium** dar, wenn ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium oder keine andere abgeschlossene nicht akademische Berufsausbildung vorangegangen ist. In Fällen, in denen während des Studiums eine Berufsausbildung erst abgeschlossen wird, ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben erst ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Berufsausbildung möglich. Davon ausgenommen ist ein Studium, das im Rahmen der Berufsausbildung stattfindet (vgl. Tz 10.17.3). Ein Studium wird aufgrund der entsprechenden Prüfungsordnung einer inländischen Hochschule durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung abgeschlossen (§§ 15, 16 HRG).

Bei der erstmaligen Aufnahme eines Studiums nach dem berufsqualifizierenden Abschluss einer **Fachschule** handelt es sich auch dann um ein Erststudium, wenn die von der Fachschule vermittelte Bildung und das Studium sich auf ein ähnliches Wissensgebiet beziehen. Bei einem **Wechsel** des **Studiums** – ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs (z. B. von Rechtswissenschaften zu Medizin) – stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar, so dass weiterhin nur ein Sonderausgabenabzug in Betracht kommt. Bei einer **Unterbrechung** eines Studiengangs ohne einen berufsqualifizierenden Abschluss und seiner späteren Weiterführung stellt der der Unterbrechung nachfolgende Studienteil kein weiteres Studium dar (Rz 18 und 19 des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721).

Werden zwei (oder ggf. mehrere) Studiengänge parallel studiert, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, handelt es sich bei dem nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines der Studiengänge weiter fortgesetzten anderen Studiengang vom Zeitpunkt des Abschlusses an um ein **weiteres Studium**, dessen Kosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigungsfähig sind. Da die Universitäten, Pädagogischen Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen sowie weitere entsprechende landesrechtliche Bildungseinrichtungen gleichermaßen Hochschulen i. S. des § 1 HRG darstellen, stellt ein Studium an einer dieser Bildungseinrichtungen nach einem abgeschlossenen Studium an einer anderen dieser Bildungseinrichtungen ein weiteres Studium dar. So handelt es sich bei einem Universitätsstudium nach einem abgeschlossenen Fachhochschulstudium um ein weiteres Studium mit der Folge, dass die Aufwendungen ebenfalls zu den Werbungskosten oder Betriebsausgaben zählen.

Postgraduale Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudien i. S. des § 12 HRG setzen den Abschluss eines ersten Studiums voraus und stellen daher ein weiteres Studium dar. Als berufsqualifizierender Studienabschluss gilt auch der Abschluss eines Studiengangs, durch den die fachliche Eignung für einen beruflichen Vorbereitungsdienst oder eine berufliche Einführung vermittelt wird (§ 10 Abs. 1 Satz 2 HRG). Dazu zählt z. B. der juristische Vorbereitungsdienst (Referendariat). Das erste **juristische Staatsexamen** stellt daher einen berufsqualifizierenden Abschluss dar (Rz 23 des o. a. BMF-Schreibens vom 22.9.2010).

Zu **Bachelor- und Masterstudiengängen** vgl. Rz 24 des o. a. BMF-Schreibens vom 22.9.2010.

2.6.8 Berufsakademien

Bei **Berufsakademien** handelt es sich nicht um Hochschulen i. S. des § 1 HRG. Einige Landeshochschulgesetze sehen allerdings vor, dass bestimmte an Berufsakademien erfolgreich absolvierte Ausbildungsgänge einem abgeschlossenen Studium an einer Fachhochschule gleichwertig sind und die gleichen Berechtigungen verleihen. Soweit dies der Fall ist, stellt ein entsprechend abgeschlossenes Studium an einer Berufsakademie unter der Voraussetzung, dass ihm kein anderes abgeschlossenes Studium oder keine andere abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen ist, ein Erststudium dar (Rz 25 des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721). So sind z. B. die Berufsakademien in **Baden-Württemberg** den Fachhochschulen gleichgestellt; sie vermitteln dieselben Berechtigungen wie ein abgeschlossenes Studium an einer Fachhochschule (vgl. § 1 Abs. 2 des Berufsakademiegesetzes von Baden-Württemberg vom 1.2.2000, GBl S. 197). Da das Studium an einer Berufsakademie nur im **dualen System** möglich ist (ständiger Wechsel zwischen Theoriephasen an der Akademie und berufspraktischen Phasen im Unternehmen/der sozialen Einrichtung), erfolgt dieses Studium im Rahmen eines **Ausbildungsdienstverhältnisses**. Die Aufwendungen sind daher als **Werbungskosten** abzugsfähig. Die Kosten eines anschließenden Hochschulstudiums sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, da das abgeschlossene Studium an einer Berufsakademie in Baden-Württemberg bereits ein Erststudium darstellt.

2.6.9 Ausbildungs-/Studiendarlehen

Die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bzw. das Erststudium sind in dem Jahr abzugsfähig, in dem sie geleistet worden sind, und zwar auch dann, wenn sie mit Darlehensmitteln bestritten wurden. Aufwendungen zur **Tilgung** von Ausbildungs-/Studiendarlehen sind deshalb keine als Sonderausgaben abzugsfähigen Ausbildungskosten (BFH-Urteil vom 15.3.1974, BStBl II S. 513), wohl aber **Zinsen** für ein Ausbildungsdarlehen, auch wenn sie nach Abschluss der Berufsausbildung gezahlt werden (H 10.9 – Ausbildungsdarlehen/Studiendarlehen – EStH).

Die mit Hilfe von Darlehen bezahlten Ausbildungskosten (z. B. Studiengebühren) wirken sich hiernach im Regelfall steuerlich kaum aus, da die Studierenden im Allgemeinen keine oder nur geringe eigene Einkünfte haben. Es ist aber zulässig, für die Studienbeiträge eine staatliche Stundung der Beiträge und eine spätere einkommensabhängige Rückzahlung vorzusehen (sog. **nachlaufende Studiengebühren**). Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen für die Studiengebühren erst nach Abschluss des Studiums anfallen und der Steuerpflichtige sie erst nach Aufnahme der Berufstätigkeit im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG geltend machen kann (R 10.9 Abs. 2 EStR).

2.6.10 Abziehbare Aufwendungen

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen gehören insbesondere

- Lehrgangs-, Schul- und Studiengebühren,
- Ausgaben für Fachliteratur, Arbeitsmittel und anderes Lernmaterial,
- Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte sowie
- Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei einer auswärtigen Unterbringung.

Seit dem VZ 2014 wird eine **Bildungseinrichtung**, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines **Vollzeitstudiums** oder einer **vollzeitigen Bildungsmaßnahme** aufgesucht wird, als **»erste Tätigkeitsstätte«** behandelt (§ 9 Abs. 4 Satz 8 EStG; vgl. Tz 10.13.2.2). Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen des Studiums oder im Rahmen der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i. S. der §§ 8 und 8a SGB IV ausübt.

Bei einem Vollzeitstudium oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme können **Fahrtkosten** zu der Bildungseinrichtung nur mit der **Entfernungspauschale** geltend gemacht werden. Dies gilt auch für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (vgl. Rz 34 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014, BStBl I S. 1412). Ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Wird neben dem Studium oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich **mehr als 20 Stunden** wöchentlicher Arbeitszeit ausgeübt, ist die Bildungseinrichtung nicht als **»erste Tätigkeitsstätte«** anzusehen. Dies hat für diesen Fall zur Folge, dass der Steuerpflichtige die tatsächlich entstandenen Aufwendungen oder die pauschalen Kilometersätze nach dem BRKG (beim Pkw 0,30 €, bei anderen motorbetriebenen Fahrzeugen z. B. Motorrad, Motorroller 0,20 € je gefahrenem Kilometer) als **Fahrtkosten** geltend machen kann, ebenso Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen der gesetzlichen Abzugsbeschränkungen (vgl. § 9 Abs. 4a EStG).

Bei einer **auswärtigen Unterbringung** sind Unterkunftskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung weiter als Sonderausgaben abziehbar. Der Abzug von Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung als Sonderausgaben ist grundsätzlich nicht davon abhängig, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 20.3.1992, BStBl II S. 1033; Rz 29 des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721). Es muss nur eine auswärtige Unterbringung i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 7

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

Satz 3 EStG vorliegen. Ein Student, der seinen Lebensmittelpunkt aber an den Studienort verlagert hat, ist regelmäßig dort nicht auswärts untergebracht (BFH-Urteil vom 19.9.2012, BStBl 2013 II S. 284). Bei Vorliegen eines doppelten Haushalts (vgl. Tz 10.20) gelten allerdings die Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG entsprechend (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG).

Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** können grundsätzlich Berufsausbildungskosten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sein (BFH-Urteil vom 22.6.1990, BStBl II S. 901). Die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gelten aber sinngemäß. Auch bei den Berufsausbildungskosten ist zu beachten, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in vollem Umfang nur dann berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer der **Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung** des Steuerpflichtigen bildet (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG i.V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Hierbei kommt es nach der Rspr. des BFH darauf an, ob das Arbeitszimmer in **qualitativer Hinsicht** als Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit anzusehen ist. Dies dürfte z. B. bei einem Studium allenfalls noch für ein **Fernstudium** anzunehmen sein. Steht für die berufliche Tätigkeit (Berufsausbildung) **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, können nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1250 € jährlich berücksichtigt werden (vgl. Tz 10.16.1). Bei einer Berufsausbildung ist bezüglich der Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer u. U. eine **Prognose** in Bezug auf die künftig angestrebte Tätigkeit erforderlich (BFH-Urteile vom 2.12.2005, BStBl 2006 II S. 329 und vom 23.5.2006, BStBl II S. 600). Als Sonderausgaben können die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nur bis zu insgesamt 6000 € abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG). Wird das häusliche Arbeitszimmer auch zur Einkunftserzielung genutzt, sind die Kosten entsprechend dem jeweiligen Nutzungsumfang aufzuteilen (Rz 24, 19 und 20 des BMF-Schreibens vom 6.10.2017, BStBl I S. 1320).

Schafft ein Steuerpflichtiger für Zwecke seiner **Berufsausbildung** abnutzbare Wirtschaftsgüter mit mehrjähriger Nutzungsdauer (z. B. einen **Computer**) an, so sind ebenso wie bei beruflichen Arbeitsmitteln nur die auf die **Nutzungsdauer** verteilten Anschaffungskosten (d. h. nur die AfA-Beträge) als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 7.5.1993, BStBl II S. 676). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln – einschließlich der Umsatzsteuer – können jedoch im Jahr ihrer Verausgabung in voller Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie für das einzelne Arbeitsmittel **952 €** einschl. Umsatzsteuer nicht übersteigen (H 10.9 »Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG – Arbeitsmittel« EStH).

2.6.11 Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen

Erhält der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Ausbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen für die Berufsausbildung im oben genannten Sinne abgegolten werden, so **entfällt** insoweit der Sonderausgabenabzug (BFH-Urteil vom 4.3.1977, BStBl II S. 503). Das gilt auch, wenn die zweckgebundenen steuerfreien Bezüge erst **nach** Ablauf des betreffenden KJ. gezahlt werden. Aus Vereinfachungsgründen wird eine **Kürzung** bei den abzugsfähigen Sonderausgaben nur vorgenommen, wenn die steuerfreien Bezüge ausschließlich zur Bestreitung der obengenannten Ausbildungsaufwendungen bestimmt sind (z. B. Leistungen für Lern- und Arbeitsmittel nach § 4 der VO über Zusatzleistungen in Härtefällen nach dem BAföG). Gelten die steuerfreien Bezüge dagegen ausschließlich oder teilweise Aufwendungen für den **Lebensunterhalt** – ausgenommen solche für auswärtige Unterbringung – ab (z. B. Berufsausbildungsbeihilfen nach § 59 SGB III, Leistungen nach den §§ 12 und 13 BAföG), so sind die als Sonderausgaben geltend gemachten Berufsausbildungsaufwendungen nicht zu kürzen (R 10.9 Abs. 1 Satz 4 EStR).

2.7 Weitere Aufwendungen

2.7.1 Versorgungsleistungen (Renten und dauernde Lasten)

2.7.1.1 Rechtslage seit VZ 2008

Den Sonderausgabenabzug für **Versorgungsleistungen** aufgrund von **Vermögensübertragungen**, die nach dem 31.12.2007 vereinbart worden sind, hat der Gesetzgeber stark eingeschränkt. Es sind nur noch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen begünstigt, die im Zusammenhang mit der Übertragung

- eines **Mitunternehmeranteils** an einem land- und forstwirtschaftlichen, einem Gewerbebetrieb oder einer selbständigen Tätigkeit stehen,
- eines **Betriebs** oder **Teilbetriebs** stehen,
- eines mindestens 50 % betragenden **Anteils** an einer **GmbH** stehen, wenn der Übergeber Geschäftsführer war und der Übernehmer diese Tätigkeit übernimmt (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG).

Zur Übergangsregelung in »**Altfällen**« (Vermögensübertragungen vor dem 1.1.2008) vgl. Tz 2.7.1.2.

Der Übergeber eines GmbH-Anteils muss nach dessen Übertragung seine Geschäftsführertätigkeit für die GmbH insgesamt aufgeben (BFH-Urteil vom 20.3.2017, BStBl II S. 985). Abzugsfähig ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den **Wohnteil** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (insbesondere auf die von den Altenteilern genutzte Wohnung) entfällt.

Eine lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistung liegt auch dann vor, wenn die vereinbarten Leistungen der Höhe nach nicht gleichbleiben. Ausreichend ist, dass sämtliche Zahlungen auf einem **einheitlichen Verpflichtungsgrund** beruhen und diese ausschließlich für die Dauer der Lebenszeit des versorgten Altenteilers zu erbringen sind (FG Baden-Württemberg vom 21.3.2016, 9 K 1718/14, EFG 2016 S. 1089 – rkr.).

Zu **Zweifelsfragen** im Zusammenhang mit der gesetzlichen Neuregelung hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227) sowie ergänzend mit BMF-Schreiben vom 6.5.2016 (BStBl I S. 476) ausführlich Stellung genommen.

Aufgrund der vorgenannten gesetzlichen Einschränkung ist die Übertragung von **privatem Geld-, Grund- und Wertpapiervermögen** im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge **nicht** mehr begünstigt, wenn der Vermögensübergabevertrag nach dem 31.12.2007 abgeschlossen wurde. Entsprechendes gilt für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem 31.12.2007, die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG nicht erfüllen. In diesen Fällen liegt aus der Sicht des Verpflichteten ein (teil-)entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das bei ihm zu abschreibungsfähigen Anschaffungskosten führt, wenn die wiederkehrenden Leistungen für den Erwerb eines zur Einkunftserzielung dienenden abnutzbaren Wirtschaftsguts gezahlt werden. Der in den wiederkehrenden Zahlungen enthaltene Zinsanteil kann dann als Werbungskosten abziehbar sein (BFH-Urteil vom 9.2.1994, BStBl 1995 II S. 47); ein Abzug als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht. Aus Sicht des Empfängers der wiederkehrenden Leistungen kann demgegenüber ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegen (vgl. Rz 74 des o. a. BMF-Schreibens vom 11.3.2010).

Nach Auffassung des FG Münster sind dauernde Lasten im Zusammenhang mit der Übertragung vermieteter Grundstücke, die aufgrund einer vor dem 1.1.2008 errichteten **Verfügung von Todes** wegen geleistet werden, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der Erbfall erst nach diesem Stichtag eingetreten ist (Urteil vom 13.12.2017, 7 K 572/16 F, EFG 2018 S. 296). Die Klägerin, eine Erbengemeinschaft, hat gegen das Urteil Revision eingelegt (Az. beim BFH: X R 3/18). Der BFH hat nun die Frage zu entscheiden, nach welchem Recht sich der Sonderausgabenabzug bei Verfügungen von Todes wegen richtet.

Auf einem nach dem 31.12.2007 abgeschlossenen **Wirtschaftsüberlassungsvertrag** beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten an den Überlassenden sind nach der Neufassung des § 10

Abs. 1a Nr. 2 EStG ebenfalls nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 25.6.2014, BStBl II S. 889). Bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird kein Betriebsvermögen in Vorwegnahme der künftigen Erbfolge übertragen, sondern der Eigentümer behält sein Vermögen und überlässt dem Nutzungsberechtigten lediglich die Nutzung des Vermögens gegen Übernahme verschiedener Verpflichtungen. Die Aufwendungen des Wirtschaftsübernehmers für die altenteilsähnlichen Leistungen können bei diesem aber als Betriebsausgaben abziehbar sein.

2.7.1.2 Übergangsregelung in »Altfällen«

Für bis 31.12.2007 geschlossene Vereinbarungen (»Altfälle«) ist eine für die **volle Laufzeit** (in der Regel bis zum Tod des Versorgungsberechtigten) geltende **Übergangsregelung** vorgesehen, mit der die bisherige Rechtslage weiter angewendet wird (§ 52 Abs. 18 Satz 2 EStG). Im Rahmen der Vertrauensschutzregelung sind daher z. B. laufend zu erbringende Versorgungsleistungen wegen des Erhalts eines Mietwohngrundstücks im Rahmen **vorweggenommener Erbfolge** weiter begünstigt, wenn die notarielle Beurkundung bis zum 31.12.2007 erfolgte. Das Gleiche gilt für Versorgungsleistungen zur Ablösung eines **Nießbrauchrechts** im Zusammenhang mit einem vor dem 1.1.2008 unter Nießbrauchvorbehalt abgeschlossenen Übertragungsvertrag von Privatvermögen. Dabei kommt es nicht darauf an, in welchem Zeitpunkt der Nießbrauch abgelöst wurde und die Versorgungsleistung vereinbart worden ist. Unerheblich ist auch, ob die Ablösung des Nießbrauchs und der Zeitpunkt bereits im Übergabevertrag verbindlich vereinbart waren (BFH-Urteil vom 12.5.2015, BStBl 2016 II S. 331; zur Anwendung dieses BFH-Urteils vgl. BMF-Schreiben vom 6.5.2016, BStBl I S. 476).

Die Vertrauensschutzregelung für »Altfälle« gilt nicht für **übertragenes Kapitalvermögen**, das der Übernehmer zur Schuldentilgung einsetzen muss, um aus den ersparten Schuldzinsen die wiederkehrenden Leistungen an den Übergeber zu zahlen. Das den Sonderausgabenabzug eröffnende BFH-Urteil vom 1.3.2005 (BStBl 2007 II S. 103) war bisher schon nicht allgemein anzuwenden. Im Übrigen bleibt in »Altfällen« das BMF-Schreiben vom 16.9.2004 (BStBl I S. 922) weiter anwendbar.

2.7.1.3 Korrespondenzprinzip

15-16

Auf die Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten wird in »Neufällen« verzichtet, so dass die Versorgungsleistungen aufgrund von Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2007 **im vollen Umfang** als Sonderausgaben abziehbar sind, korrespondierend dazu aber vom Empfänger **in voller Höhe** versteuert werden müssen (§ 22 Nr. 1a EStG). Für die Geltendmachung als Sonderausgaben i. S. von § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG müssen die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen stets in **Zeile 16** eingetragen werden.

Wird **erstmal**s der Sonderausgabenabzug für eine Versorgungsleistung geltend gemacht, so empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Kopie des **Vertrages** beizufügen, auf dem die Versorgungsleistung beruht; ab dem VZ 2017 besteht für diese Unterlagen allerdings keine **Belegvorlagepflicht**, sondern nur eine **Belegvorhaltepflicht** (vgl. Tz 13.1 der Vorbemerkungen). Hängt die Dauer der Versorgungsleistung nicht von der Lebenszeit des Steuerpflichtigen, sondern von der Lebenszeit einer anderen Person oder mehrerer Personen ab, so sollten die Namen, Anschriften und Geburtsdaten dieser Personen in einer formlosen Aufstellung angegeben werden, soweit sie nicht aus dem Vertrag ersichtlich sind.

Der Abzug von Versorgungsleistungen in »Altfällen« ist ebenfalls vom sog. **Korrespondenzprinzip** abhängig, d. h. die Zahlungen werden in der Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt, wie sie beim Empfänger der Besteuerung unterliegen. Liegt beim Empfänger eine mit dem Ertragsanteil zu versteuernde Leibrente vor, kann der Verpflichtete auch nur in dieser Höhe den Sonderausgabenabzug beanspruchen. In diesem Fall sind vom Verpflichteten die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen und der abziehbare Ertragsanteil (Prozentsatz) in **Zeile 15** anzugeben. Zur Ermittlung des **Prozentsatzes** für den Ertragsanteil vgl. Tz 15.5. Die Begrenzung des Abzugs auf den Ertragsanteil unterliegt keinen verfas-

sungsrechtlichen Bedenken (BFH-Urteil vom 16.12.1997, BStBl 1998 II S. 339). Wird die Versorgungsleistung beim Empfänger (ausnahmsweise) in voller Höhe nachgelagert besteuert, sind die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen auch in »Altfällen« in **Zeile 16** als »Dauernde Lasten« einzutragen; sie werden dann ungekürzt als Sonderausgaben berücksichtigt.

2.7.1.4 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen

Allgemein gilt sowohl bezogen auf »Neufälle« als auch in »Altfällen« Folgendes:

Der Sonderausgabenabzug setzt grundsätzlich voraus, dass der Empfänger der Versorgungsleistungen **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** ist. Leistungen an einen Empfänger mit Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat oder in der Schweiz sind dann abziehbar, wenn die Besteuerung der erhaltenen Versorgungsleistungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG); wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 27.5.2.

Die Versorgungsleistungen dürfen nicht mit Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung **außer Betracht** bleiben (z. B. kein Abzug bei steuerfreien Einkünften aus übertragenem Auslandsbetrieb); vgl. Rz 49 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227).

Wiederkehrende Leistungen, die Gegenstand eines **entgeltlichen Rechtsgeschäfts** sind (z. B. Kauf auf Rentenbasis), sind ebenfalls keine abziehbaren Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG. Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung enthalten bis zur Grenze der Angemessenheit eine nichtsteuerbare oder steuerbare Vermögensumschichtung in Höhe ihres Barwerts (Tilgungsanteil) und einen Zinsanteil. Weitere Einzelheiten zur entgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen ergeben sich aus Abschnitt C des o. a. BMF-Schreibens vom 11.3.2010.

Unterhaltsleistungen (Zuwendungen) dürfen auch in Form von Renten und dauernden Lasten nach § 12 Nr. 2 EStG **nicht** abgezogen werden. Das Abzugsverbot umfasst sowohl freiwillige Zuwendungen, d. h. solche, denen keine rechtswirksam begründete Verpflichtung zugrunde liegt als auch Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (z. B. Eltern, Kinder) oder deren Ehegatten/Lebenspartner, auch wenn besondere Vereinbarungen vorliegen. Das Abzugsverbot gilt auch für Zuwendungen an eine lediglich dem Ehegatten/Lebenspartner gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, z. B. an die Schwiegermutter und für Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht an nicht unterhaltsberechtigte Personen. Wegen der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten/Lebenspartner als Sonderausgaben vgl. Tz 2.7.2. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, wird auf Tz 6.2 hingewiesen.

Steht den Versorgungsleistungen eine **Gegenleistung** (z. B. die Übertragung von Vermögen) gegenüber, so ist der Sonderausgabenabzug u. a. davon abhängig, ob der Unterhaltscharakter der Zuwendungen oder der Gesichtspunkt der Gegenleistung überwiegt. Ein Überwiegen des Unterhaltscharakters ist anzunehmen, wenn der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch ist wie der Wert des übertragenen Vermögens. In diesem Fall liegt insgesamt eine Zuwendung i. S. des § 12 Nr. 2 EStG vor (Rz 66 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010, BStBl I S. 227); vgl. aber die Erläuterungen in Teil II Tz 7.3.5.

2.7.1.5 Einzelfragen zu Renten und dauernde Lasten

Dem Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last steht nicht entgegen, dass der Begünstigte durch **Erbeinsetzung** oder **Vermächtis**s existenzsicherndes Vermögen aus der Erbmasse erhält (BFH-Urteil vom 11.10.2007, BStBl 2008 II S. 123). Das Gleiche gilt für Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen unter Vorbehalt eines **Nießbrauchs**, wenn der Nießbrauch lediglich Sicherungszwecken dient und der Vermögensübergeber gleichzeitig mit der Bestellung des Nießbrauchs

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 17–18

dessen Ausübung nach § 1059 BGB dem Vermögensübernehmer überlässt. Weitere Einzelheiten zur Ablösung eines Nießbrauchs oder eines anderen Nutzungsrechts ergeben sich aus Rz 25 und 85 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227) unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 6.5.2016 (BStBl I S. 476) sowie aus Rz 55 bis 67 des BMF-Schreibens vom 30.9.2013 (BStBl I S. 1184).

Dauernde Lasten sind wiederkehrende Sach- und Geldleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe (z. B. im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge) vertraglich vereinbart werden, wenn sie **abänderbar** sind (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15.7.1991, BStBl 1992 II S. 78). Für den Sonderausgabenabzug ist zudem Voraussetzung, dass sie nicht mit Einkünften i. S. des Einkommensteuerrechts zusammenhängen. Wiederkehrende Leistungen sind auch dann als dauernde Last anzusehen, wenn zwar die **Abänderbarkeit** der Barleistungen bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen wird, der Vermögensübernehmer sich aber verpflichtet, im nennenswerten Umfang selbst **Pflege- und Betreuungsleistungen** zu erbringen (BFH-Urteil vom 23.11.2016, BStBl 2017 II S. 517). Wurde die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen von Voraussetzungen abhängig gemacht, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen, ist die Verpflichtung des Vermögensübernehmers zu wiederkehrenden Barleistungen dagegen als Leibrente zu beurteilen (BFH-Urteil vom 23.11.2016, BStBl 2017 II S. 512).

Dauernde Lasten müssen ebenso wie Renten auf rechtlich klagbaren **Verpflichtungsgründen** beruhen. Sie dürfen bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen in **voller Höhe** (in »Altfällen« nicht nur mit dem Ertragsanteil) abgesetzt werden. Ein voller Abzug als Sonderausgabe wirkt sich – nach dem Korrespondenzprinzip – andererseits auf die Höhe steuerpflichtiger wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1a EStG auf Seiten des Berechtigten entsprechend aus (vgl. Tz 16.2).

Der Höhe nach sind die bei einer **Vermögensübergabe** als dauernde Last abziehbaren Versorgungsleistungen durch den nach einer Prognose im Zeitpunkt der Übergabe erzielbaren **Nettoertrag** begrenzt. Zur Ermittlung der maßgebenden Erträge vgl. Rz 32 ff. des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227). Zahlungen, die nicht mehr aus dem Ertrag des übergebenen Vermögens erbracht werden können, sind steuerlich nicht abziehbare freiwillige Leistungen i. S. des § 12 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 13.12.2005, BStBl II 2008 S. 16).

Nach der Rspr. des BFH sind z. B. **wiederkehrende Erbschaftsteuerzahlungen** für eine durch Vermächtnis erworbene Leibrente als dauernde Last zu behandeln (Urteil vom 5.4.1965, BStBl III S. 360). Nach dem BFH-Urteil vom 23.2.1994 (BStBl II S. 690) darf die aufgrund einer Erbschaftsteuerfestsetzung nach § 23 ErbStG gezahlte jährliche Erbschaftsteuer dann und insoweit als Sonderausgabe (dauernde Last) abgezogen werden, als Erbschafts- und Einkommensbesteuerung tatsächlich zu einer Doppelbelastung geführt haben.

Grabpflegekosten aus **Altverträgen**, die vom Erben auf Grund testamentarischer Anordnung erbracht werden, können – soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen – als dauernde Last abgezogen werden (BFH-Urteil vom 4.4.1989, BStBl II S. 779). Als dauernde Last sind in »Altfällen« auch aufgrund einer Verpflichtung im Altenteilsvertrag übernommene **Grabmalkosten** anzusehen, soweit sie angemessen sind (BFH-Urteil vom 15.2.2006, BStBl 2007 II S. 160); ebenso die Kosten für eine standesgemäße **Beerdigung**, soweit nicht der Vermögensübernehmer, sondern ein Dritter Erbe ist (BFH-Urteil vom 19.1.2010, BStBl II S. 544). **Beerdigungskosten** sind dagegen nicht als dauernde Last abziehbar, wenn der Vermögensübernehmer Alleinerbe ist (BFH-Urteil vom 19.1.2010, BStBl 2011 II S. 162). Ob solche einmaligen Kosten ab dem VZ 2008 zur »lebenslangen Versorgung« gehören, ist fraglich; ein Sonderausgabenabzug dürfte für »Neufälle« aufgrund des fehlenden steuerlichen Zuflusses beim Empfänger bereits scheitern. Wegen der Behandlung von **Altenteilsleistungen** vgl. im Übrigen Teil II Tz 7.3.9 und 8.1.4.

Die Verpflichtung zur Zahlung wiederkehrender **Erbbauszinsen**, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, begründet keine dauernde Last (BFH-Urteil vom 24.10.1990, BStBl 1991 II S. 175). Hat jemand von seinen Eltern einen **Geldbetrag** erhalten und sich verpflichtet, ihnen »als Gegenleistung« Unterhalt zu zahlen, so führt dies nicht zu einer als Sonderausgabe abziehbaren dauernden Last (BFH-Urteil vom 27.2.1992, BStBl II S. 609). **Schuldzinsen**, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Finanzierung dauernder Lasten (private Versorgungsrente) gezahlt werden, sind nicht ihrerseits als dauernde Last abziehbar (BFH-Urteil vom 14.11.2001, BStBl 2002 II S. 413).

2.7.2 Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben

2.7.2.1 Realsplitting

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner sind nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt und der Empfänger im Inland lebt, d. h. unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (sog. **Realsplitting**). Entsprechendes gilt auch für Unterhaltsleistungen in den Fällen der Nichtigkeit oder der Aufhebung der Ehe.

Die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben ist auch dann möglich, wenn die dauernde Trennung der Ehegatten/Lebenspartner erst im Laufe des Kj. eingetreten ist oder die Ehe bzw. die Lebenspartnerschaft erst im Laufe des Kj. geschieden/aufgehoben wurde. Die Unterhaltsleistungen sind jedoch nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die Ehegatten/Lebenspartner für das Jahr des Beginns der dauernden Trennung oder das Jahr der Scheidung/Aufhebung der Lebenspartnerschaft noch die Zusammenveranlagung wählen; ein Abzug kommt in diesen Fällen nur bei einer Einzelveranlagung nach § 26a EStG in Frage.

Das Realsplitting gilt **nicht** für Unterhaltsleistungen an **Kinder**. Diese sind durch die staatlichen Leistungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs abgegolten (vgl. Tz 8.2).

Zu den Eintragungen in der **Anlage U** vgl. Tz 2.7.2.5.

2.7.2.2 Höchstbetrag

Der **Höchstbetrag** für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen beträgt **13 805 €**. Dieser Betrag erhöht sich um die vom Steuerpflichtigen tatsächlich geleisteten Aufwendungen für die **Basis-Krankenversicherung** und gesetzliche **Pflegeversicherung** des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners (Erhöhungsbetrag). Es ist dabei **ohne Bedeutung**, ob der Unterhaltsempfänger oder der Unterhaltsverpflichtete Versicherungsnehmer sind. Die vom Unterhaltsverpflichteten geleisteten Beiträge werden stets als eigene Beiträge des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners behandelt (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 EStG).

Die als Sonderausgaben beim Unterhaltsverpflichteten berücksichtigten Unterhaltsleistungen unterliegen beim Unterhaltsempfänger in gleicher Höhe der Besteuerung nach § 22 Nr. 1a EStG (Korrespondenzprinzip). Der Unterhaltsempfänger kann aber im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für die geleisteten Beiträge zur Basis-Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung den (erhöhten) Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG geltend machen (vgl. Tz 3.2.4.4).

Leistet der Steuerpflichtige Unterhalt an mehrere Empfänger, so sind die Unterhaltsleistungen an jeden der Unterhaltsempfänger jeweils bis zum gesetzlichen Höchstbetrag abziehbar (R 10.2 Abs. 3 EStR).

2.7.2.3 Angaben im Vordruck

Die Unterhaltsleistungen und die darin enthaltenen Beiträge zur Basis-Krankenversicherung und gesetzlichen Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners sind gesondert in den **Zeilen 17** und **18** anzugeben. In **Zeile 17** ist zudem – als Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug des Unterhaltsleistenden –

17–18

zwingend die **Identifikationsnummer** des Unterhaltsempfängers anzugeben. Hierdurch soll insbesondere sichergestellt werden, dass die als Sonderausgaben abgezogenen Unterhaltsleistungen vom Empfänger als »sonstige Einkünfte« nach § 22 Nr. 1a EStG versteuert werden (vgl. Tz 16.3).

Die Beiträge zur **Basis-Krankenversicherung** und zur gesetzlichen **Pflegeversicherung** sind ggf. um die im VZ geleisteten Erstattungen der Krankenkasse und um steuerfreie Zuschüsse zu mindern. Zusätzlich wird in **Zeile 18** die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge mit Anspruch auf **Krankengeld** abgefragt; insoweit ist eine Minderung der abzugsfähigen Beiträge um 4 % vorgesehen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Satz 4 EStG, vgl. auch Tz 3.3.3.1). Dies hat entsprechende Auswirkungen auf den Höchstbetrag nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.9.6.2).

ELSTER:

Leistet ein Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG an mehrere Unterhaltsempfänger, kann er in ELSTER zusätzliche Eintragszeilen zu den Zeilen 17 und 18 per Mausclick seiner elektronischen Steuererklärung hinzufügen.

2.7.2.4 Unterhaltsleistungen

Unerheblich ist, ob die **Unterhaltsleistungen** freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Unterhaltspflicht erbracht werden. Ferner ist ohne Bedeutung, ob es sich um laufende oder einmalige Leistungen bzw. Nachzahlungen oder Vorauszahlungen handelt.

Zu **Abfindungen** von Unterhaltsansprüchen, die ebenfalls nur betragsmäßig begrenzt im Wege des Realsplittings nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG oder nach § 33a EStG abgezogen werden können, vgl. BFH-Urteil vom 19.6.2008, BStBl II S. 365. Auch als Unterhalt erbrachte Sachleistungen können berücksichtigt werden (H 10.2 – Unterhaltsleistungen – EStH). Gleiches gilt für den Mietwert einer im Rahmen einer Unterhaltsvereinbarung unentgeltlich überlassenen Wohnung. Befindet sich die überlassene Wohnung im Miteigentum des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners, kann der überlassende Ehegatte/Lebenspartner neben dem Mietwert seines Miteigentumsanteils auch die von ihm auf Grund der Unterhaltsvereinbarung getragenen verbrauchsunabhängigen Kosten für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten/Lebenspartners als Sonderausgaben abziehen (BFH-Urteil vom 12.4.2000, BStBl 2002 II S. 130).

2.7.2.5 Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfängers

Für den förmlichen **Antrag** des Unterhaltsgebers auf Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und – im Erstjahr – die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers ist der beim Finanzamt erhältliche Vordruck »Anlage U« zu verwenden, der von beiden Steuerpflichtigen zu unterschreiben ist. In der Anlage U sind **Unterhaltsleistungen an Kinder** gesondert anzugeben; diese sind **nicht** als Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. Tz 2.7.2.1) und müssen aus einheitlichen Unterhaltszahlungen des Unterhaltsgebers ausgeschieden werden. Neben den tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen sind die darin enthaltenen Beiträge für die Basis-Krankenversicherung (ggf. mit Krankengeldanspruch) und die gesetzliche Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners anzugeben; hierdurch wird die steuerliche Berücksichtigung dieser Beiträge über den Unterhaltshöchstbetrag von 13 805 € hinaus (vgl. Tz 2.7.2.2) sichergestellt.

Der **Antrag** auf Abzug von Unterhaltsaufwendungen als Sonderausgaben kann jeweils nur für ein Kj. gestellt und **nicht** zurückgenommen werden. Ein Antrag auf Sonderausgabenabzug, der für die Berücksichtigung eines Freibetrags beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber oder bei der Festsetzung von ESt-Vorauszahlungen schon gestellt worden ist, ist daher auch bei der Einkommensteueranmeldung für dasselbe Kj. bindend.

Die **Zustimmung des Unterhaltsempfängers** in der »Anlage U« schließt – unabhängig davon wann diese erteilt wurde – eventuelle Erhöhungsbeträge des Höchstbetrags für die Kranken- und

Pflegeversicherung des Unterhaltenen (vgl. Tz 2.7.2.2) mit ein. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauffolgenden Kj. Der **Widerruf** ist **vor Beginn** des Kj., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines **Verleichs** erteilt wird (R 10.2 Abs. 2 EStR).

Wird ein Antrag auf Sonderausgabenabzug nicht gestellt oder fehlt hierzu die Zustimmung des Empfängers der Unterhaltsleistungen, so können diese im VZ 2019 nur als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von **9 168 €** (zuzüglich tatsächlich geleisteter Beiträge für eine Basis-Kranken- und die gesetzliche Pflegeversicherung des Unterhaltsempfängers) geltend gemacht werden; vgl. Tz 6.2. In diesem Fall sind die Unterhaltsleistungen beim Empfänger **nicht** als steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln.

Die Unterhaltsleistungen können nur **insgesamt** als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 7.11.2000, BStBl 2001 II S. 338). Sind die Unterhaltsleistungen vom Finanzamt zunächst antragsgemäß als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden, so kann bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids noch beantragt werden, dass der Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG gewünscht wird. Darüber hinaus kann auch ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden, wenn erst nach Eintritt der Bestandskraft sowohl die Zustimmung des Empfängers zur Anwendung des Realsplittings erteilt, als auch der Antrag auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG gestellt werden (BFH-Urteil vom 12.7.1989, BStBl II S. 957). Ein Einkommensteuerbescheid kann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO jedoch nicht geändert werden, wenn der Antrag auf Realsplitting erst nach Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids gestellt wird, obwohl die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers dem Geber bereits vor Eintritt der Bestandskraft vorlag (BFH-Urteil vom 20.8.2014, BStBl 2015 II S. 138).

Der Antrag auf Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG kann auf einen geringeren, unterhalb des Höchstbetrags (vgl. Tz 2.7.2.2) liegenden, **Teilbetrag** beschränkt werden (R 10.2 Abs. 1 EStR). Aber auch dies bedarf der Zustimmung des Empfängers, der in diesem Fall nur den geringeren Betrag als sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 1a EStG anzusetzen hat. Ein betragsmäßig begrenzter Antrag zum Realsplitting kann auch nach der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides noch erweitert werden (BFH-Urteil vom 28.6.2006, BStBl 2007 II S. 5). Der erweiterte Antrag stellt i.V. mit der erweiterten Zustimmungserklärung ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Verweigert der Unterhaltsempfänger **missbräuchlich** die Unterschrift im Vordruck »Anlage U«, obwohl z. B. bei ihm die Steuerpflicht der Unterhaltsleistungen zu keiner Steuerbelastung und zu keinem sonstigen Nachteil führen würde, so ist es Sache des Unterhaltsleistenden, seinen Anspruch auf Zustimmung ggf. in einem **zivilgerichtlichen Verfahren** geltend zu machen. Eine rechtskräftige Verurteilung zur Erteilung der Zustimmung wird als Zustimmung i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1988, BStBl 1989 II S. 192); diese wirkt jedoch nur für das Kj., das Gegenstand des Rechtsstreits war.

2.7.2.6 Erbe

Ein **Erbe** kann von ihm nach § 1586b BGB zu zahlende Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten/früheren Lebenspartner des Erblassers nicht als Sonderausgaben (Realsplitting) abziehen (BFH-Urteil vom 12.11.1997, BStBl 1998 II S. 148).

2.7.2.7 Unterhaltsempfänger im Ausland

Ist der Unterhaltsempfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (weil er im Ausland lebt), hat er aber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz**, kommt ein Abzug der Unterhaltsleistungen im Rah-

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 19–20

men des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG in Betracht; zur Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Unterhaltsempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat, vgl. BMF-Schreiben vom 16.9.2013, BStBl I S. 1325. Die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden; wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 27.5.2.

Ein Abzug der Unterhaltsleistungen ist auch auf Grund bestimmter **Doppelbesteuerungsabkommen** möglich. Entsprechende Regelungen sind z. B. in den DBA mit Kanada (BStBl 2002 I S. 505, 521), und den USA (BStBl 2008 I S. 766) sowie in der mit der Schweiz getroffenen Verständigungsvereinbarung (BStBl 2011 I S. 146) enthalten.

2.7.3 Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich

Während der Ehe/Lebenspartnerschaft erworbene **Versorgungsanwartschaften** wegen Alters sowie Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit werden bei einer **Scheidung** der Ehe oder der **Aufhebung** einer eingetragenen **Lebenspartnerschaft** geteilt (§ 1 Abs. 1 Versorgungsausgleichsgesetz – VersAusglG, § 20 Abs. 1 LPartG). Diese Anwartschaftsrechte werden grundsätzlich **intern** innerhalb des jeweiligen Versorgungssystems oder ausnahmsweise **extern** durch Begründung eines Anrechts außerhalb des auszugleichenden Versorgungssystems **geteilt**. Sowohl die interne als auch die externe Teilung lösen beim Ausgleichsverpflichteten und beim Ausgleichsberechtigten keine (belastenden) steuerlichen Konsequenzen aus. Die Übertragung von Anrechten ist im Zeitpunkt der internen Teilung nach § 3 Nr. 55a EStG steuerfrei; entsprechendes gilt nach § 3 Nr. 55b EStG für die bei einer externen Teilung an ein neues Versorgungssystem zu leistenden Ausgleichswerte. Erst die späteren **Versorgungsleistungen** sind bei der ausgleichsberechtigten Person so zu besteuern, wie sie bei der ausgleichsverpflichteten Person ohne Berücksichtigung der Teilung zu besteuern gewesen wären (z. B. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG oder als Leibrenten i. S. des § 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).

Bezieht eine ausgleichspflichtige Person eine laufende Versorgung aus einem noch nicht ausgeglichenen Anrecht, so kann die ausgleichsberechtigte Person nach einer Scheidung von ihr den Ausgleichswert als schuldrechtliche Ausgleichsrente (§ 20 Abs. 1 VersAusglG), die Abtretung des Anspruchs gegen den Versorgungsträger in Höhe der Ausgleichsrente (§ 21 Abs. 1 VersAusglG) oder den Ausgleichswert in Form einer Kapitalzahlung (§ 22 VersAusglG) verlangen. Solche **schuldrechtlichen Ausgleichszahlungen** des Ausgleichsverpflichteten sind bei der ausgleichspflichtigen Person als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt in Fällen, in denen ein noch nicht ausgeglichenes Anrecht bei einem ausländischen, zwischen- oder überstaatlichen Versorgungsträger besteht und die Witwe oder der Witwer gegenüber dem geschiedenen Ehegatten nach § 26 VersAusglG zum Ausgleich verpflichtet ist.

Nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG begünstigte Ausgleichszahlungen können auch dann vorliegen, wenn Ehegatten bereits im **Ehevertrag** oder Lebenspartner in einem **Lebenspartnerschaftsvertrag** schuldrechtlichen Versorgungsausgleich geregelt und gleichzeitig den gesetzlichen Versorgungsausgleich ausgeschlossen haben (BFH-Urteil vom 22.8.2012, BStBl 2014 II S. 109). Entscheidend ist dabei, dass im Zuge der Ehescheidung oder Aufhebung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft der versorgungsberechtigte Ehegatte/Lebenspartner an den Versorgungsanwartschaften beteiligt wird und insoweit ein »Einkünftertransfer« stattfindet.

Der Umfang des Sonderausgabenabzugs richtet sich nach der Besteuerung der den Ausgleichszahlungen zugrunde liegenden Einnahmen (sog. **Korrespondenzprinzip**). Liegt der Leistung z. B. eine beim Ausgleichsverpflichteten nur mit dem **Ertragsanteil** zu besteuern Leibrente zugrunde, ist beim Ausgleichsverpflichteten nur der entsprechende Ertragsanteil als Sonderausgaben abzugsfähig und beim Ausgleichsberechtigten auch nur dieser Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1a EStG nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbe-

trags von 102 € zu versteuern (vgl. Rz 13 und Beispiel 3 des BMF-Schreibens vom 9.4.2010, BStBl I S. 323). Entsprechendes gilt für Renten, die der sog. »**Kohortenbesteuerung**« mit einem Besteuerungsanteil unterliegen (vgl. Rz 11 und Beispiel 1 des vorgenannten BMF-Schreibens vom 9.4.2010; zur Ermittlung des Besteuerungsanteils vgl. Tz 15.3).

Handelt es sich dagegen um **Versorgungsbezüge** i. S. des § 19 EStG, kann der an den Ausgleichsberechtigten abgetretene Teil der Bezüge, die nach Abzug des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG beim Ausgleichspflichtigen der Besteuerung unterliegen, als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 9.12.2014, X R 7/14, BFH/NV 2015 S. 824). Der Ausgleichsberechtigte hat die empfangenen Leistungen in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern. Der BFH hat in dem vorgenannten Urteil im Übrigen die Verwaltungsauffassung bestätigt, dass die abgetretenen Bestandteile der Versorgungsbezüge zu den steuerpflichtigen Einkünften des ausgleichspflichtigen Versorgungsempfängers gehören; diese sind nicht nach § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG steuerfrei.

BEISPIEL:

Der Ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2019 (Versorgungsbeginn 1.1.2019) eine Pension in Höhe von 20 000 €. Die Ausgleichsberechtigte B erhält eine Ausgleichsrente in Höhe von 50 % der Versorgungsbezüge (= 10 000 € jährlich).

Nach Abzug der Freibeträge für Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG in Höhe von 1 716 € wird bei A ein Betrag von 18 284 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 9 142 € (= 50 % von 18 284 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen.

B hat einen Betrag in Höhe von 9 040 € (= 9 142 € ./. 102 € Werbungskosten-Pauschbetrag) nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.

Liegt der Ausgleichsrente eine Leistung aus einem **Altersvorsorgevertrag** (sog. Riester-Vertrag) zu Grunde, kann beim Ausgleichsverpflichteten der Teil der Ausgleichsrente als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG berücksichtigt werden, der nach § 22 Nr. 5 EStG bei ihm der Besteuerung unterliegt. Der Ausgleichsberechtigte hat die Leistung ebenfalls in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern (vgl. Rz 14 und Beispiel 4 des o. a. BMF-Schreibens vom 9.4.2010).

Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** sind in **Zeile 19** geltend zu machen. Hier sind – neben dem Rechtsgrund und dem Datum der erstmaligen Zahlung – nur die tatsächlich gezahlten Leistungen anzugeben. Das Finanzamt stellt – abhängig von dem o. g. Korrespondenzprinzip – den abziehbaren Betrag fest und berücksichtigt diesen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. In der neuen **Zeile 20** sind der **Name** sowie die **Identifikationsnummer** des Zahlungsempfängers einzutragen; die Angabe der Identifikationsnummer ist dabei Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 Satz 3 EStG n. F.). Durch die Angaben zum Zahlungsempfänger soll bei diesem die korrespondierende Versteuerung der Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1a EStG sichergestellt werden.

Werden **erstmalig** entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht, empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Ablichtung des Vertrags oder der Versorgungsvereinbarung beizufügen; es besteht für diese Unterlagen ab dem VZ 2017 allerdings keine **Belegvorlagepflicht**, sondern nur eine **Belegvorhaltepflicht** (vgl. Tz 13.1 der Vorbemerkungen).

Die Berücksichtigung als Sonderausgaben ist für Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs **nicht** von der Zustimmung des Empfängers der Ausgleichszahlungen abhängig; die Abgabe einer zusätzlichen Anlage U (vgl. Tz 2.7.2.5) ist daher in diesem Fall nicht erforderlich. Zur Berücksichtigung Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs als Sonderausgaben vgl. Tz 2.7.4.

19–20

ELSTER:

Für die Angabe von Ausgleichszahlungen zu Zeile 19 und 20, die auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen und an unterschiedliche Zahlungsempfänger geleistet werden, stehen in ELSTER gegenüber dem amtlichen Vordruck weitere Eintragszeilen zur Verfügung. Diese können durch Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

Lebt die ausgleichsberechtigte Person **nicht** im **Inland** und ist diese nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs grundsätzlich **nicht** als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abziehen; der Ausgleichsberechtigte hat diese Zahlungen korrespondierend dazu auch nicht zu versteuern. Eine Ausnahme besteht dann, wenn die ausgleichsberechtigte Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz** hat. Die Ausgleichszahlungen können dann als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abgezogen werden, wenn deren Besteuerung beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG); wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 27.5.2).

Weitere Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung von Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs ergeben sich im Übrigen aus dem o. a. BMF-Schreiben vom 9.4.2010.

2.7.4 Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs

In Anlehnung an die bereits bestehende Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs von Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (vgl. Tz 2.7.3) wurde in § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG ein gesonderter Abzugstatbestand für **Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs** geschaffen. Der Sonderausgabenabzug durch den Ausgleichsverpflichteten hängt hier aber von der **Zustimmung** des Ausgleichsberechtigten ab (siehe unten). Eine Berücksichtigung der Ausgleichsleistungen als (vorweggenommene) Werbungskosten ist seit dem VZ 2015 grundsätzlich nicht mehr möglich (FG Köln vom 14.2.2019, 15 K 2800/17).

Als Sonderausgaben sind Ausgleichsleistungen nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und § 23 VersAusglG sowie nach § 1408 Abs. 2 und § 1587 BGB abzugsfähig, auch wenn diese aufgrund eines notariell beurkundeten Ehe-/Partnerschaftsvertrags oder eines gerichtlichen Vergleichs geleistet werden. Begünstigt sind danach insbesondere zweckgebundene **Abfindungen** für ein noch nicht ausgeglichenes Versorgungsanrecht (z.B. aus der gesetzlichen Rentenversicherung), die an den Versorgungsträger des Ausgleichsberechtigten zu

zahlen sind, bei dem damit ein bestehendes Anrecht ausgebaut oder ein neues Anrecht begründet werden soll. Anstelle einer Einmalzahlung kommen auch Ratenzahlungen an den Versorgungsträger in Betracht. Darüber hinaus werden von der Vorschrift auch Ausgleichsleistungen für Anrechte aus der **Beamtenversorgung** (z.B. nach § 58 BeamtVG) erfasst, die bei der Ehescheidung oder der Auflösung einer Lebenspartnerschaft zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs gezahlt werden. Spätere Wiederauffüllzahlungen eines Beamten an den Dienstherrn, um hierdurch die Kürzung seiner Versorgungsbezüge zu verhindern, sind dagegen weiter vorweggenommene Werbungskosten (vgl. Tz 10.18.3 ABC »Versorgungsausgleich«; a. A. FG Baden-Württemberg vom 11.2.2019, 9 K 376/18, EFG 2019 S. 1304 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 4/19 zu Zahlungen zur Wiederauffüllung einer Rentenanwartschaft gegenüber einem berufsständischen Versorgungswerk).

Die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs können vom Steuerpflichtigen in **Zeile 21** geltend gemacht werden. Dem Finanzamt ist mit der Steuererklärung zusätzlich der unterschriebene Vordruck »**Anlage U**« einzureichen, die den förmlichen Antrag des Ausgleichspflichtigen auf Abzug der Ausgleichsleistungen als Sonderausgaben sowie – im Erstjahr – die **Zustimmungserklärung** des Empfängers der Leistungen enthält. Der Empfänger der Ausgleichsleistung kann ggf. seine Zustimmung auf einen Teilbetrag begrenzen.

Der Antrag auf Sonderausgabenabzug kann jeweils nur für ein Jahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauffolgenden KJ. Der Widerruf ist vor Beginn des KJ., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Im Übrigen gelten die allgemeinen Verfahrenshinweise zur Anlage U unter Tz 2.7.2.5 entsprechend.

Soweit der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs mit Zustimmung des Ausgleichsberechtigten als Sonderausgaben geltend macht, sind die Ausgleichsleistungen beim Ausgleichsberechtigten in gleicher Höhe als **sonstige Einkünfte** nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern (vgl. Tz 16.3).

Lebt der Empfänger der Ausgleichsleistungen nicht im Inland und ist **nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**, kann der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs grundsätzlich **nicht** als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG geltend machen. Hat die ausgleichsberechtigte Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz**, können die Ausgleichsleistungen jedoch dann als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG abgezogen werden, wenn deren Besteuerung beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG); wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 27.5.2.

21

3. Erläuterungen zur »Anlage Vorsorgeaufwand« – Vorsorgeaufwendungen

3.1 Vorbemerkungen

Zur Berücksichtigung von **Vorsorgeaufwendungen** als Sonderausgaben ist die »Anlage Vorsorgeaufwand« abzugeben. Zusammenveranlagte **Ehegatten/Lebenspartner** brauchen nur eine **gemeinsame** »Anlage Vorsorgeaufwand« abgeben; die Abfrage der von Ehegatten/Lebenspartnern geleisteten Beiträge erfolgt in gesonderten Spalten (»Ehemann/Person A«, »Ehefrau/Person B«). Die Berücksichtigung von zusätzlichen Beiträgen zur **Altersvorsorge** (sog. Riester-Rente) als Sonderausgaben kann nicht mit der Anlage Vorsorgeaufwand beantragt werden; hierfür ist die »Anlage AV« zu verwenden (vgl. Teil I Tz 4).

Arbeitgeber und Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, die **Daten** zu den im VZ geleisteten Vorsorgeaufwendungen bis Ende Februar des Folgejahres **elektronisch** an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 93c Abs. 1 AO). Die der Finanzverwaltung vorliegenden »eDaten« müssen – wenn sie zutreffend sind – ab dem VZ 2019 **nicht** mehr in die mit dem Logo »e« gekennzeichneten und dunkelgrün hervorgehobenen Zeilen/Bereichen der Anlage Vorsorgeaufwand eingetragen werden; sie werden **automatisch** in die Einkommensteuerveranlagung übernommen (vgl. Tz 12 der Vorbemerkungen). Welche eDaten dem Finanzamt bereits vorliegen, kann entweder dem Ausdruck der Lohnsteuerbescheinigung oder den Mitteilungen der Versicherungsunternehmen entnommen werden. Das bedeutet auch, dass die **Abgabe** der Anlage Vorsorgeaufwand künftig **entfällt**, wenn die eDaten zutreffend und darüber hinaus keine weiteren Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen erforderlich sind.

Eintragungen sind in den mit »e« gekennzeichneten Zeilen/Bereichen der Anlage Vorsorgeaufwand nur noch dann vorzunehmen, wenn von den eDaten **abweichende Angaben** berücksichtigt werden sollen oder der Arbeitgeber die Daten nicht elektronisch übermittelt und dem Arbeitnehmer stattdessen eine »Besondere Lohnsteuerbescheinigung« für das Kj. 2019 ausgehändigt hat (vgl. Tz 10.1 a. E.). Das Gleiche gilt, wenn die Versicherungsunternehmen die Daten aus technischen Gründen nicht elektronisch übermitteln konnten und dem Versicherten eine »Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt« über die geleisteten Beiträge erteilt haben (vgl. Tz 3.2.3.6).

Die Anlage Vorsorgeaufwand 2019 gliedert sich in folgende Abschnitte:

- Beiträge zur Altersvorsorge (Zeilen 4 bis 10),
- Beiträge zur inländischen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 11 bis 22),
- Beiträge zur inländischen privaten Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 23 bis 28),
- Beiträge zur ausländischen gesetzlichen oder privaten Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 31 bis 36),
- steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 37 bis 39),
- als Versicherungsnehmer für andere Personen übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (Zeilen 40 bis 44),
- weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen (Zeile 45 bis 50),
- ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen (Zeilen 51 bis 57).

Zu den als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeaufwendungen wird in den nachfolgenden Erläuterungen zunächst die Rechtslage (insbesondere die einzelnen Höchstbetragsberechnungen sowie die verschiedenen Günstigerprüfungen) erläutert. Daran schließen sich die Erläuterungen zu den in der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragenden Aufwendungen und Angaben an.

3.2 Vorsorgeaufwendungen

3.2.1 Rechtentwicklung

Im Zuge der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das **Alterseinkünftegesetz** vom 5.7.2004 (BStBl I S. 554 und 740) wurde der Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben grundlegend geändert. Seit dem VZ 2005 wird zwischen Beiträgen für die Altersversorgung und den sonstigen Vorsorgeaufwendungen, wie den Beiträgen zu Kranken-, Pflege-, Unfall- oder Haftpflichtversicherungen unterschieden:

- Beiträge für die Altersversorgung wurden bis einschließlich VZ 2014 bei der Einzelveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von 20000 € und bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern bis zu 40000 € als Sonderausgaben berücksichtigt. Ab dem VZ 2015 wurde das Abzugsvolumen für die Basisversorgung im Alter an den Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung gekoppelt; für den VZ 2019 ergibt sich hiernach eine Anhebung des Höchstbetrags auf 24305 € bzw. 48610 € (vgl. Tz 3.2.4.2).
- Bis zur vollständigen Berücksichtigung im Jahr 2025 werden die Beiträge für die Altersversorgung innerhalb des Höchstbetrags mit einem jährlich ansteigenden Prozentsatz angesetzt (im VZ 2019 mit 88 %). Zur Altersversorgung gehören insbesondere die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, zu einer vergleichbaren berufsständischen Versorgungseinrichtung oder zu einem Basisrentenvertrag (sog. »Rürup-Rente«). Basisrentenverträge müssen seit dem VZ 2010 »zertifiziert« sein (vgl. Tz 3.2.3.4).
- Es wird bis zum Jahr 2019 eine Günstigerprüfung nach der Rechtslage bis 2004 durchgeführt, um Schlechterstellungen gegenüber dem neuen Abzugsvolumen ab 2005 zu vermeiden. Der nach der Rechtslage bis 2004 zu berücksichtigende Vorwegabzug wird beginnend mit dem Jahr 2011 schrittweise bis zum VZ 2019 abgeschmolzen; für den VZ 2019 beträgt der Vorwegabzug für einzeln veranlagte Steuerpflichtige 300 € und für zusammen veranlagte Ehegatten/Lebenspartner 600 €. Beiträge zu einem Basisrentenvertrag werden im Rahmen der Günstigerprüfung ggf. durch einen Erhöhungsbetrag berücksichtigt.
- Der beschränkte Abzug von sonstigen Vorsorgeaufwendungen geriet sehr schnell auf den Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Mit Beschlüssen vom 13.2.2008 (u. a. 2 BvL 1/06) hat das BVerfG festgestellt, dass die bestehenden Regelungen in § 10 EStG zum Umfang der steuerlichen Berücksichtigung von Beiträgen zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sind, da sie nicht die volle steuerliche Abziehbarkeit der Beiträge zur sozialhilfegleichen Kranken- und Pflegeversorgung des Steuerpflichtigen und seiner Familie gewährleisten würden. Der Entscheidung des BVerfG lag zwar der Fall eines privat Krankenversicherten zu Grunde, das Gericht machte jedoch deutlich, dass die Grundaussagen der Beschlüsse für privat und gesetzlich Krankenversicherte gleichermaßen gelten. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, den Sonderausgabenabzug von sonstigen Vorsorgeaufwendungen ab dem 1.1.2010 gesetzlich neu zu regeln. Diese Neuregelung ist mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.7.2009 (BStBl I S. 782) geschaffen worden. Im Wesentlichen gilt hiernach mit Wirkung seit dem VZ 2010 Folgendes:
- Die vom Steuerpflichtigen tatsächlich geleisteten Beiträge für eine Absicherung auf sozialhilfegleichem Versorgungsniveau (Basisabsicherung) zur privaten und gesetzlichen Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung (soziale Pflegeversicherung und private Pflege-Pflichtversicherung) werden in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt.
- Nicht der Basisabsicherung zuzurechnen ist der Beitragsanteil, der der Finanzierung des Krankengeldes dient. Dieser Anteil wird bei in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherten

vor 4

Personen mit einem pauschalen Abschlag in Höhe von 4 % bemessen.

- Der Basisabsicherung in einer privaten Krankenversicherung dienen nur die jeweiligen Beitragsanteile, mit denen Versicherungsleistungen finanziert werden, die in Art, Umfang und Höhe den Pflichtleistungen der gesetzlichen Krankenversicherung vergleichbar sind und auf die ein Anspruch besteht. Nicht zur Basisabsicherung gehören Beitragsanteile, die der Finanzierung von Wahlleistungen (z. B. Chefarztbehandlung, Einbettzimmer), des Krankenhaustagegeldes oder des Krankentagegeldes dienen. Sind in einem Versicherungstarif begünstigte und nicht begünstigte Versicherungsleistungen abgesichert, muss der vom Versicherungsnehmer geleistete Beitrag durch das Krankenversicherungsunternehmen aufgeteilt werden. Diese Aufteilung erfolgt in typisierender Weise nach der »Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung – KVBEVO« (BGBl 2009 I S. 2730); vgl. Tz 3.3.4.2.
- Die Beiträge können grundsätzlich vom Versicherungsnehmer (einschließlich der Beiträge für mitversicherte Angehörige), aber abweichend auch vom Unterhaltsverpflichteten geltend gemacht werden, wenn dieser die eigenen Beiträge eines Kindes, für das ein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld besteht, wirtschaftlich getragen hat.
- Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen werden nur dann als Sonderausgaben berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem Versicherungsunternehmen oder dem Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung seine Einwilligung zu einer elektronischen Datenübermittlung erteilt hat (vgl. Tz 3.2.3.5).
- Weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen (z. B. Krankenversicherungsbeiträge, die auf Wahlleistungen entfallen, Beiträge zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen) können nur berücksichtigt werden, soweit sie – zusammen mit den Beiträgen zur Basisabsicherung – die Höchstbeträge von 2800 €/1900 € nicht übersteigen. Der Höchstbetrag von 2800 € gilt für Steuerpflichtige, die ihre Krankenversicherung alleine getragen haben (z. B. Selbständige), der Höchstbetrag von 1900 € bei Steuerpflichtigen, die steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung oder steuerfreie Beihilfen erhalten haben (vgl. Tz 3.2.4.4 und Tz 3.3.9.2).
- Bei der Einkommensteueranmeldung wird aus Vereinfachungsgründen auf die Berücksichtigung einer Vorsorgepauschale verzichtet. Die Vorsorgepauschale wird nur noch im Lohnsteuerabzugsverfahren durch den Arbeitgeber berücksichtigt, allerdings auch in den Steuerklassen V und VI. Die Vorsorgepauschale setzt sich aus mehreren Teilbeträgen zusammen (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG); für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers wird eine Mindestvorsorgepauschale berücksichtigt (12 % des Arbeitslohns, in den Steuerklassen I, II, IV, V und VI höchstens 1900 €, in Steuerklasse III höchstens 3000 €). Arbeitnehmer, bei denen die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen niedriger als die vom Arbeitgeber berücksichtigte Vorsorgepauschale waren, sind zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG; vgl. im Einzelnen Tz 6 der Vorbemerkungen).
- Für die Berücksichtigung von Beiträgen zur Altersvorsorge ergeben sich durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung keine Änderungen; ebenso für die Günstigerprüfung nach »altem Recht« in den Grenzen der bis 2004 geltenden Höchstbeträge.

Mit dem Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz vom 24.6.2013 (BGBl I S. 1667) wurden ab dem VZ 2014 Verbesserungen bei der **Basisvorsorgung im Alter** eingeführt. In Rahmen eines eigenen zertifizierten Absicherungsvertrags können seitdem auch Beiträge zur eigenständigen Absicherung gegen eine **verminderte Erwerbsfähigkeit** und **Berufsunfähigkeit** als Sonderausgaben gelten gemacht werden (vgl. Tz 3.3.1.6).

Für zertifizierte **Basisrentenverträge** wird ein standardisiertes **Produktinformationsblatt** eingeführt, das die Transparenz der

steuerlich begünstigten Anlageprodukte für den Verbraucher erhöhen und die Vergleichbarkeit in einfacher Weise ermöglichen soll.

Neben den **Arbeitgebern** sind seit dem VZ 2016 auch **Behörden** und **öffentliche Dienststellen** verpflichtet, die als staatliche Leistungsträger einem Steuerpflichtigen für die von ihm geleisteten Vorsorgebeiträge steuerfreie Zuschüsse gewähren oder Vorsorgeaufwendungen steuerfrei erstatten, die betreffenden Daten der Finanzverwaltung über die Deutsche Rentenversicherung Bund elektronisch zu übermitteln. Diese Verpflichtung besteht auch für **Behördenteile**, wenn diese mit der Befugnis der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben betraut sind und nach außen Aufgaben der Verwaltung eigenständig wahrnehmen (z. B. Jugendamt, Sozialamt, Jobcenter einer Kommune). Durch die elektronische Übermittlung der steuerfreien Leistungen wird sichergestellt, dass die als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeaufwendungen auch in diesen Fällen entsprechend gemindert werden. Stellt sich durch die Datenübermittlung nachträglich heraus, dass im Rahmen der Einkommensteueranmeldung zu hohe Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt wurden, kann ein Steuerbescheid vom Finanzamt geändert werden, wenn sich aufgrund dieser Daten eine Änderung der festgesetzten ESt ergibt (§ 10 Abs. 4b Sätze 4 und 5 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG, BGBl 2013 I S. 1809). Zu den Eintragungen der steuerfreien Beitragszuschüsse in der Anlage Vorsorgeaufwand vgl. Tz 3.3.1.5 (zu Altersvorsorgebeiträgen), Tz 3.3.3.3 und Tz 3.3.4.3 (zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen).

3.2.2 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen

Als **Vorsorgeaufwendungen** können nur die **tatsächlich** geleisteten **Ausgaben** berücksichtigt werden. Der Abzug erfolgt bei der Einkommensteueranmeldung jeweils vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Eine **Vorsorgepauschale** wird nur noch im Lohnsteuerabzugsverfahren, nicht bei der Einkommensteueranmeldung berücksichtigt (vgl. Tz 3.2.1).

Der Sonderausgabenabzug setzt grundsätzlich voraus, dass es sich um Aufwendungen handelt, die der Steuerpflichtige aufgrund einer eigenen Verpflichtung als **Versicherungsnehmer** leistet (BFH-Urteile vom 19.4.1989, BStBl II S. 683 und 862, sowie vom 8.3.1995, BStBl II S. 637). Unerheblich ist, wer nach dem Versicherungsvertrag versicherte Person oder Bezugsberechtigter ist. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für mitversicherte Angehörige (z. B. den Ehegatten, den Lebenspartner oder Kinder) kann der Steuerpflichtige daher als eigene Beiträge geltend machen, ebenso Beiträge zu einer die Basisrente-Alter ergänzenden Hinterbliebenenabsicherung (Rz 11 des BMF-Schreibens vom 24.5.2017, BStBl I S. 820).

Seit dem VZ 2010 können auch die vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind **übernommenen Beiträge** zur Kranken- und Pflegeversicherung geltend gemacht werden, die das **Kind** als Versicherungsnehmer selbst schuldet (z. B. Beiträge zu einer studentischen Krankenversicherung oder im Rahmen eines Auszubildendenverhältnisses vom Arbeitslohn des Kindes durch den Arbeitgeber einbehaltene Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung; vgl. Tz 8.8). Eine Doppelberücksichtigung sowohl bei den Eltern als auch beim Kind muss jedoch ausgeschlossen sein. Darüber hinaus kommt der Sonderausgabenabzug von Aufwendungen eines Dritten auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs in Betracht (vgl. BMF-Schreiben vom 7.7.2008, BStBl I S. 717).

Bei **Ehegatten/Lebenspartnern**, die zusammen zur ESt veranlagt werden (§ 26b EStG), ist es für den Abzug von Sonderausgaben gleichgültig, wer sie geleistet hat (R 10.1 EStR). Werden Vorsorgeaufwendungen geltend gemacht, dann haben nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten/Lebenspartner im Falle der **Zusammenveranlagung** die Anlage Vorsorgeaufwand gemeinsam auszufüllen.

Bei der **Einzelveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern (§ 26a EStG) muss jeder der Ehegatten/Lebenspartner eine eigene Anlage Vorsorgeaufwand ausfüllen. Die Sonderausgaben werden dabei stets demjenigen Ehegatten/Lebenspartner zugerechnet, der

Teil I: Anlage Vorsorgeaufwand

Zeile vor 4

sie aufgrund einer eigenen Verpflichtung wirtschaftlich getragen hat. Abweichend davon können auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten/Lebenspartner die Aufwendungen je zur Hälfte bei den Ehegatten/Lebenspartnern berücksichtigt werden, unabhängig davon wer die Aufwendungen getragen hat. Dieses Wahlrecht müssen die Ehegatten/Lebenspartner für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG allerdings **einheitlich** ausüben (vgl. Tz 9.7).

Übernimmt der Steuerpflichtige Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für den geschiedenen Ehegatten, den Lebenspartner nach Aufhebung einer Lebenspartnerschaft oder den dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner, werden diese stets als **eigene Beiträge** des Ehegatten/Lebenspartners behandelt, auch wenn der Steuerpflichtige Versicherungsnehmer sein sollte (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 EStG). Der Steuerpflichtige kann die für den Ehegatten/Lebenspartner übernommenen Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung entweder als Unterhaltsleistungen i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.7.2.2) oder als außergewöhnliche Belastungen im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG (vgl. Tz 6.2) über die nach diesen Vorschriften geltenden Höchstbeträge hinaus geltend machen.

Erstattete Sonderausgaben mindern im Jahr der Erstattung die Ausgaben gleicher Art (BFH-Urteil vom 26.6.1996, BStBl II S. 646). Ob die Sonderausgaben gleichartig sind, richtet sich nach deren Sinn und Zweck sowie deren wirtschaftlicher Bedeutung und Auswirkungen für den Steuerpflichtigen. Bei **Versicherungsbeiträgen** kommt es auf die Funktion der Versicherung und das abgesicherte Risiko an (BFH-Urteil vom 21.7.2009, BStBl 2010 II S. 38). Für die zeitliche Zuordnung der erstatteten Beträge gilt das **Zuflussprinzip** des § 11 EStG. Für die Verrechnung erstatteter Krankenversicherungsbeiträge ist es unerheblich, ob und in welcher Höhe der Steuerpflichtige die erstatteten Beiträge im Jahr der Zahlung steuerlich abziehen kann (BFH-Urteil vom 6.7.2016, BStBl II S. 933).

Verzichtet der Versicherungsnehmer auf die **Beitragsrückerstattung** und wird stattdessen mit dem Versicherungsunternehmen vereinbart, dass der zu erstattende Betrag für die Beitragsreduzierung zu einem späteren Zeitpunkt eingesetzt werden soll, handelt es sich gleichwohl im Zeitpunkt des Verzichts durch den Versicherungsnehmer um den Zufluss einer Beitragsrückerstattung. Auch diese Form der Beitragsrückerstattung ist der Finanzverwaltung elektronisch zu melden (vgl. Tz 3.2.3.5). **Steuerfreie Zuschüsse** zu Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG eines anderen VZ werden ebenfalls wie Beitragsrückerstattungen behandelt und mit den laufenden Aufwendungen verrechnet.

Ist im Jahr der Erstattung ein Ausgleich mit gleichartigen Aufwendungen nicht oder nicht in voller Höhe möglich, ergibt sich ein sog. **Erstattungsüberhang**. Erstattungsüberhänge bei den Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG werden im Jahr des Zuflusses mit anderen im Rahmen der jeweiligen Vorschrift (Nummer) anzusetzenden Aufwendungen verrechnet (z. B. Erstattungen bei der Haftpflichtversicherung mit Beiträgen zur Unfallversicherung). Ein verbleibender Erstattungsbetrag bei den voll abzugsfähigen Beiträgen zur Basis-Kranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG wird darüber hinaus dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG). Dagegen ist ein verbleibender Erstattungsüberhang, der sich bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3a EStG (Altersvorsorgeaufwendungen, sonstige Vorsorgeaufwendungen) ergibt, weiter in den VZ der ursprünglichen Verausgabung der Aufwendungen zurückzutragen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO); vgl. Rz 203 und 204 des BMF-Schreibens vom 24.5.2017, BStBl I S. 820.

3.2.3 Besonderheiten bei Vorsorgeaufwendungen

3.2.3.1 Kein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen

Eine Berücksichtigung von **Vorsorgeaufwendungen** als Sonderausgaben ist nur zulässig, wenn diese **nicht** in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit **steuerfreien Einnahmen** stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 erster Halbsatz EStG). Aufwendungen aus steuerfreien Mitteln, die nach ihrer Zweckbestimmung zur

Leistung der Vorsorgeaufwendungen dienen, sind **nicht** als Sonderausgaben abziehbar. Dies gilt insbesondere für folgende zweckgebundenen Leistungen:

- Steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner (z. B. nach § 106 SGB VI);
- steuerfreie Beträge, die Land- und Forstwirte nach § 32 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte vom 29.7.1994 (BGBl I S. 1890) zur Entlastung von Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erhalten;
- nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfreie Erstattungen der Träger von Kindertagespflegeeinrichtungen (z. B. des Jugendamts) an selbstständige Tagespflegepersonen für Beiträge zu einer Unfallversicherung und zu einer angemessenen Alterssicherung.

Steuerfreie **Zuschüsse des Arbeitgebers** zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung stehen **insgesamt** in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG, mindern also in **vollem Umfang** die Beiträge zur **Basiskranken-** und gesetzlichen **Pflegeversicherung** (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz EStG). Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer Wahl- und Zusatzleistungen abgesichert hat. Eine Aufteilung des steuerfreien Zuschusses auf einen auf die Basisabsicherung und einen auf Wahlleistungen entfallenden Teil ist nicht vorgesehen. Dies hängt damit zusammen, dass für die Absicherung von Wahl- und Zusatzleistungen vom Arbeitgeber kein steuerfreier Zuschuss gezahlt werden kann. Die Steuerfreiheit entsprechender Zuschüsse ist auch bei einem privat versicherten Arbeitnehmer beschränkt auf den Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der gesetzlichen Krankenversicherung zu zahlen wäre. Für die Absicherung von Wahl- und Zusatzleistungen wird einem in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversicherten Arbeitnehmer vom Arbeitgeber jedoch kein Zuschuss gewährt. Steuerfreie Zuschüsse zu einer Kranken- und Pflegeversicherung werden daher in voller Höhe auch auf Beiträge zu einer **privaten** Basiskrankenversicherung oder Pflege-Pflichtversicherung **angerechnet** (BFH-Urteil vom 2.9.2014, BStBl 2015 II S. 257).

Sozialversicherungsbeiträge, die von steuerfreien **Lohnersatzleistungen** abgeführt wurden, können weder als Sonderausgaben abgezogen werden, noch mindern sie die im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG zu erfassenden Lohnersatzleistungen (FG Rheinland-Pfalz, 3 K 1443/13, EFG 2015 S. 1196 – rkr.); vgl. auch Rz 201 des BMF-Schreibens vom 24.5.2017, BStBl I S. 820, Beispiel 1.

Erfolgt wegen **rückwirkender Zubilligung** einer **Rente** eine **Verrechnung** mit vormalig bezogenen steuerfreien Sozialleistungen (z. B. Kranken-, Arbeitslosengeld), stehen die bei Bezug dieser Sozialleistungen einbehaltenen Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nicht mehr in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen; diese sind daher als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG abziehbar. Unabhängig vom tatsächlichen Abfluss werden diese Beiträge aus Vereinfachungsgründen im jeweiligen VZ, in dem die Rente verrechnet wird, als Sonderausgaben berücksichtigt.

3.2.3.2 Sonderausgabenabzugsverbot bei Auslands-tätigkeiten

Arbeitnehmeranteile zur **Sozialversicherung** bei gesetzlich pflichtversicherten Arbeitnehmern, die auf **steuerfreien Arbeitslohn** einer **Auslandstätigkeit** entfallen, etwa aufgrund einer Freistellung dieses Arbeitslohns nach einem DBA oder dem Auslands-tätigkeitserlass, waren bisher – ohne Einschränkung – **nicht** als Sonderausgaben abzugsfähig. Dieses Abzugsverbot war im Hinblick darauf, dass ein Steuerpflichtiger weder im Tätigkeitsstaat (als beschränkt Steuerpflichtiger) noch im Inland (als unbeschränkt Steuerpflichtiger) seine Vorsorgeaufwendungen geltend machen konnte, strittig (vgl. Urteil des FG Niedersachsen vom 28.9.2016, 3 K 169/15, EFG 2017 S. 124).

Der EuGH hat mit Urteil vom 22.6.2017, C-20/16 (im Verfahren »Bechtel«; vgl. auch Vorlagebeschluss des BFH vom 16.9.2015, BStBl 2016 II S. 205) entschieden, dass die unionsrechtliche Arbeit-

nehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) der Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 erster Halbsatz EStG entgegensteht, nach der die Sozialversicherungsbeiträge von in einem EU-Mitgliedsstaat tätigen, aber in Deutschland wohnenden Arbeitnehmer, dessen Arbeitslohn nach einem DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt ist, vom Sonderausgabenabzug ausgenommen sind, während für vergleichbare Beiträge eines in Deutschland tätigen Arbeitnehmers zur deutschen Sozialversicherung dieser Abzug gestattet wird. Das EuGH-Urteil wurde inzwischen durch eine Ergänzung von § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG um einen 2. Halbsatz in nationales Recht umgesetzt. Hiernach kommt in allen offenen Fällen (also für den VZ 2019 uneingeschränkt) der Sonderausgabenabzug in Betracht, wenn

- die Beiträge zu Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der EU oder einem EWR-Vertragsstaat erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen,
- diese Einnahmen nach einem DBA im Inland steuerfrei sind, und
- der Beschäftigungsstaat keinerlei Abzug der mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Beiträge im Besteuerungsverfahren zulässt.

Ob der Beschäftigungsstaat **keinerlei** Abzug der mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Beiträge im Besteuerungsverfahren zulässt, prüft die Finanzverwaltung im Veranlagungsverfahren anhand einer (bisher nicht veröffentlichten) Arbeitshilfe. Hiernach erfüllen nur die EU-/EWR-Staaten Großbritannien (bis zum Wirksamwerden des EU-Austritts), Irland, Litauen, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Tschechische Republik und Ungarn diese Bedingung, so dass eine Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben nur bei einer steuerfrei gestellten Beschäftigung in diesen Staaten in Betracht kommt. Einschränkend hat das FG Nürnberg festgestellt, dass **Österreich** Versorgungsbeiträge zu einem inländischen Versorgungswerk als Werbungskosten berücksichtigt, so dass die mit den nach dem DBA Österreich steuerfreien ausländischen Einkünfte zusammenhängenden Beiträge weder als Sonderausgaben noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind (Urteil vom 13.2.2019, 5 K 887/18, EFG 2019 S. 764 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: I R 19/19).

Bei einer Beschäftigung in anderen EU-/EWR-Staaten gilt das Sonderausgabenabzugsverbot des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG uneingeschränkt weiter. Dieses bleibt für auch Fälle weiter bestehen, in denen die nichtselbständige Tätigkeit **außerhalb** eines EU-/EWR-Staates ausgeübt wird (a. A. FG Düsseldorf vom 10.7.2018, 10 K 1964/17 E, EFG 2018 S. 1515; die hiergegen eingelegte Revision wurde vom BFH mit Beschluss vom 26.2.2019, X R 25/18 aus formellen Gründen verworfen).

Für in der **Schweiz** tätige Arbeitnehmer ist das o. a. EuGH-Urteil vom 22.6.2017 trotz des zwischen der Schweiz und der EU bestehenden Freizügigkeitsabkommen nicht anzuwenden. Beiträge an die inländische gesetzliche Rentenversicherung, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in Deutschland steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz stehen, unterliegen daher dem Sonderausgabenabzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG (FG Rheinland-Pfalz vom 23.1.2017, 5 K 1463/14, EFG 2017 S. 1078 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 23/17).

Bei Bezug von nach einem DBA in Deutschland steuerfreiem **und** steuerpflichtigem Arbeitslohn ergibt sich der nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG abzugsfähige **Anteil** der – inländischen und ausländischen – Krankenversicherungsbeiträge für gesetzlich pflichtversicherte Steuerpflichtige aus dem **Verhältnis** des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten Jahresarbeitslohn. Nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegende Lohnanteile bleiben dabei unberücksichtigt. Die o. a. Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. Halbsatz EStG bleibt davon unberührt.

Unabhängig davon sind **freiwillige Beiträge** eines im Inland wohnenden und im Ausland tätigen Arbeitnehmers zur gesetzlichen **Rentenversicherung** als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn diese weder dem Grunde noch der Höhe nach an die steuerfreien Einnahmen gebunden sind (Urteil des FG Köln vom 4.6.2014, 4 K 3168/13, EFG 2014 S. 1572 – rkr.). Entsprechendes gilt für **Krankenversicherungsbeiträge**, die aufgrund einer freiwilligen Versicherung in der inländischen gesetzlichen Krankenversicherung (z. B. bei Überschreiten der Jahresarbeitsentgeltgrenze) bzw. einer privaten Krankenversicherung geleistet werden.

3.2.3.3 Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland

Als Sonderausgaben sind nur Beiträge abzugsfähig, die an Versicherungsunternehmen geleistet werden,

- die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) haben und das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben dürfen, oder
- denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist.

Ob ein ausländisches Versicherungsunternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung außerhalb der EU-Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten eine Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland besitzt, kann im Zweifel über die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ermittelt werden. Versicherungsunternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder Vertragsstaat des EWR brauchen keine gesonderte Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland; sie müssen sich lediglich bei der BaFin anmelden. Die BaFin führt über die Anmeldungen fortlaufend ein Register (vgl. unter www.bafin.de). Ein ausländischer Sozialversicherungsträger benötigt ebenfalls keine besondere Zulassung oder Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland.

Darüber hinaus kommt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Sonderausgabenabzug auch für Beiträge zum Erwerb eines **Basiskrankenversicherungsschutzes** (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG) in Betracht, die an ein Versicherungsunternehmen oder eine andere Einrichtung **außerhalb** der EU-Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten geleistet werden, wenn mit ihnen »ein anderweitiger Anspruch auf Absicherung im Krankheitsfall« nach sozialrechtlichen Vorschriften oder ein der Beihilfe oder freien Heilfürsorge vergleichbarer Anspruch nach dem Versicherungsvertragsgesetz erreicht wird (§ 10 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG). Dies gilt entsprechend, wenn ein Steuerpflichtiger, der weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, mit den Beiträgen einen Versicherungsschutz zur Basiskrankenversicherung und zur gesetzlichen **Pflegeversicherung** i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG erwirbt.

Solidargemeinschaften, die aus den Beiträgen ihrer Mitglieder im Krankheitsfall Leistungen erbringen, können ebenfalls die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG erfüllen. Dies hängt aber davon ab, ob die Mitglieder einen satzungsgemäßen unabänderlichen – ggf. einklagbaren – Rechtsanspruch »auf eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall« nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften haben. Ist das der Fall, besteht auch für die Solidargemeinschaft die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Beiträge, die auf den Basiskrankenversicherungsschutz entfallen (vgl. Tz 3.2.3.5). Beiträge zu Solidargemeinschaften, die keinen entsprechenden Rechtsanspruch auf Übernahme der Krankheitskosten gewähren, sind nicht begünstigt. Nach Auffassung des FG Niedersachsen kommt ein Sonderausgabenabzug der Beiträge an eine Solidargemeinschaft schon deshalb nicht in Betracht, weil diese kein Versorgungsträger i. S. des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sei (Urteil vom 20.3.2019, 3 K 157/18, EFG 2019 S. 888 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 12/19).

3.2.3.4 Zertifizierung von Basisrentenverträgen

Bei privaten **Basisrentenverträgen** (sog. **Rürup-Verträge**) zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (»**Basisrente-Alder**«) setzt der Sonderausgabenabzug zwingend voraus,