

Robert Engert | Winfried Simon | Frank Ulbrich

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2020

Mit amtlichen Vordrucken und
Einkommensteuertabelle

Ausführungen zu Grundsatzfragen
und Steuerersparnismöglichkeiten

Hinweise auf Rechtsänderungen 2021

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 2020

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
Oberregierungsrat
Thüringer Fachhochschule
für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Steuern

2020

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.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print ISBN 978-3-7910-5035-5 Bestell-Nr. 20005-0011
E-PDF ISBN 978-3-7910-5036-2 Bestell-Nr. 20005-0161

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.

© 2020 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

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

Dezember 2020

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
Abkürzungsverzeichnis	XIX	1.10.3	Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen 20
Neues ab 2020 im Überblick	XXI	1.10.4	Besonderheiten 20
Vorbemerkungen	1	1.10.5	Aufwendungen 21
1 Steuerklärungsvordrucke	1	1.II Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«)	21
2 Angaben zu den Einkünften	2	1.12 Unterschrift	21
3 Statistische Angaben	3	1.12.1	Datenschutzhinweise 21
4 Steuerklärungsfristen	3	1.12.2	Eigenhändige Unterschrift 21
5 Verspätungszuschlag	4	2. Erläuterungen zur »Anlage Sonderausgaben«	23
6 Steuerklärungspflichten	4	2.1 Vorbemerkungen	23
7 Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht	5	2.2 Sonderausgaben-Pauschbetrag	23
8 Amtliche Vordruckmuster	5	2.3 Nichtabziehbare Aufwendungen	23
9 Internet-Formulare	5	2.3.1	Private Schuldzinsen 23
10 Nichtamtliche Vordrucke	5	2.3.2	Private Steuerberatungskosten 23
11 Elektronische Steuerklärungen	6	2.3.3	Bausparbeiträge 23
11.1	Verpflichtung zur elektronischen Abgabe 6	2.4 Kirchensteuer	23
11.2	Anlage EÜR 6	2.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge	24
11.3	Online-Erklärung über »Mein ELSTER« 7	2.5.1	Rechtsentwicklung des Spendenrechts 24
11.4	Steuerklärungssoftware 7	2.5.2	Begriff der Zuwendungen 25
11.5	Datenübermittlung 7	2.5.2.1	Begriff 25
11.6	Vorausgefüllte Steuererklärung 8	2.5.2.2	Zuwendungsempfänger 25
11.7	»Vollautomatische« Steuerbescheide 9	2.5.2.3	Steuerbegünstigte Zwecke 25
11.8	Digitaler Verwaltungsakt 9	2.5.2.4	Nicht abziehbare Zuwendungen 26
12 Verzicht auf die Angabe von eDaten	9	2.5.3	Zuwendungsnachweise 26
13 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflicht	10	2.5.3.1	Zuwendungsbestätigungen 26
13.1	Umgang mit Belegen zur Einkommensteuererklärung 10	2.5.3.2	Durchlaufspenden 26
13.2	Belegaufbewahrung 10	2.5.3.3	Maschinelle Zuwendungsbestätigungen 26
		2.5.3.4	Vereinfachter Spendennachweis 27
Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken	11	2.5.4	Sachspenden 27
1. Erläuterungen zum Hauptvordruck »Est 1 A« für unbeschränkt steuerpflichtige Personen	11	2.5.5	Aufwands- und Rückspenden 28
1.1 Vorbemerkungen	11	2.5.6	Begünstigte Ausgaben 28
1.2 Art der Erklärung/des Antrags	11	2.5.6.1	Keine Gegenleistung 28
1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt	11	2.5.6.2	Nicht abziehbare Spenden 29
1.4 Allgemeine Angaben	12	2.5.6.3	Schulvereine 29
1.4.1	Identifikationsnummer 12	2.5.6.4	Sponsoring 29
1.4.2	Angaben zur Person 12	2.5.6.5	Crowdfunding 29
1.4.3	Religionszugehörigkeit 13	2.5.7	Spendenhöchstsätze 30
1.4.3.1	Kirchensteuererhebung 13	2.5.8	Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien 30
1.4.3.2	Religionsschlüssel 13	2.5.9	Unabhängige Wählervereinigungen 31
1.4.3.3	Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer 13	2.5.10	Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung 31
1.4.3.4	Kirchensteuer für Kapitalerträge 13	2.6 Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung	32
1.4.3.5	Besonderes Kirchgeld 14	2.6.1 Abzugsverbot	32
1.4.4	Familienstand 14	2.6.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag	32
1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif	14	2.6.3 Begriff der Berufsausbildung	32
1.5.1	Veranlagungswahlrecht 14	2.6.4 Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle)	32
1.5.2	Zusammenveranlagung 15	2.6.5 Erstmalige Berufsausbildung	33
1.5.3	Einzelveranlagung 15	2.6.6 Weitere Berufsausbildung	33
1.5.4	»Witwensplitting« 16	2.6.7 Erststudium	33
1.5.5	Steuertarif 16	2.6.8 Berufsakademien	34
1.5.6	Maßgebender Güterstand 17	2.6.9 Ausbildungs-/Studiendarlehen	34
1.6 Altersentlastungsbetrag	17	2.6.10 Abziehbare Aufwendungen	35
1.7 Bankverbindung	18	2.6.11 Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen	35
1.8 Einmalzustellvollmacht	19	2.7 Weitere Aufwendungen	35
1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage	19	2.7.1 Versorgungsleistungen (Renten und dauernde Lasten)	35
1.10 Einkommensersatzleistungen	19	2.7.1.1	Rechtslage seit VZ 2008 35
1.10.1	Angaben im Hauptvordruck Est 1 A 19	2.7.1.2	Übergangsregelung in »Altfällen« 36
1.10.2	Elektronische Übermittlung 20	2.7.1.3	Korrespondenzprinzip 36

	Seite		Seite		
2.7.1.4	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	36	3.3.8	Weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen	57
2.7.1.5	Einzelfragen zu Renten und dauernde Lasten . .	37	3.3.8.1	Allgemeines	57
2.7.2	Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben	38	3.3.8.2	Erwerbslosenversicherungen	57
2.7.2.1	Realsplittung	38	3.3.8.3	Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen	57
2.7.2.2	Höchstbetrag	38	3.3.8.4	Unfall- und Haftpflichtversicherungen	57
2.7.2.3	Angaben im Vordruck	38	3.3.8.5	Risikoversicherungen	58
2.7.2.4	Unterhaltsleistungen	38	3.3.8.6	»Alte« Renten- und Kapitallebensversicherungen	58
2.7.2.5	Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfänger	38	3.3.8.7	Nicht abzugsfähige Versicherungen	58
	gers	38	3.3.9	Ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwen-	
2.7.2.6	Erbe	39		dungen	59
2.7.2.7	Unterhaltsempfänger im Ausland	39	3.3.9.1	Allgemeines	59
2.7.3	Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich	39	3.3.9.2	Anspruch auf steuerfreie Leistungen	59
2.7.4	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versor-	40	3.3.9.3	Angaben zu den Kürzungsregelungen	59
	gungsausgleichs	40			
3.	Erläuterungen zur »Anlage Vorsorgeauf-	42	4.	Erläuterungen zur »Anlage AV« – Altersvor-	60
	wand« – Vorsorgeaufwendungen			sorgebeiträge als Sonderausgaben	
3.1	Vorbemerkungen	42	4.1	Vorbemerkungen	60
3.2	Vorsorgeaufwendungen	42	4.2	Rechtsentwicklung	60
3.2.1	Rechtsentwicklung	42	4.3	Altersvorsorgezulage	61
3.2.2	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	43	4.3.1	Höhe	61
3.2.3	Besonderheiten bei Vorsorgeaufwendungen . .	44	4.3.2	Berufseinsteiger-Bonus	61
3.2.3.1	Kein Zusammenhang mit steuerfreien Einnah-	44	4.3.3	Mindesteigenbeitrag	61
	men	44	4.3.4	Antrag auf Altersvorsorgezulage	61
3.2.3.2	Sonderausgabenabzugsverbot bei steuerfreien	44	4.3.5	Eigenheimrente	61
	Auslandstätigkeiten	44	4.3.6	Schädliche Verwendung	62
3.2.3.3	Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland . . .	45	4.4	Zusätzlicher Sonderausgabenabzug	62
3.2.3.4	Zertifizierung von Basisrentenverträgen	46	4.4.1	Höchstbeträge	62
3.2.3.5	Datenübermittlung	46	4.4.2	Günstigerprüfung	62
3.2.3.6	Bescheinigungspflichten	46	4.4.3	Abziehbare Beiträge	63
3.2.4	Höchstbeträge	47	4.4.4	Mitgliedsnummer der landwirtschaftlichen Al-	
3.2.4.1	Allgemeines	47		terskasse	63
3.2.4.2	Beiträge zur Altersvorsorge	47	4.4.5	Antragstellung	63
3.2.4.3	Kürzung des Höchstbetrags für die Altersversor-	48	4.4.6	Datenübermittlung	63
	gung	48	4.4.7	Unmittelbar begünstigte Personen	64
3.2.4.4	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	48	4.4.8	Nicht unmittelbar begünstigte Personen	65
3.3	Angaben in der Anlage Vorsorgeaufwand . . .	50	4.4.9	Mittelbar begünstigte Personen	65
3.3.1	Beiträge zur Altersvorsorge	50	4.4.10	Berechnungsgrundlagen	65
3.3.1.1	Abzugsfähige Beiträge	50	4.4.10.1	Ermittlung des Zulageanspruchs	65
3.3.1.2	Arbeitnehmerbeiträge zur Altersvorsorge	50	4.4.10.2	Beitragspflichtige Einnahmen	66
3.3.1.3	Beiträge zur Altersvorsorge von Nichtarbeitneh-	50	4.4.10.3	Inländische Besoldung und Amtsbezüge	66
	mern	50	4.4.10.4	Entgeltersatzleistungen	66
3.3.1.4	Freiwillige Versicherungen, Pflichtbeiträge	50	4.4.10.5	Tatsächliches Entgelt	66
	von Nichtarbeitnehmern	50	4.4.10.6	Erwerbsunfähigkeitsrente	67
3.3.1.5	Staatliche Beitragszuschüsse	51	4.4.10.7	Versorgungsbezüge wegen Dienstunfähigkeit . .	67
3.3.1.6	Private Basisrentenverträge	51	4.4.10.8	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	67
3.3.1.7	Steuerfreie Arbeitgeberanteile und -zuschüsse .	51	4.4.10.9	Pflichtversicherte in einer ausländischen Renten-	
3.3.2	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	52		versicherung	67
3.3.2.1	Höchstbetrag	52	4.4.11	Angaben zu Kindern, für die ein Anspruch	
3.3.2.2	Abzugsfähige Beiträge	52		auf Kinderzulage besteht	67
3.3.3	Inländische gesetzliche Kranken- und Pflegever-	52	4.4.12	Verzicht auf den zusätzlichen Sonderausgaben-	
	sicherung	52		abzug	68
3.3.3.1	Allgemeines	52	5.	Erläuterungen zur »Anlage Außergewöhn-	69
3.3.3.2	Pflichtversicherte Arbeitnehmer	52		liche Belastungen«	
3.3.3.3	Pflichtversicherte und freiwillig versicherte Per-	53	5.1	Vorbemerkungen	69
	sonen	53	5.2	Behinderte Menschen und Hinterbliebene . . .	69
3.3.3.4	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	54	5.2.1	Behinderten-Pauschbetrag	69
3.3.4	Inländische private Kranken- und Pflegeversiche-	54	5.2.1.1	Allgemeines	69
	rung	54	5.2.1.2	Höhe des Pauschbetrags	69
3.3.4.1	Allgemeines	54	5.2.1.3	Voraussetzungen für die Gewährung	69
3.3.4.2	Aufteilung der Beiträge	54	5.2.1.4	Nachweise	70
3.3.4.3	Angaben im Vordruck	55	5.2.1.5	Abgeltungswirkung	70
3.3.5	Ausländische gesetzliche und private Kranken-	55	5.2.2	Fahrtkosten von behinderten Menschen	71
	und Pflegeversicherung	55	5.2.3	Behinderte Kinder	72
3.3.5.1	Basisabsicherung	55	5.2.4	Hinterbliebenen-Pauschbetrag	72
3.3.5.2	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	56	5.2.5	Rückwirkende Anerkennung oder Änderung	
3.3.6	Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse	56		der Pauschbeträge	72
3.3.7	Übernommene Kranken- und	56	5.3	Pflege-Pauschbetrag	72
	Pflegeversicherungsbeiträge	56	5.3.1	Allgemeines	72

	Seite		Seite
5.3.2	Antragstellung	7.8	Ausschluss der Steuerermäßigung
5.3.3	Voraussetzungen für die Gewährung	7.9	Umfang der begünstigten Aufwendungen
5.3.3.1	Nachweis der Hilflosigkeit	7.9.1	Arbeitsentgelt
5.3.3.2	Unentgeltlichkeit der Pflege	7.9.2	Arbeitskosten, Materialkosten
5.3.3.3	Zwangsläufigkeit	7.9.3	Versicherungsleistungen
5.3.4	Pflege durch mehrere Pflegepersonen	7.9.4	Zahlungszeitpunkt
5.3.5	Abgeltungswirkung	7.9.5	Dienst- oder Werkswohnung
5.4	Außergewöhnliche Belastungen	7.9.6	Altenteilerwohnung
	allgemeiner Art	7.10	Nachweise
5.4.1	Antragsmöglichkeiten	7.11	Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigung
5.4.2	Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/ Lebenspartnern	7.12	Haushaltsbezogene Inanspruchnahme
5.4.3	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen		der Höchstbeträge
5.4.4	Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	7.13	Anrechnungsüberhang
5.4.4.1	Allgemeine Grundsätze	8.	Erläuterungen zur »Anlage Energetische Maßnahmen«
5.4.4.2	Einzelfälle	8.1	Vorbemerkungen
5.4.5	Zumutbare Belastung	8.2	Begünstigtes Objekt
5.4.6	Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)	8.3	Eigene Aufwendungen für energetische Maßnahmen
6.	Erläuterungen zur »Anlage Unterhalt« für die Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	8.4	Installation eines Gas-Brennwertkessels
6.1	Vorbemerkungen	8.5	Miteigentum an einem begünstigten Objekt
6.2	Unterhalt für bedürftige Personen	8.6	Abzug als außergewöhnliche Belastungen
6.3	Angaben zum Haushalt, in dem die unterstützte(n) Person(en) lebte(n)	9.	Erläuterungen zur »Anlage Kind« – Angaben zu Kindern
6.4	Höchstbetrag für Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG	9.1	Vorbemerkungen
6.5	Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen	9.2	Familienleistungsausgleich
6.6	Angaben zur unterstützten Person	9.2.1	Staatliche Leistungen für Kinder
6.7	Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person	9.2.2	Kindergeld
7.	Erläuterungen zur »Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen«	9.2.3	Freibeträge für Kinder
7.1	Vorbemerkungen	9.2.3.1	Höhe der Freibeträge
7.2	Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	9.2.3.2	Maßgebendes Monatsprinzip
7.3	Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	9.2.3.3	Annexsteuern
7.3.1	Begriff	9.2.4	Günstigerprüfung
7.3.2	Mehrere Beschäftigungsverhältnisse	9.2.4.1	Prüfung der Steuerfreistellung
7.3.3	Geringfügige Beschäftigung	9.2.4.2	Zivilrechtlicher Ausgleich
7.3.4	Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten	9.2.4.3	Kindergeldanspruch für Ausländer
7.3.5	Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner	9.2.4.4	Vergleichbare Leistungen für Kinder
7.4	Haushalt des Steuerpflichtigen	9.2.4.5	Günstigerprüfung in Übertragungsfällen
7.4.1	Allgemeines	9.3	Angaben zu Kindern
7.4.2	Wohnen in einem Heim	9.3.1	Allgemeine Angaben
7.4.3	Weitere Haushalte	9.3.2	Kindergeldanspruch
7.4.4	Zubehörräume, Außenanlagen	9.3.3	Auslandskinder
7.4.5	Wohnungswechsel, Umzug	9.4	Begünstigte Kindschaftsverhältnisse
7.5	Haushaltsnahe Dienstleistungen	9.4.1	Leibliche Kinder
7.5.1	Begünstigte Tätigkeiten	9.4.2	Adoptivkinder
7.5.2	Personenbezogene Dienstleistungen	9.4.3	Pflegekinder
7.5.3	Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände	9.4.4	Enkelkinder
7.5.4	Pflege- und Betreuungsleistungen	9.4.5	Stiefkinder
7.5.5	Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe	9.5	Halbteilungsgrundsatz und Ausnahmen
7.6	Handwerkerleistungen	9.5.1	Halbteilungsgrundsatz
7.6.1	Begünstigte Tätigkeiten	9.5.2	Ausnahmen vom Halbteilungsgrundsatz
7.6.2	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	9.6	Minderjährige Kinder
7.6.3	Beauftragtes Unternehmen	9.7	Volljährige Kinder
7.6.4	Neubau- und Erweiterungsmaßnahmen	9.7.1	Allgemeines
7.6.5	Gutachtertätigkeiten	9.7.2	Altersgrenze
7.6.6	Öffentlich geförderte Maßnahmen	9.7.3	Berücksichtigungsgründe
7.7	Anspruchsberechtigte	9.7.3.1	Angaben in der Anlage Kind
		9.7.3.2	Gesetzliche Tatbestände
		9.7.3.3	Arbeitsuchende Kinder
		9.7.3.4	Kinder in Berufsausbildung
		9.7.3.5	Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten
		9.7.3.6	Kinder ohne Ausbildungsplatz
		9.7.3.7	Kinder, die einen freiwilligen Dienst leisten
		9.7.3.8	Behinderte Kinder
		9.7.4	Erwerbstätigkeit

	Seite
9.7.4.1	Ausschluss von Kindern aufgrund einer Erwerbstätigkeit 127
9.7.4.2	Abschluss erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium 127
9.7.4.3	Erwerbstätigkeit 128
9.8	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge 129
9.8.1	Abzugsvoraussetzungen 129
9.8.2	Angaben in den Vordrucken 130
9.8.2.1	Beiträge zur inländischen Kranken- und Pflegeversicherung 130
9.8.2.2	Beiträge zur ausländischen Kranken- und Pflegeversicherung 131
9.9	Übertragung der Freibeträge für Kinder 131
9.9.1	Übertragung auf den anderen Elternteil 131
9.9.1.1	Barunterhaltsverpflichtung 131
9.9.1.2	Fehlende Unterhaltsverpflichtung 131
9.9.1.3	Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung 131
9.9.1.4	Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschutzgesetz 132
9.9.1.5	Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags 132
9.9.1.6	Getrennte Übertragung der Freibeträge für Kinder 132
9.9.1.7	Keine einvernehmliche Übertragung 133
9.9.1.8	Folgewirkungen der Übertragung 133
9.9.2	Übertragung auf Stief- oder Großeltern 133
9.10	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 133
9.10.1	Abzugsvoraussetzungen 133
9.10.2	Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen 134
9.10.3	Zeitanteilige Gewährung des Freibetrags 134
9.10.4	Lohnsteuerabzugsverfahren 135
9.10.5	Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung 135
9.11	Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung 135
9.11.1	Höhe des Freibetrags 135
9.11.2	Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags 135
9.11.3	Auswärtige Unterbringung 135
9.11.4	Mehrere Anspruchsberechtigte 136
9.12	Schulgeld für den Besuch einer Privatschule 136
9.12.1	Abziehbare Schulgeldzahlungen 136
9.12.2	Angaben im Vordruck und Nachweise 136
9.12.3	Prüfung der schulrechtlichen Kriterien 137
9.12.4	Begünstigte Schulen 137
9.12.5	Nicht begünstigte Aufwendungen 137
9.12.6	Höchstbetrag bei nicht zusammen veranlagten Eltern 137
9.13	Übertragung des Behinderten-/Hinterbliebenen-Pauschbetrags 137
9.14	Kinderbetreuungskosten 138
9.14.1	Rechtsentwicklung 138
9.14.2	Abzugsvoraussetzungen 138
9.14.2.1	Dienstleistungen zur Betreuung 138
9.14.2.2	Begünstigte Aufwendungen 139
9.14.2.3	Haushaltszugehörigkeit 139
9.14.2.4	Höchstbetrag 139
9.14.3	Nachweise 140
9.14.4	Aufteilung des Abzugsbetrags bei nicht zusammen veranlagten Eltern 140
10.	Erläuterungen zur »Anlage Sonstiges« 141
10.1	Vorbemerkungen 141
10.2	Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer 141
10.3	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter 141
10.4	Spendenvortrag 141
10.5	Verlustabzug 141
10.5.1	Begrenzung des Verlustabzugs 141

	Seite
10.5.2	Gesonderte Verlustfeststellung 142
10.5.3	Berücksichtigung des Verlustabzugs 143
10.5.4	Beschränkung des Verlustrücktrags 143
10.5.5	Verlustabzug im Erbfall 143
10.5.6	Besondere Verrechnungskreise 143
10.6	Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten 144
10.7	Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds 144
10.8	Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern 144
11.	Erläuterungen zur »Anlage N« – Angaben zum Arbeitslohn 145
11.1	Vorbemerkungen 145
11.2	eTIN 145
11.3	Arbeitslohn und einbehaltene Steuerabzugsbeträge 145
11.4	Versorgungsbezüge 146
11.4.1	Besteuerungsgrundsätze 146
11.4.2	Freibeträge für Versorgungsbezüge 147
11.4.3	Werbungskosten bei Versorgungsbezügen 148
11.4.4	Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag 148
11.5	Ermäßigt zu besteuern außerordentliche Einkünfte 149
11.5.1	Besteuerungsgrundsätze 149
11.5.2	Versorgungsbezüge für mehrere Jahre 149
11.5.3	Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre 149
11.5.3.1	Eintragungen in der Anlage N. 149
11.5.3.2	Entschädigungsbegriff 149
11.5.3.3	Abfindungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses 150
11.5.3.4	Zusammenballung von Einkünften 150
11.5.3.5	Einzelfälle zu Entschädigungen 150
11.5.3.6	Arbeitslohn für mehrere Jahre 151
11.5.3.7	Einzelfälle zum Arbeitslohn für mehrere Jahre 151
11.5.4	Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag 152
11.5.5	Einbehaltene Steuerabzugsbeträge 152
11.6	Steuerpflichtiger Arbeitslohn ohne Steuerabzug 152
11.7	Steuerfreier Arbeitslohn bei Tätigkeiten im Ausland 153
11.8	Grenzgänger 153
11.9	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen 153
11.10	Lohn- und Einkommensersatzleistungen 154
11.10.1	Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers 154
11.10.2	Einkommensersatzleistungen 155
11.11	Werbungskosten – Allgemeine Grundsätze 155
11.11.1	Werbungskostenbegriff 155
11.11.2	Arbeitnehmer-Pauschbetrag 155
11.11.3	Verlustabzug 156
11.11.4	Steuerfreier und pauschal besteuertes Arbeitgeberersatz 156
11.11.5	Vorab entstandene/nachträgliche Werbungskosten 156
11.11.6	Abgrenzung zu den Kosten der Lebensführung 156
11.11.7	Gemischte Aufwendungen 157
11.11.7.1	BFH-Rechtsprechung 157
11.11.7.2	Aufteilungsgrundsätze 157
11.11.7.3	Höhe der abziehbaren Aufwendungen 157
11.11.7.4	Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen 157
11.12	Entfernungspauschale 158
11.12.1	Gesetzesentwicklung 158
11.12.2	Begriffserläuterungen 158
11.12.2.1	Erste Tätigkeitsstätte 158
11.12.2.2	Bildungseinrichtung 162
11.12.2.3	Sammelpunkt 162

	Seite	
11.12.2.4	Weiträumiges Tätigkeitsgebiet	163
11.12.3	Abzugsmöglichkeiten	164
11.12.4	Mehrere Wege an einem Arbeitstag	164
11.12.5	Bestimmung der Entfernung	165
11.12.5.1	Kürzeste Straßenverbindung	165
11.12.5.2	Verkehrsgünstigere Strecke	165
11.12.5.3	Fährverbindung	165
11.12.6	Höchstbetrag	165
11.12.7	Ermittlung der Entfernungspauschale	166
11.12.7.1	Schlüssigkeitsprüfung	166
11.12.7.2	Angaben zu den benutzten Verkehrsmitteln	166
11.12.7.3	Benutzung verschiedener Verkehrsmittel	167
11.12.7.4	Fahrgemeinschaften	167
11.12.7.5	Mehrere Tätigkeitsstätten	168
11.12.7.6	Mehrere Dienstverhältnisse	168
11.12.7.7	Fahrten zu mehreren Wohnungen	168
11.12.8	Behinderte Arbeitnehmer	169
11.12.8.1	Behinderungsgrad	169
11.12.8.2	Pauschale Kilometersätze	169
11.12.8.3	Einzelnachweis der Kfz-Kosten	169
11.12.8.4	Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten (Wahlrecht)	169
11.12.8.5	Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel	170
11.12.8.6	Weitere Einzelfragen	170
11.12.9	Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale	170
11.12.10	Unfallkosten	170
11.12.10.1	Berücksichtigung von Unfallkosten	170
11.12.10.2	Berufliche Veranlassung von Verkehrsunfällen	171
11.12.10.3	Abziehbare Kosten	171
11.12.11	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Ver- kehrsmitteln	171
11.12.12	Anrechnung von Arbeitgeberleistungen/Fahrt- kostenzuschüssen	172
11.12.13	Sonderfall »Firmenwagen«	173
11.13	Beiträge zu Berufsverbänden	173
11.14	Aufwendungen für Arbeitsmittel	174
11.14.1	Allgemeine Grundsätze	174
11.14.2	Nichtbeanstandungsgrenze	174
11.14.3	Angemessenheit der Aufwendungen	175
11.14.4	Absetzung für Abnutzung	175
11.14.5	Einzelfälle (ABC)	175
11.15	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	179
11.15.1	Abzugsbeschränkungen (Rechtsentwicklung)	179
11.15.2	Abzugsmöglichkeiten	179
11.15.2.1	Unbegrenzter Abzug	179
11.15.2.2	Tätigkeitsmittelpunkt	179
11.15.2.3	Mehrere Tätigkeiten (einschließlich Nebentätig- keiten)	180
11.15.2.4	Kein »anderer Arbeitsplatz«	180
11.15.2.5	Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	181
11.15.2.6	Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige	181
11.15.3	Häusliches Arbeitszimmer	181
11.15.3.1	Begriffsdefinition	181
11.15.3.2	Keller- und Dachräume	182
11.15.3.3	Abgrenzung häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer	182
11.15.3.4	Lagerräume	182
11.15.3.5	Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeit- geber	182
11.15.4	Ausstattung des Arbeitszimmers, Einrichtungs- gegenstände	183
11.15.5	Berufsausbildung und Weiterbildung im Arbeits- zimmer	183
11.15.6	Berufliche Nutzung	183
11.15.7	Abzugsfähige Aufwendungen	184

	Seite	
11.15.8	Drittaufwand	185
11.15.8.1	Miteigentum am Gebäude	185
11.15.8.2	Aufwendungen des Nichteigentümers	185
11.15.8.3	Mietwohnungen	185
11.15.8.4	Drittaufwand bei nichtehelichen Lebensgemein- schaften	186
11.15.9	Berechnungsgrundlagen	186
11.15.10	Aufwandsentschädigung und Arbeitszimmer	186
11.15.11	Aufzeichnungspflichten beim Arbeitszimmer	186
11.16	Fortbildungskosten	186
11.16.1	Allgemeine Grundsätze	186
11.16.2	Abgrenzung zu Berufsausbildungskosten	186
11.16.3	Ausbildungsdienstverhältnis	187
11.16.4	Zweitstudium	187
11.16.5	Promotionskosten	187
11.16.6	Sprachkurse	187
11.16.7	Umschulungsmaßnahmen	188
11.16.8	Weitere Einzelfälle von Fortbildungskosten	188
11.16.9	»Gemischte« Fortbildungsveranstaltungen	189
11.16.10	Abziehbare Aufwendungen	189
11.16.11	Vollzeitige Bildungsmaßnahmen	189
11.16.12	Anrechnung von steuerfreien Ersatzleistungen	190
11.17	Weitere Werbungskosten	190
11.17.1	Allgemeines	190
11.17.2	Flug- und Fährkosten bei Wegen zwischen Woh- nung und erster Tätigkeitsstätte	190
11.17.3	Weitere Werbungskosten (ABC)	190
11.18	Reisekosten bei beruflich veranlassenen Aus- wärtstätigkeiten	199
11.18.1	Allgemeine Grundsätze	199
11.18.2	Begriff der Auswärtstätigkeit	199
11.18.3	Berufliche Veranlassung	199
11.18.4	Fahrtkosten	200
11.18.4.1	Abzug als Werbungskosten	200
11.18.4.2	Ausschlussfälle	200
11.18.4.3	Begünstigte Fahrten	200
11.18.4.4	Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel	200
11.18.4.5	Einzelnachweis der Fahrtkosten bei Benutzung des eigenen Kfz	200
11.18.4.6	Pauschale Kilometersätze	202
11.18.4.7	Steuerfreier Ersatz des Arbeitgebers	202
11.18.5	Verpflegungsmehraufwendungen	203
11.18.5.1	Höhe der Verpflegungspauschalen	203
11.18.5.2	Ermittlung der Abwesenheitsdauer	203
11.18.5.3	Dreimonatsfrist	203
11.18.5.4	Kürzungsbeträge für die Mahlzeitengewährung	204
11.18.5.5	Konkurrenzregelung	204
11.18.5.6	Auswärtstätigkeiten im Ausland	205
11.18.5.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz	206
11.18.6	Übernachungskosten	207
11.18.6.1	Abziehbare Aufwendungen	207
11.18.6.2	Maßgebende Wohnung	207
11.18.6.3	Längerfristige Auswärtstätigkeiten	207
11.18.6.4	Notwendige Mehraufwendungen	207
11.18.6.5	Einheitliche Hotelrechnung	208
11.18.6.6	Übernachtung in einem Fahrzeug	208
11.18.6.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz	208
11.18.7	Reisenebenkosten	208
11.19	Werbungskosten in Sonderfällen	209
11.20	Mehraufwendungen für doppelte Haushalts- führung	209
11.20.1	Doppelter Haushalt	209
11.20.2	Berufliche Veranlassung	210
11.20.2.1	Berufliche Gründe	210
11.20.2.2	Wegverlegungsfall	211
11.20.2.3	Eheschließung/Begründung einer Lebenspartner- schaft	211
11.20.2.4	Ehegatten/Lebenspartner	211

	Seite		Seite
11.20.2.5	Wohngemeinschaften	211	
11.20.3	Begründung der doppelten Haushaltsführung	211	
11.20.4	Eigener Hausstand	212	
11.20.4.1	Unterhalten eines Hausstands am Lebensmittel- telpunkt	212	
11.20.4.2	Beteiligung an der Haushaltsführung	213	
11.20.5	Beendigung der doppelten Haushaltsführung	213	
11.20.6	Abziehbare Aufwendungen	213	
11.20.6.1	Doppelte Haushaltsführung oder Entfernungspauschale (Wahlrecht)	213	
11.20.6.2	Ausschluss des Fahrtkostenabzugs	214	
11.20.6.3	Fahrtkosten zu Beginn und am Ende	214	
11.20.6.4	Familienheimfahrten	214	
11.20.6.5	Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, Zweitwohnung	215	
11.20.6.6	Verpflegungsmehraufwendungen	216	
11.20.6.7	Sonstige Aufwendungen	217	
11.20.6.8	Weitere doppelte Haushaltsführung	218	
11.20.6.9	Ersatzleistungen des Arbeitgebers/der Agentur für Arbeit	218	
12.	Erläuterungen zur »Anlage N-AUS« – Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	219	
12.1	Vorbemerkungen	219	
12.2	Steuerentlastung für die Auslandstätigkeit	219	
12.2.1	Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungs- abkommen (DBA)	219	
12.2.1.1	Allgemeine Grundsätze	219	
12.2.1.2	Rückfallklausel	219	
12.2.1.3	Auskunfts austausch	220	
12.2.2	Steuerbefreiung nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (ZÜ)	220	
12.2.3	Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses (ATE)	220	
12.2.4	Steueranrechnung bei ausländischem Arbeits- lohn	221	
12.3	Allgemeine Angaben	221	
12.3.1	Ansässigkeit	221	
12.3.2	Art der Tätigkeit, Aufenthaltstage	221	
12.3.3	Arbeitgeberbegriff i. S. des DBA	223	
12.4	Angaben zum Arbeitslohn	223	
12.5	Rechnerische Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns	224	
12.5.1	Arbeitslohn nach DBA	224	
12.5.2	Arbeitslohn nach ATE	225	
12.6	Steuerbefreiung aufgrund sonstiger zwischen- staatlicher Übereinkommen	226	
12.7	Aufteilung der Werbungskosten	226	
12.8	Besondere Lohnbestandteile	226	
12.9	Steuerfreier Arbeitslohn nach DBA in Sonder- fällen	226	
13.	Erläuterungen zur »Anlage KAP« für Einkünfte aus Kapitalvermögen	227	
13.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	227	
13.1.1	Überblick über die Kapitalerträge	227	
13.1.2	Kapitalertragsteuer von 25 %	228	
13.1.3	Solidaritätszuschlag	229	
13.1.4	Kirchensteuer	229	
13.1.5	Nießbrauch bei Einkünften aus Kapitalvermögen	229	
13.1.5.1	Zuwendungsniießbrauch	229	
13.1.5.2	Vorbehalts- und Vermächtnisniießbrauch	229	
13.2	Antrag auf Günstigerprüfung	229	
13.3	Überprüfung des Steuereinbehalts	230	
13.4	Kirchensteuerpflicht	230	
13.5	Kapitalerträge im Einzelnen	230	
13.5.1	Dividenden und ähnliche Erträge und Veräuße- rungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften	230	
13.5.2	Kapitalerträge aus Investmentanteilen	231	
13.5.3	Dividenden und ähnliche Erträge aus Aktien einer REIT-AG	231	
13.5.4	Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschaf- ter	231	
13.5.5	Erträge aus einem partiarischen Darlehen	232	
13.5.6	Erträge aus Lebensversicherungen	232	
13.5.6.1	Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005 (Altverträge)	232	
13.5.6.2	Vertragsabschluss nach dem 31.12.2004 (Neuverträge)	232	
13.5.7	Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art	233	
13.5.7.1	Zinsen aus Sparguthaben	233	
13.5.7.2	Sparschuldverschreibungen und Sparbriefe	234	
13.5.7.3	Anleihen	234	
13.5.7.4	Zero Coupon Bonds (Nullkupon-Anleihen)	234	
13.5.7.5	Stückzinsen	234	
13.5.7.6	Finanzinnovationen	235	
13.5.7.7	Zinsen aus Instandhaltungsrücklagenkonten	235	
13.5.7.8	Zinsen aus Mietkautionen	235	
13.5.7.9	Steuererstattungszinsen	235	
13.5.8	Stillhalterprämien	235	
13.5.9	Termingeschäfte	235	
13.6	Kapitalerträge, die dem inländischen Steuer- abzug unterlegen haben	235	
13.6.1	Kapitalerträge	236	
13.6.2	Veräußerungsvorgänge	236	
13.6.3	Stillhalterprämien	237	
13.6.4	Gewinne aus Aktienveräußerungen	237	
13.6.5	Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschütz- ter Alt-Anteile	237	
13.6.6	Ersatzbemessungsgrundlage i. S. des § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG	237	
13.6.7	Nicht ausgeglichene Verluste	237	
13.6.8	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräuße- rung von Aktien	238	
13.6.9	Einschränkung der Verlustverrechnung	238	
13.6.10	Sparer-Pauschbetrag	238	
13.7	Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	238	
13.7.1	Inländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug	239	
13.7.2	Ausländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug	239	
13.7.3	Gewinne aus Aktienveräußerungen	239	
13.7.4	Nicht ausgeglichene Verluste	239	
13.7.5	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräuße- rung von Aktien	239	
13.7.6	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräuße- rung von Aktien	239	
13.7.7	Steuererstattungszinsen	240	
13.8	Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommen- steuer unterliegen	240	
13.8.1	Laufende Kapitalerträge, die der tariflichen Ein- kommensteuer unterliegen	240	
13.8.1.1	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG	240	
13.8.1.2	Kapitalerträge aus stiller Gesellschaft, partiarischen Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen	240	
13.8.2	Gewinn aus der Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen	241	
13.8.3	Kapitalerträge aus Lebensversicherungen	241	
13.8.4	Erträge aus Unternehmensbeteiligungen	241	
13.9	Bezüge und Einnahmen i. S. des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG	242	
13.10	Einkünfte aus Spezial-Investmentanteilen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG	242	
13.11	Ermäßigte Besteuerung	242	
13.12	Steuerabzugsbeträge	242	
13.13	Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen	243	
13.14	Solidaritätszuschlag	243	

	Seite		Seite
13.15	243	18.2	259
13.16	243	18.3	260
13.17	243	18.4	262
14.		18.5	262
	244	18.6	262
14.1	244	18.7	263
14.2	244	18.8	265
14.3	244	19.	
14.4	244		266
14.5	244	19.1	266
15.		19.2	266
	245	19.3	266
15.1	245	19.4	267
15.2	245	19.5	267
15.3	245	19.6	267
15.4	246	19.6.1	267
15.5	246	19.6.2	268
15.6	246	19.6.3	268
15.6.1	247	19.7	268
15.6.2	247	19.8	269
15.6.3	247	19.8.1	269
15.6.4	247	19.8.2	272
15.6.5	247	19.8.3	273
15.7	247	19.8.4	274
16.		19.8.5	275
	249	19.8.6	275
16.1	249	19.8.7	275
16.2	249	20.	
16.3	251		276
16.4	253	20.1	276
16.5	253	20.2	276
16.6	254	20.2.1	276
16.7	255	20.2.2	278
17.		20.2.3	279
	256	20.3	281
17.1	256	20.3.1	281
17.2	257	20.3.1.1	282
18.		20.3.1.2	284
	259	20.3.2	285
18.1	259	20.4	285
		20.5	285
		20.6	286
		20.7	286
		20.8	286
		20.9	287
		20.10	290

	Seite		Seite
20.10.1	Ausgangslage	290	
20.10.2	Grundkonzeption des § 15a EStG	290	
20.10.3	Begrenzung des Verlustabzugs bei Kommanditisten	290	
20.10.4	Erweiterter Verlustausgleich	291	
20.10.5	Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen	291	
20.10.6	Gewinnzurechnung bei Einlagen- oder Haftungsminderung	291	
20.10.7	Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes	291	
20.10.8	Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem nicht verrechneten Verlust	291	
20.10.9	Vergleichbare Unternehmer (§ 15a Abs. 5 EStG)	292	
20.10.10	Übergangsvorschriften	292	
20.10.11	Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto	292	
20.10.12	Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei anderen Einkunftsarten	292	
20.11	Steuerstundungsmodelle	292	
20.12	Teileinkünfteverfahren	293	
20.13	Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Vermögen an eine REIT-AG oder an einen Vor-REIT.	294	
20.14	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG.	294	
20.15	Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne.	295	
20.16	Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer	295	
20.17	Veräußerungsgewinne.	297	
20.17.1	Begriffe »Veräußerung« und »Aufgabe«	297	
20.17.2	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	300	
20.17.2.1	Vor dem 1.1.1996.	300	
20.17.2.2	Nach dem 31.12.1995.	300	
20.17.3	Folgerungen bei Erbauseinandersetzung	302	
20.17.4	Betriebsverpachtung im Ganzen	304	
20.17.4.1	Voraussetzungen für die Verpachtung des Betriebs im Ganzen	305	
20.17.4.2	Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsverpachtung	306	
20.17.4.3	Gewerbesteuer	306	
20.17.4.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart	306	
20.17.4.5	Erklärung der Aufgabe des Betriebs	306	
20.17.5	Veräußerungsgewinn i. S. des § 21 UmwStG	307	
20.17.6	Veräußerungsgewinn i. S. des § 22 UmwStG	308	
20.17.7	Teileinkünfteverfahren	309	
20.17.8	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne	309	
20.17.9	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne	310	
20.17.10	Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften	310	
20.17.11	Vermögenszuwachs i. S. des § 6 AStG	318	
20.17.12	Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nach § 13 UmwStG	319	
20.17.13	Behandlung des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn	320	
20.17.14	Tarifvergünstigung nach § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte	320	
20.17.14.1	Ausgangslage	320	
20.17.14.2	Umfang der Tarifvergünstigung	320	
20.17.14.3	Begriff der außerordentlichen Einkünfte	320	
20.17.14.4	Berechnung der Steuer nach der Fünftel-Regelung	321	
20.17.14.5	Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Veräußerungsgewinne	322	
20.18	Einkommen der Organgesellschaft bei Gewinnabführungsverträgen.	322	
20.19	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen.	322	
20.20	Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG.	322	
20.21	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, gewerblicher Tierhaltung und gewerblichen Termingeschäften.	322	
20.22	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus Beteiligungen an einer REIT-AG, anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen.	323	
20.23	Zinsschranke	323	
21.	Erläuterungen zur »Anlage S« für Einkünfte aus selbständiger Arbeit	324	
21.1	Freiberufliche Tätigkeit	324	
21.2	Gewinnermittlungsarten	330	
21.2.1	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	331	
21.2.2	Wechsel der Gewinnermittlungsart	332	
21.3	Pauschsätze für Betriebsausgaben.	333	
21.4	Gesonderte Feststellung von Einkünften.	333	
21.5	Sonstige selbständige Arbeit.	333	
21.6	Teileinkünfteverfahren	334	
21.7	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG.	334	
21.8	Leistungsvergütungen als Teilnehmer einer Wagniskapitalgesellschaft.	334	
21.9	Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG.	334	
21.10	Veräußerungsgewinne.	334	
21.10.1	Allgemeine Ausführungen	334	
21.10.2	Teileinkünfteverfahren	336	
21.10.3	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne	336	
21.10.4	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne	336	
21.11	Tarifvergünstigung für außerordentliche Einkünfte	336	
21.12	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen	338	
21.13	Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG.	338	
21.14	Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten	338	
21.14.1	§ 3 Nr. 26 EStG	338	
21.14.2	§ 3 Nr. 26a EStG	340	
21.14.3	§ 3 Nr. 26b EStG	341	
22.	Erläuterungen zur »Anlage 34a« für die Begünstigung nicht entnommener Gewinne	342	
22.1	Begünstigungsbetrag	342	
22.2	Nachversteuerung	344	
22.3	Übernahme eines nachversteuerungspflichtigen Betrages.	347	
23.	Erläuterungen zur »Anlage V« für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	348	
23.1	Wozu dient die »Anlage V«?	348	
23.1.1	Eigentümer.	348	
23.1.2	Andere Nutzungsberechtigte (außer Eigentümer)	348	
23.1.3	Vereinfachungsregelung bei vorübergehender Vermietung.	348	
23.1.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen anderer Einkunftsarten	348	
23.1.5	Ferienwohnungen	349	
23.1.5.1	Ausschließliche Vermietung von Ferienwohnungen an wechselnde Feriengäste und Bereithalten zur ausschließlichen Vermietung	349	
23.1.5.2	Teils selbst genutzte und teils an wechselnde Feriengäste vermietete Ferienwohnung	349	
23.1.5.3	Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb.	350	
23.1.6	Grundstücke im Ausland	350	
23.1.6.1	Grundstücke in einem EU-/EWR-Staat	350	

	Seite		Seite
23.1.6.2	350	23.8.1.11	370
23.1.7	351	23.8.1.12	371
23.2 Einkünfte aus dem bebauten Grundstück	351	23.8.1.13	372
23.2.1	351	23.9 Schuldzinsen, Damnum, Erbauzinsen	372
23.2.2	351	23.9.1	372
23.2.3	351	23.9.1.1	373
23.2.4	352	23.9.1.2	373
23.2.5	352	23.9.1.3	374
23.2.6	354	23.9.2	375
23.2.7	354	23.9.3	376
23.2.8	354	23.9.4	376
23.2.9	354	23.9.5	376
23.3 Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraumförderungs-gesetz (WoFG) oder zu Erhaltungsaufwendungen, Aufwendungszuschüsse, Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und sonstige Einnahmen	354	23.9.6	377
23.3.1	354	23.10 Erhaltungsaufwendungen, d. h. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand – Abgrenzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten	377
23.3.2	355	23.10.1	377
23.4 Anteile an Einkünften	356	23.10.2	378
23.4.1	356	23.10.3	380
23.4.2	356	23.10.3.1	380
23.5 Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle i. S. des § 15b EStG	357	23.10.3.2	380
23.6 Andere Einkünfte	357	23.10.4	383
23.6.1	357	23.10.4.1	383
23.6.2	357	23.10.4.2	383
23.6.2.1	357	23.10.4.3	383
23.6.2.2	357	23.10.4.4	383
23.6.2.3	358	23.10.4.5	383
23.6.2.4	358	23.11 Erhaltungsaufwendungen, die auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)	384
23.6.2.5	358	23.12 Sonstige Werbungskosten	384
23.6.2.6	358	23.12.1	385
23.7 Werbungskosten allgemein	358	23.12.2	385
23.7.1	358	23.12.3	385
23.7.2	361	23.12.4	386
23.8 Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung = AfA)	361	23.12.5	386
23.8.1	362	23.13 Zusätzliche Angaben – Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	387
23.8.1.1	362	24. Erläuterungen zur »Anlage FW« zur Förderung des Wohneigentums	388
23.8.1.2	363	24.1 Wozu dient die Anlage FW?	388
23.8.1.3	365	24.1.1	388
23.8.1.4	367	24.1.2	388
23.8.1.5	367	24.1.3	388
23.8.1.6	367	24.1.4	388
23.8.1.7	368	24.1.5	388
23.8.1.8	368	24.1.6	389
23.8.1.9	368		
23.8.1.10	368		

	Seite		Seite
24.1.7	Antrag auf Eigenheimzulage	389	
24.1.8	Objektbeschränkung (Objektverbrauch).	389	
24.2	Abzugsbeschränkung nach § 10 f EStG	390	
24.2.1	Steuerbegünstigungen nach § 10 f Abs. 1 und Abs. 2 EStG	390	
24.2.2	Konkurrenzregelungen	390	
24.3	Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigen- heimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG)	391	
24.4	Abzugsbetrag nach § 10e EStG	391	
24.5	Nachholung von Abzugsbeträgen	391	
24.5.1	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten in 2020	391	
24.5.2	Nachholung bisher nicht in Anspruch genomme- ner Abzugsbeträge – allgemein und im Zusam- menhang mit nachträglichen Anschaffungs-/ Herstellungskosten	391	
24.6	Steuerermäßigung für Kinder bei Inanspruch- nahme eines Abzugsbetrags nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG – Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 und 3 EStG.	392	
24.7	Zusätzliche Angaben	393	
25.	Erläuterungen zur »Anlage L« für Einkünf- te aus Land- und Forstwirtschaft	394	
25.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	394	
25.2	Liebbereitbetrieb.	396	
25.3	Zurechnung der Einkünfte	397	
25.4	Freibetrag für Land- und Forstwirte	397	
25.5	Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in den neuen Bundesländern.	397	
25.5.1	Laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG)	397	
25.5.2	Umwandlung und Auflösung von LPG	397	
25.5.3	Laufende Besteuerung der Mitglieder von LPG	397	
25.6	Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	397	
25.6.1	Gewinnermittlung	397	
25.6.2	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	398	
25.6.3	Einkünfte als Mitunternehmer und bei gesonder- ter Feststellung für ein Einzelunternehmen	398	
25.6.4	Teileinkünfteverfahren	399	
25.6.5	Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 4 UmwStG.	399	
25.6.6	Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	399	
25.7	Begünstigte sonstige Gewinne.	399	
25.8	Tarifiermäßigung nach § 32c EStG	399	
25.8.1	Allgemeines	399	
25.8.2	Anwendungsbereich	399	
25.8.3	Berechnungsgrundlage	400	
25.8.4	Ermittlung der Tarifiermäßigung.	400	
25.8.4.1	Ermittlung der anteiligen tariflichen Einkommen- steuer	400	
25.8.4.2	Ermittlung der anteiligen fiktiven Einkommen- steuer	400	
25.8.5	Ermäßigte Einkünfte	400	
25.8.6	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nach § 32c Abs. 5 EStG.	400	
25.8.7	Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 32c Abs. 6 EStG.	400	
25.8.8	Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 4 EStG	400	
25.9	Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG.	400	
25.10	Besonderheiten bei bestimmten Veräußerungs- gewinnen	401	
25.11	Angaben zu den landwirtschaftlichen Flächen	402	
25.12	Betriebsverpachtung.	402	
25.13	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und immateriellen Wirtschaftsgütern	402	
25.13.1	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken	402	
25.13.2	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Beitrittsgebiet	403	
25.13.3	Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgü- tern	403	
25.14	Nutzungswert von Wohnungen in Baudenk- malen	404	
26.	Erläuterungen zur »Anlage 34b« Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen	405	
26.1	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutz- ungen nach § 34b EStG	405	
26.2	Bezeichnung des Betriebs	405	
26.3	Berechnungsgrundlagen.	405	
26.3.1	Nutzungssatz.	405	
26.3.2	Holznutzungen aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen	405	
26.3.3	Holznutzungen infolge höherer Gewalt	405	
26.3.4	Besondere Schadensereignisse	405	
26.3.5	Maßgebende Holznutzungen infolge höherer Ge- walt	406	
26.3.6	Außerordentliche Holznutzung	406	
27.	Erläuterungen zur »Anlage 13a« Gewinn- ermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG).	408	
27.1	Vorbemerkungen	408	
27.2	Allgemeine Angaben	408	
27.3	Gewinnermittlung	408	
27.3.1	Landwirtschaftliche Nutzung	408	
27.3.1.1	Grundbetrag	408	
27.3.1.2	Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung.	409	
27.3.1.3	Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung	409	
27.3.2	Forstwirtschaftliche Nutzung	409	
27.3.3	Zuschläge für Sondernutzungen	409	
27.3.4	Weitere Sondernutzungen	410	
27.3.5	Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 EStG	410	
27.3.6	Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen	411	
27.3.7	Einnahmen aus Kapitalvermögen	411	
27.3.8	Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssät- zen.	411	
27.4	Ergänzende Angaben	411	
27.4.1	Rücklagen und stille Reserven	411	
27.4.2	Tarifbegünstigte Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen.	411	
28.	Erläuterungen zur »Anlage AV 13a«, An- lagenverzeichnis nur Anlage 13a	412	
28.1	Allgemeines	412	
28.2	Wirtschaftsjahr	412	
28.3	Grund und Boden	412	
28.4	Aufwuchs	412	
28.5	Gebäude	413	
28.6	Immaterielle Wirtschaftsgüter.	413	
28.7	Beteiligungen	413	
29.	Erläuterungen zur »Anlage AUs« für aus- ländische Einkünfte und Steuern	414	
29.1	Vorbemerkungen zum Vordruck	414	
29.2	Berücksichtigung tatsächlich gezahlter aus- ländischer Steuern.	414	
29.2.1	Allgemeine Ausführungen	414	
29.2.2	Ausländische Einkünfte.	415	
29.2.3	Anrechnung ausländischer Steuern	415	
29.2.4	Berücksichtigung fiktiver ausländischer Steuern.	416	
29.3	Pauschal zu besteuernde ausländische Ein- künfte (§ 34c Abs. 5 EStG)	416	
29.4	Beteiligung oder Berechtigung im Sinne des Außensteuergesetzes	417	
29.5	Familienstiftung nach § 15 AStG.	417	
29.6	Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG	418	

	Seite
29.7	Einschränkung der Verlustverrechnung bei Auslandsverlusten 418
29.8	Progressionsvorbehalt bei steuerfreien ausländischen Einkünften 419
29.9	Verlustberücksichtigung nach §2a Abs. 3 und 4 EStG a.F. 420
29.10	Nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie außerordentliche Einkünfte 420
29.11	Einkünfte i.S. des §32b EStG i. V.m. privaten Veräußerungsgeschäften nach §23 EStG. 421
29.12	Auslandsverluste und Progressionsvorbehalt 421
30.	Erläuterungen zur »Anlage WA-ESt« – Weitere Angaben und Anträge 422
30.1	Vorbemerkungen 422
30.2	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht 422
30.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht 422
30.2.2	Beschränkte Steuerpflicht 422
30.3	Nur zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht . . . 422
30.4	Beendigung der Steuerpflicht 423
30.5	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht 423
30.5.1	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag 423
30.5.2	Familienbezogene Steuervergünstigungen nach § 1a EStG 424
30.5.3	Angehörige des öffentlichen Dienstes 425
30.6	Anzurechnende Steuern 425
30.7	Wohnsitz im Ausland 425
30.8	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen 425
30.9	Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen 426
31.	Erläuterungen zum Hauptvordruck »Est 1 C« für beschränkt steuerpflichtige Personen 427
31.1	Vorbemerkungen 427
31.2	Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht 427
31.2.1	Pflicht zur Erklärungsabgabe 427
31.2.2	Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« 428
31.2.3	Antragsveranlagung von Arbeitnehmern 428
31.2.4	Steuererklärungsfristen 428
31.2.5	Ermittlung der Einkünfte/Einkommensteuer . . . 428
31.3	Art der Erklärung/des Antrags 429
31.4	Steuernummer; zuständige Finanzbehörde . . . 429
31.5	Allgemeine Angaben 429
31.6	Inländische Einkünfte 430
31.6.1	Grundsätze 430
31.6.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 430
31.6.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb 430
31.6.3.1	Inländische Betriebsstätte, ständiger Vertreter . . 430
31.6.3.2	Seeschiffe, Luftfahrzeuge 431
31.6.3.3	Künstlerische, sportliche, artistische, unterhalten- de oder ähnliche Darbietungen 431
31.6.3.4	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften 431
31.6.3.5	Sonstige gewerbliche Einkünfte 431
31.6.4	Einkünfte aus selbständiger Arbeit 432
31.6.5	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 432
31.6.6	Sonstige Einkünfte 432
31.6.6.1	Leibrenten und Versorgungsleistungen 432
31.6.6.2	Private Veräußerungsgeschäfte 433
31.6.6.3	Abgeordnetenbezüge 433
31.6.6.4	Sonstige Leistungen 433
31.6.7	Einkünfte i.S. des §50d Abs. 10 EStG 433
31.6.8	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 433
31.6.9	Erträge aus Kapitalvermögen 434
31.7	Anzurechnende Steuern 435

	Seite
31.7.1	Kapitalertragsteuer, Steuerabzugsbeträge nach §50a EStG 435
31.7.2	Beschränkte Anrechnung von Kapitalertragsteuer (§36a EStG) 435
31.8	Veranlagung nach §50 Abs. 2 EStG 435
31.8.1	Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer 435
31.8.2	Antragsveranlagung bei Steuerabzug nach §50a EStG 436
31.9	Sonderausgaben 436
31.9.1	Versorgungsleistungen 436
31.9.2	Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen 436
31.9.3	Vorsorgeaufwendungen 437
31.9.4	Spenden und Mitgliedsbeiträge 437
31.10	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter 437
31.11	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage 437
31.12	Spendenvortrag 437
31.13	Verlustabzug 437
31.14	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen 437
31.15	Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen 438
31.16	Ergänzende Angaben 438
31.16.1	Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht 438
31.16.1.1	Grundsätze 438
31.16.1.2	Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach dem 31.12.2009 438
31.16.1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten 10 Jahren 438
31.16.1.4	Wohnsitzverlegung in ein Niedrigsteuergebiet . . . 439
31.16.1.5	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland 439
31.16.2	Bevollmächtigte/Vermögensverwalter 439
31.16.2.1	Bevollmächtigte 439
31.16.2.2	Empfangsbevollmächtigte 439
31.16.2.3	Vermögensverwalter/Verfügungsberechtigter . . . 439
31.16.3	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«) 440
31.17	Unterschrift 440
32.	Erläuterungen zur »Anlage Corona-Hilfen« 441
32.1	Sinn und Zweck 441
32.2	Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse 441
32.3	Angaben zur Einkommensteuererklärung . . . 442
Teil II	Überblick über wichtige Steuerersparnis-möglichkeiten und Einzelfragen grundsätzlicher Art 443
1.	Absetzungen für Abnutzung 443
1.1	Lineare AfA (gleiche Jahresbeträge) 443
1.1.1	Investitionsabzugsbetrag zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§7g Abs. 1 bis 4 EStG) . . 443
1.1.2	Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§7g Abs. 5 und 6 EStG) 449
1.2	Degressive AfA (fallende Jahresbeträge) 449
1.2.1	Bewegliche Wirtschaftsgüter 449
1.2.2	Buchwertabschreibung bei degressiver AfA 450
1.2.3	Formelle Voraussetzungen 450
1.2.4	Außergewöhnliche Abnutzung und Wechsel der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern 450
1.3	AfA nach Maßgabe der Leistung 450
1.4	AfA eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage– Ende der AfA durch Veräußerung u.Ä. 450

	Seite		Seite
1.5		Nachholung unterlassener AfA	451
1.6		Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei beweglichen Wirtschaftsgütern	451
1.7		Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden (§7 Abs. 4 und 5 EStG)	451
1.7.1		Übersicht	451
1.7.2		Allgemeine Grundsätze für die Gebäude-AfA	454
1.7.2.1		Gebäude und durch Baumaßnahmen entstandene Nutzungsrechte	454
1.7.2.2		Zulässigkeit höherer oder niedrigerer, voller oder anteiliger AfA-Sätze bei Gebäuden und Gebäudeteilen	454
1.7.2.3		Außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden	455
1.7.2.4		Wechsel der Abschreibungsmethode bei Gebäuden	455
1.7.2.5		Nachholung unterlassener AfA und Korrektur überhöhter AfA bei Gebäuden – AfA nach Sonderabschreibungen und nach erhöhten Absetzungen	455
1.7.3		AfA im Anschluss an nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden – Herstellungskosten für ein neues Gebäude?	456
1.7.4		Zulässigkeit gesonderter AfA für Gebäudeteile	457
1.7.4.1		Unselbständige Gebäudeteile	457
1.7.4.2		Selbständige Gebäudeteile	457
1.7.4.3		Sonstige selbständige Gebäudeteile	458
1.7.4.4		Hochwertige Wohngebäude – Schwimmbäder/Schwimmbhallen, Außenanlagen, Tennisplätze u.Ä.: Marktmiete oder Kostenmiete bis 1998	458
1.7.5		Erhöhte Absetzungen für Schutzräume	459
2.		Betriebsausgaben	460
2.1		Begriff	460
2.2		Aufwendungen für Geschenke, Bestechungs- und Schmiergelder	461
2.3		Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, Mitarbeitern und Arbeitskollegen aus unterschiedlichen Anlässen	462
2.4		Gästehäuser	466
2.5		Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke	467
2.6		Mehraufwendungen für Verpflegung bei Geschäftsreisen und anderen Auswärtstätigkeiten	467
2.7		Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	468
2.7.1		Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Privatfahrten	468
2.7.2		Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	471
2.8		Andere die Lebensführung berührende Ausgaben	471
2.9		Besondere Aufzeichnungen	472
2.10		Pauschalierung	473
2.11		Weitere Betriebsausgaben – praktisch bedeutungsvolle Einzelfälle (ABC)	473
2.12		Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	484
2.13		Gesellschaftsverträge und sonstige Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	486
2.14		Arbeitsverträge und sonstige Verträge zwischen Eltern und Kindern	488
3.		Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)	489
4.		Wohneigentumsförderung – Übersicht	490
4.1		Förderung durch Eigenheimzulage	490
4.1.1		Allgemeine Voraussetzungen	490
4.1.2		Förderzeitraum	490
4.1.3		Förderhöhe	491
4.1.4		Förderbeschränkung	492
4.2		Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, nach § 15b BerlinFG und nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG	492
4.3		Grundförderung nach § 10e EStG	492
4.3.1		Begünstigter Personenkreis	493
4.3.2		Begünstigte Objekte: Wohnungen, Ausbauten, Erweiterungen – Erfordernis der Selbstnutzung (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken)	494
4.3.3		Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten/Anschaffungskosten) – Höhe der Grundförderung (Abzugsbetrag) – Abzugszeitraum – unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb – Miteigentümer	494
4.3.3.1		Herstellungskosten und Anschaffungskosten	494
4.3.3.2		Beginn des achtjährigen Abzugszeitraums – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	497
4.3.3.3		Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb einschließlich Erbaueinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge – Bedeutung allgemein und auch für § 10e EStG	497
4.3.3.4		Miteigentum sowie Übergang von der Selbstnutzung zur Vermietung und umgekehrt	500
4.3.4		Nachholung nicht ausgenutzter Grundförderung und nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten	500
4.3.5		Ehegatten-Anschaffungsgeschäft	500
4.3.6		Objektbeschränkung (Objektverbrauch)	500
4.3.7		Folgeobjekt	502
4.3.8		Weitere Auswirkungen der Regelung nach § 10e EStG	502
4.4		Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen vor und nach Beginn der Selbstnutzung	502
4.4.1		Vor Beginn der Selbstnutzung	502
4.4.2		Nach Beginn der Selbstnutzung	502
4.5		Förderungswürdige Aufwendungen nach § 10f EStG – Abzug wie Sonderausgaben	502
4.6		Baukindergeld nach § 34f EStG neben § 10e Abs. 1 bis 5a EStG oder § 15b BerlinFG	502
4.7		Berücksichtigung bei den Einkommensteuervorauszahlungen und als Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen	503
4.8		Übergangsregelungen und Ende der Nutzungswertbesteuerung	503
5.		Modernisierungsaufwand (§ 82a EStDV a. F.): Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen	504
6.		Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsfreiheiten	505
6.1		Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter (§ 6 Abs. 2 EStG)	505
6.2		Begünstigung von Umweltschutz-Investitionen	506
6.3		Bewertungsfreiheit für Anlagegüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen	506
6.4		Erhöhte Absetzungen und Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw.	506
6.4.1		Erhöhte Absetzungen für bis 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen (§ 82i EStDV)	506
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)	506

6.4.3	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale: Erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten und Anschaffungskosten (§ 10f Abs. 1 EStG) – Erhaltungsaufwand (§ 10f Abs. 2 EStG)	507
6.4.4	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. auf zwei bis fünf Jahre (§ 11b EStG/§ 11a EStG).	507
6.5	Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Westberlin – Überblick (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 14d, 15, 15b BerlinFG)	507
6.5.1	Vergünstigung nach § 14 BerlinFG – Anlagevermögen einer Berliner Betriebsstätte	507
6.5.2	Vergünstigung nach § 14a BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen	507
6.5.3	Vergünstigungen nach § 14b BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Mehrfamilienhäusern	508
6.5.4	Vergünstigungen nach § 14c BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen	508
6.5.5	Vergünstigungen nach § 14d BerlinFG (§ 7k EStG) – Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung	508
6.5.6	Vergünstigung nach § 15 BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen	508
6.5.7	Vergünstigung nach § 15b BerlinFG – Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus.	508
6.6	Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder	508
7.	Die Besteuerung von Leibrenten und anderen wiederkehrenden Bezügen	509
7.1	Begriff	509
7.2	Besteuerungsanteil oder Ertragsanteil bei privaten Leibrenten.	509
7.3	Private Leibrenten	509
7.3.1	Lebenslange Leibrenten.	509
7.3.2	Abgekürzte Leibrenten	510
7.3.3	Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung	510
7.3.4	Vorbemerkungen zu 7.3.5–7.3.8: Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen	510
7.3.5	Abgrenzung zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Übertragung	510
7.3.6	Entgeltliche Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen	511
7.3.7	Unentgeltliche Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen gegen Versorgungsleistungen	512
7.3.8	Übergangsregelung für Alt-Verträge	515
7.3.9	Altenteilsleistungen im Zusammenhang mit einer Hofübergabe	515
7.3.10	Leistungen aufgrund Testaments oder Erbvertrags	515
7.3.11	Besonderheiten bei Verzicht auf künftigen Erb-/Pflichtteil.	515
7.3.12	Unterhaltsverträge	516
7.3.13	Schadensersatz-, Unterhalts-, Mehrbedarfs- oder Schmerzensgeldrenten	516
7.4	Betriebliche Leibrenten	516
7.4.1	Betriebliche Veräußerungsrente	516
7.4.2	Betriebliche Versorgungsrenten	517
7.4.3	Veräußerungswahlrecht.	518

8.	Übersicht über die Besteuerung der wichtigsten Leibrentenarten und anderer wiederkehrender Bezüge bzw. Leistungen	519
8.1	Private Leibrenten und andere wiederkehrende (private) Bezüge (Leistungen)	519
8.2	Betriebliche Leibrenten	520
9.	Wohnungsbau-Prämien	521
9.1	Einkommensgrenzen	521
9.2	Prämienbegünstigte Aufwendungen.	521
9.3	Höhe der Wohnungsbauprämie	521
9.4	Höchstbeträge	521
9.5	Prämienschädliche und prämienschutzschädliche Verfügungen.	521
9.6	Antrag auf Wohnungsbauprämie	522
10.	Kirchensteuersätze in den einzelnen Ländern	523
11.	Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne	524
	Vereinfachtes Schema zur Selbstberechnung der Einkommensteuer 2020	526
	Einkommensteuer – Grund- und Splittingtabelle	527
1.	Hauptvordruck »Est 1 A«	557
2.	»Anlage Sonderausgaben«	559
3.	»Anlage Vorsorgeaufwand«	561
4.	»Anlage AV«	563
5.	»Anlage Außergewöhnliche Belastungen«	565
6.	»Anlage Unterhalt«	567
7.	»Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen«	571
8.	»Anlage Energetische Maßnahmen«	573
9.	»Anlage Kind«	575
10.	»Anlage Sonstiges«	581
11.	»Anlage N«	579
12.	»Anlage N-AUS«	585
13.	»Anlage KAP«	589
14.	»Anlage KAP-BET«	591
15.	»Anlage KAP-INV«	593
16.	»Anlage R«	595
17.	»Anlage R-AV / bAV«	597
18.	»Anlage R-AUS«	599
19.	»Anlage SO«	601
20.	»Anlage G«	603
21.	»Anlage S«	605
22.	»Anlage 34a«	607
23.	»Anlage V«	609
24.	»Anlage FW«	611
25.	»Anlage L«	613
26.	»Anlage 34b«	617
27.	»Anlage 13a«	619
28.	»Anlage AV13a«	623
29.	»Anlage AUS«	625
30.	»Anlage WA-ESt«	627
31.	Hauptvordruck »Est 1 C«	629
32.	»Anlage Corona-Hilfen«	633
33.	»Anlage Zinsschranke«	635
34.	»Anlage U«	637
	Stichwortverzeichnis	645

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Auffassung	EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
a. a. O.	=	am angegebenen Ort	EStG	=	Einkommensteuergesetz
abl.	=	ablehnend	EStH	=	Einkommensteuer-Handbuch oder Einkommensteuer-Hinweis
Abs.	=	Absatz			
ADAC	=	Allgemeiner Deutscher Automobilclub	ESt-Kartei	=	Einkommensteuerkartei
a. E.	=	am Ende	EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (falls keine andere Angabe)
AEAO	=	Anwendungserlass zur Abgabenordnung			
a. F.	=	alte (auch: bisher gültige, aber ausgelaufene) Fassung	EU	=	Europäische Union
			EuGH	=	Europäische Gerichtshof
AfA	=	Absetzung für Abnutzung	EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
AfaA	=	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	FELEG	=	Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (und) folgende
AktG	=	Aktiengesetz	ff.	=	(und) folgende
AltEinkG	=	Alterseinkünftegesetz	FG	=	Finanzgericht
AnwZpvV	=	Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes	FörderG	=	Fördergebietsgesetz
			GBI	=	Gesetzblatt
AO	=	Abgabenordnung	gem.	=	gemäß
Art.	=	Artikel	GewSt	=	Gewerbsteuer
AStG	=	Außensteuergesetz	GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
ATE	=	Auslandstätigkeitserlass	GG	=	Grundgesetz
AufenthG	=	Aufenthaltsgesetz	ggf.	=	gegebenenfalls
Az.	=	Aktenzeichen	grds.	=	grundsätzlich
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz	GmbHG	=	GmbH-Gesetz
BauGB	=	Baugesetzbuch	GoBD	=	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
BB	=	Betriebsberater			
BBauG	=	Bundesbaugesetz			
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz	GrS	=	Großer Senat
BetrAVG	=	Betriebsrentengesetz	H	=	Hinweis
BewG	=	Bewertungsgesetz	HBeglG	=	Haushaltsbegleitgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof	HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
BFH/NV	=	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	HGB	=	Handelsgesetzbuch
			HRG	=	Hochschulrahmengesetz
BFH-GrS	=	Bundesfinanzhof, Großer Senat	i. d. F.	=	in der Fassung
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch	inkl.	=	inklusive
BGBI	=	Bundesgesetzblatt	InvZulG	=	Investitionszulagengesetz
BGH	=	Bundesgerichtshof	i. S.	=	im Sinne
BKGG	=	Bundeskindergeldgesetz	i. V.	=	in Verbindung
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen	JStG	=	Jahressteuergesetz
Brexit-StBG	=	Brexit-Steuerbegleitgesetz	KiSt	=	Kirchensteuer
BStBl	=	Bundessteuerblatt	Kj.	=	Kalenderjahr
Buchst.	=	Buchstabe	KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
BUKG	=	Bundesumzugskostengesetz	LPartG	=	Lebenspartnerschaftsgesetz
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht	LSt	=	Lohnsteuer
BVG	=	Bundesversorgungsgesetz	LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
BvR	=	Registerzeichen beim Bundesverfassungsgericht	LStH	=	Lohnsteuer-Handbuch oder Lohnsteuer-Hinweis
BZSt	=	Bundeszentralamt für Steuern	LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
bzw.	=	beziehungsweise	lt.	=	laut
DB	=	Der Betrieb	MaBV	=	Makler- und Bauträgerverordnung
DMBilG	=	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung	MoMiG	=	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen	Nr.	=	Nummer
d. h.	=	das heißt	m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen
DStR (E)	=	Deutsches Steuerrecht (Entscheidungen)	n. F.	=	neuer Fassung
DStZ/E	=	Deutsche Steuerzeitung/Eilnachrichten	NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte	NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
EGAO	=	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung	o. a.	=	oben angegeben
Eh.	=	Einzelhandel	OFD	=	Oberfinanzdirektion
EigRentG	=	Eigenheimrentengesetz	OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
EigZulG	=	Eigenheimzulagengesetz	qm	=	Quadratmeter
ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz	R	=	Richtlinie
ESanMV	=	Energetische Sanierungsmaßnahme-Verordnung	rkr.	=	rechtskräftig
			Rdnr.	=	Randnummer
ESt	=	Einkommensteuer	Rspr.	=	Rechtsprechung

Rz	=	Randziffer	USt	=	Umsatzsteuer
S.	=	Seite	UStG	=	Umsatzsteuergesetz
SEStEG	=	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften	usw.	=	und so weiter
			u. U.	=	unter Umständen
			VermBG	=	Vermögensbildungsgesetz
SGB	=	Sozialgesetzbuch	v. g.	=	vorgenannte(n)
s. o.	=	siehe oben	vgl.	=	vergleiche
SolZG	=	Solidaritätszuschlagsgesetz	VO	=	Verordnung
StEntlG	=	Steuerentlastungsgesetz	VZ	=	Veranlagungszeitraum
StGB	=	Strafgesetzbuch	WEG	=	Wohnungseigentumsgesetz
StMBG	=	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz	Wj.	=	Wirtschaftsjahr
			WoBauG	=	Wohnungsbaugesetz
StPO	=	Strafprozessordnung	WoFlV	=	Wohnflächenverordnung
s. u.	=	siehe unten	WoPG	=	Wohnungsbauprämien-gesetz
sog.	=	sogenannte	z. B.	=	zum Beispiel
Tz	=	Textziffer	zit.	=	zitiert(e)
u. a.	=	unter anderem	ZPO	=	Zivilprozessordnung
u. Ä.	=	und Ähnliches	z. T.	=	zum Teil
u. E.	=	unseres Erachtens	ZÜ	=	Zwischenstaatliches Übereinkommen
UmwStG	=	Umwandlungssteuergesetz	zzgl.	=	zuzüglich

Neues ab 2020 im Überblick

Auch das Steuerrecht wurde im Jahr 2020 durch die **Corona-Pandemie** geprägt. Der Gesetzgeber hat eine Reihe von steuerlichen Hilfsmaßnahmen ergriffen, um die negativen wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise abzumildern und die Konjunktur wieder zu stärken. Neben der befristeten Senkung der Mehrwertsteuer wurde der steuerliche **Verlustrücktrag** erweitert. Verluste aus dem Jahr 2020 können bei den Vorauszahlungen sowie bei der ESt-Veranlagung 2019 vorab berücksichtigt werden. Für in den Jahren 2020 und 2021 angeschaffte bewegliche **Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens besteht die Möglichkeit einer erhöhten degressiven **Abschreibung** bis 25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teil I Tz 1.2). **Eltern** wurde für 2020 ein einmaliger **Kinderbonus** von 300 € je Kind gewährt. **Alleinerziehende** werden in den Jahren 2020 und 2021 durch einen höheren Grundbetrag entlastet. Den Arbeitnehmern aufgrund der Corona-Krise gewährte **Bonuszahlungen** sind bis zu einem Betrag von 1 500 € steuerfrei. Arbeitgeber konnten das **Kurzarbeitergeld** bis 80 % des pauschalierten Nettoentgelts steuerfrei aufstocken. Darüber hinaus konnten Unternehmen und Selbständige, die durch die Corona-Krise in eine existenzbedrohende wirtschaftliche Schieflage geraten sind, direkte staatliche **Soforthilfen**, **Überbrückungshilfen** und **Zuschüsse** erhalten.

Die genannten Hilfsmaßnahmen des Gesetzgebers haben auch Auswirkungen auf die Steuererklärungsformulare 2020.

Im Jahr 2020 von Betrieben oder für eine selbständige Tätigkeit bezogene **Corona-Zuschüsse** sind in der Steuererklärung in einer gesonderten »Anlage Corona-Hilfen« anzugeben; die staatlichen Hilfen gehören zu den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen (Teil I Tz 32). Der gezahlte Kinderbonus wird im Rahmen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt und ist in der »Anlage Kind« zusammen mit dem Kindergeld zu erklären (Teil I Tz 9.3.2). Kurzarbeitergeld, einschließlich Zuschüsse des Arbeitgebers, werden über die »Anlage N« im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts erfasst; dies kann für 2020 zu Steuernachzahlungen führen (Teil I Tz 11.10.1). Arbeitnehmer, die im Jahr 2020 Kurzarbeitergeld oder Verdienstausschüttungen nach dem Infektionsschutzgesetz von mehr als 410 € erhalten haben, sind verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben (Tz 6 der Vorbemerkungen).

Das Thema **Klimaschutz** ist durch die Corona-Pandemie etwas in den Hintergrund geraten. Nach einem bereits Ende 2019 verabschiedeten Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht werden ab 2020 energetische Maßnahmen (z. B. die Erneuerung einer Heizungsanlage oder die Wärmedämmung eines Daches) an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude durch eine Steuerermäßigung berücksichtigt. Diese Steuerermäßigung kann mit der neuen »Anlage Energetische Maßnahmen« beantragt werden (Teil I Tz 8). Weitere Einzelmaßnahmen dieses Gesetzes (z. B. die Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer von 30 Cent auf 35 Cent/km oder die Einführung einer Mobilitätsprämie) werden erst ab dem VZ 2021 wirksam (Teil I Tz 11.12.1 a. E.).

Keinen gesetzlichen Hintergrund hat die Umgestaltung der »Anlage R« ab dem VZ 2020. Die Abfragen zu Renteneinkünften und anderen Leistungen wurden auf die »Anlage R« (Renten und andere Leistungen aus dem Inland; Teil I Tz 16), »Anlage R-AV / bAV« (Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung; Teil I Tz 17) und »Anlage R-AUS« (Renten und andere Leistungen aus ausländischen Versicherungen/Rentenverträgen; Teil I Tz 18) aufgeteilt. Hierdurch konnten die Bereiche, in denen noch Erklärungsangaben erforderlich sind, von den Bereichen, bei denen aufgrund von Übermittlungspflichten (z. B. der Rentenversicherungsträger) entsprechende »eDaten« bereits vorliegen, besser getrennt werden. Eine Abgabe der »Anlage R« sowie der neuen »Anlage R-AV / bAV« ist aufgrund der automatischen Übernahme der eDaten in die Einkommensteuer-Veranlagung im Regelfall nicht mehr notwendig.

Darüber hinaus wird auf folgende **wichtige Neuerungen** in der Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2020 besonders hingewiesen:

- Mit Einwilligung des Steuerpflichtigen oder des bevollmächtigten steuerlichen Beraters wird der **Steuerbescheid** des Finanzamts nur noch als »**digitaler Verwaltungsakt**« bekannt gegeben (Tz 11.8 der Vorbemerkungen).
- Im **Steuertarif 2020** wird ein **Grundfreibetrag** von **9 408 €** berücksichtigt; bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern verdoppelt sich dieser Betrag auf **18 816 €**. Durch die Verschiebung der Tarifeckwerte um 1,95 % in den einzelnen Tarifzonen des Steuertarifs 2020 ergibt sich eine leichte Steuerentlastung für alle Steuerzahler (Teil I Tz 1.5.5).
- Der **Altersentlastungsbetrag** vermindert sich für nach dem 1.1.1955 und vor dem 2.1.1956 geborene Steuerpflichtige auf 16 % der Einkünfte und auf höchstens 760 € (Teil I Tz 1.6).
- **Anpassungsgelder** nach dem **Kohleausstiegsgesetz** an Arbeitnehmer, die aus Anlass einer Stilllegungsmaßnahme ihren Arbeitsplatz verloren haben, unterliegen als Einkommensersatzleistungen dem Progressionsvorbehalt (Teil I Tz 1.10.3).
- Die Finanzverwaltung erkennt auch per **Telefax** an das Finanzamt übermittelte Steuererklärung als wirksam an, wenn diese vom Steuerpflichtigen nur auf einem **elektronischen Display** signiert wurden (Teil I Tz 1.12.2).
- Ein **Erstattungsüberhang** bei der **Kirchensteuer** ist als Einkommen zu versteuern und kann nicht mit Verlustvorträgen ausgeglichen werden (Teil I Tz 2.4).
- Für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen in Form von **Spenden** aufgrund der **Corona-Pandemie** gilt ein vereinfachter Spendennachweis (Teil I Tz 2.5.3.4).
- Der gesetzliche Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Aufwendungen einer erstmaligen **Berufsausbildung** oder eines **Erststudiums** nach § 9 Abs. 6 EStG sowie die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind **verfassungsgemäß** (Teil I Tz 2.6.1).
- Als Sonderausgaben zu berücksichtigende **Versorgungsleistungen**, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen **Feststellung** berücksichtigt wurden, sind in der »Anlage Sonderausgaben« in gesonderten Zeilen anzugeben (Teil I Tz 2.7.1.3). Entsprechendes gilt für den »Hauptvordruck Est 1 C« bei beschränkter Steuerpflicht des Leistenden (Teil I Tz 31.9.1).
- Bei **Ausgleichsleistungen** zur Vermeidung des **Versorgungsausgleichs** ist zwingend die **Identifikationsnummer** des Empfängers der Ausgleichsleistungen anzugeben (Teil I Tz 2.7.4). Hierdurch wird die Versteuerung der Ausgleichsleistungen beim Empfänger als »sonstige Einkünfte« sichergestellt.
- Zum Sonderausgabenabzugsverbot von **Pflegeversicherungsbeiträgen**, die im Zusammenhang mit in Deutschland steuerfreien Einkünften aus **Luxemburg** stehen, sind neue Revisionsverfahren anhängig. Bei einem in der **Schweiz** tätigen Arbeitnehmer hängt der Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgebeiträge davon ab, ob die Schweiz als Beschäftigungsstaat im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen die Vorsorgeaufwendungen steuerlich berücksichtigt (Teil I Tz 3.2.3.2).
- Der **Höchstbetrag** für die Berücksichtigung von Beiträgen zur **Altersvorsorge** als Sonderausgaben beträgt im VZ 2020 **25 046 €/50 092 €**; der Prozentsatz der im Rahmen der Höchstbetragsberechnung abziehbaren Aufwendungen erhöht sich für 2020 um 2 % auf **90 %** (Teil I Tz 3.2.4.2).
- **Vorauszahlungen** von Krankenversicherungsbeiträgen (Basisabsicherung) für künftige VZ können ab 2020 im Zahlungsjahr bis zum **dreifachen Jahresbeitrag** als Sonderausgaben berücksichtigt werden (Teil I Tz 3.3.2.2).
- Beiträge zu einer zusätzlichen **freiwilligen Pflegeversicherung** werden nur noch im Rahmen des Abzugsvolumens für

- »sonstige Vorsorgeaufwendungen« bis zu 2 800 €/1 900 € als Sonderausgaben berücksichtigt (Teil I Tz 3.3.4.3).
- Ein für eine hilflose Person bestellter amtlicher **Betreuer** hat keinen Anspruch auf den **Pflege-Pauschbetrag** (Teil I Tz 5.3.3.2).
 - Der **Höchstbetrag** für die **Unterstützung bedürftiger Personen** erhöht sich für den VZ 2020 auf 9 408 € (Teil I Tz 6.2).
 - Bei Aufwendungen für **Handwerkerleistungen** ist darauf zu achten, dass in der »Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen« die **Summe** der steuerlich berücksichtigungsfähigen Lohnanteile, Maschinen und Fahrtkosten inkl. USt gesondert angegeben wird (Teil I Tz 7.6.1).
 - Eine neues Revisionsfahren ist zu der Frage anhängig, ob die zur Durchführung einer Handwerkerleistung notwendige **statische Berechnung** als Gutachtertätigkeit nach § 35a EStG begünstigt ist (Teil I Tz 7.6.5).
 - Für energetische Maßnahmen, die bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden durchgeführt wurden, wird eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG gewährt (Teil I Tz 8).
 - Für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind werden im VZ 2020 **Freibeträge** für **Kinder** von insgesamt **3 906 €/7 812 €** berücksichtigt (Teil I Tz 9.2.3.1). Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs wird der Kindergeldanspruch den Freibeträgen für Kinder gegengerechnet (sog. »Günstigerprüfung«). In diese Vergleichsrechnung wird auch der für das Kj. 2020 einmalig gezahlte **Kinderbonus** von **300 €** je Kind einbezogen (Teil I Tz 9.2.4.1).
 - Verlängerungszeiten für ein volljähriges Kind, das den gesetzlichen **Grundwehr-** oder **Zivildienst** oder eine davon befreiende Tätigkeit als **Entwicklungshelfer** geleistet hat, werden ab dem VZ 2020 aufgrund des Auslaufens der Übergangsregelung nicht mehr berücksichtigt (Teil I Tz 9.7.2).
 - Zur Berücksichtigung volljähriger Kinder, die neben einer **Erwerbstätigkeit** eine weiterführende **Zweiterausbildung** beginnen, muss nach einer Reihe neuer BFH-Urteile die weiterführende Ausbildung im Vergleich zur Erwerbstätigkeit im Vordergrund stehen (Teil I Tz 9.7.4.2).
 - Der **Entlastungsbetrag** für **Alleinerziehende** wurde für die Kj. 2020 und 2021 um **2 100 €** auf einen Grundbetrag von **4 008 €** erhöht (Teil I Tz 9.10.1).
 - Die **Höchstbeträge** für den möglichen **Verlustrücktrag** wurden für Verluste des VZ 2020 und 2021 von 1 Mio. € auf **5 Mio. €** bei Einzelveranlagung und von 2 Mio. € auf **10 Mio. €** bei Zusammenveranlagung angehoben. Auf Antrag wird bei der Veranlagung für den VZ 2019 ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (Teil I Tz 10.5.1). In diesem Fall ist der Steuerpflichtige verpflichtet, für den VZ 2020 eine ESt-Erklärung abzugeben (Tz 6 der Vorbemerkungen).
 - Die »**Anlage Sonstiges**« wurde für die Geltendmachung verbleibender **negativer Einkünfte** i. S. des § 2a EStG mit Bezug zu Drittstaaten erweitert (Teil I Tz 10.6).
 - Zur Frage des Vorliegens einer **ersten Tätigkeitsstätte** sind zu weiteren Berufsgruppen (Müllwerker, Feuerwehr) neue Verfahren beim BFH anhängig (Teil I Tz 11.12.2.1).
 - Bei arbeitstäglich nur einfachen Fahrten zur oder von der ersten Tätigkeitsstätte (z. B. aufgrund mehrtägiger Auswärtstätigkeiten) kann nur die **halbe Entfernungspauschale** berücksichtigt werden (Teil I Tz 11.12.4).
 - Tage, an denen die erste Tätigkeitsstätte im Jahr 2020 wegen **Heim-/Telearbeit** oder **Kurzarbeit** nicht aufgesucht wurde, sind bei der Ermittlung der Entfernungspauschale nicht zu berücksichtigen (Teil I Tz 11.12.7.1).
 - **Krankheitskosten** aufgrund einer **Unfalls** zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können neben der Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend gemacht werden (Teil I Tz 11.12.10.1).
 - Für Anschaffungen von **geringwertigen Wirtschaftsgütern** in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 gilt aufgrund der befristeten Mehrwertsteuersenkung auf 16 % ein geringer **Grenzbetrag** für die **Sofortabschreibung** von **928 €** (Teil I Tz 11.14.4).
 - Wurde ein **häusliches Arbeitszimmer** im Jahr 2020, bedingt durch die **Corona-Pandemie**, zeitweise in einem Umfang von mehr als 50 % der Arbeitszeit genutzt, kommt ggf. ein unbegrenzter Abzug der Aufwendungen in Betracht (Teil I Tz 11.15.2.1).
 - Mit Wirkung vom 1.6.2020 haben sich für die Berücksichtigung von **Umzugskosten** in Teilen sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Prozentsätze der maßgeblichen Umzugskostenpauschalen in § 10 BUKG geändert (Teil I Tz 11.17.3,(ABC) »Umzugskosten«).
 - Für **Reisekosten** bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten wurden die Eintragungsmöglichkeiten zu Fahrt-, Übernachtungs- und Reisenebenkosten in der »Anlage N« erweitert (Teil I Tz 11.18.1).
 - Die **Verpflegungspauschalen** bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit im Inland wurden auf **14 €/28 €** erhöht (Teil I Tz 11.18.5.1). Als Folge davon gelten höhere Kürzungsbeträge für vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeiten (Teil I Tz 11.18.5.4).
 - Für **Auswärtstätigkeiten** im **Ausland** wurden ab 2020 für einige Reiseländer die Höhe der Verpflegungspauschalen neu festgesetzt (Teil I Tz 11.18.5.6).
 - **Berufskraftfahrer** können für jeden Arbeitstag eine **Pauschale** von **8 €** als Reisenebenkosten geltend machen, wenn sie im Kfz übernachten (Teil I Tz 11.18.6.6).
 - Für aufgrund der Corona-Pandemie unterbrochene oder beendete Auslandseinsätze findet die Mindestdauer von 3 Monaten nach dem **Auslandstätigkeitserlass** keine Anwendung, sofern ein Auslandseinsatz für einen Zeitraum von mehr als 3 Monaten geplant war (Teil I Tz 12.2.3).
 - Tage, an denen **Grenzpendler** aufgrund der **Corona-Pandemie** von ihrer inländischen Wohnung aus im **Homeoffice** arbeiten, gelten nach ergänzenden Verständigungsvereinbarungen zu den DBA mit verschiedenen Anrainerstaaten weiter als Arbeitstage im ausländischen Beschäftigungsstaat. Hierdurch wird ein ungewollter Wechsel der Besteuerungsrechte für den VZ 2020 vermieden (Teil I Tz 12.3.2).
 - **Verluste** aus der Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen, Ausbuchung oder Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter und aus sonstigem Ausfall von Wirtschaftsgütern werden ab 2020 nur noch eingeschränkt berücksichtigt (Teil I Tz 13.6.9).
 - Der Besteuerungsanteil von **Renten**, insbesondere aus den gesetzlichen Rentenversicherungen im sog. Kohortenmodell, steigt in 2020 auf 80 % (Teil I, Tz 16.1).
 - Die höheren **Anpassungen von Ost-Renten** zur Angleichung an das West-Niveau sind nach Auffassung des BFH kein Grund zur Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente (Teil I Tz 16.1).
 - Die **Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer** bei gewerblichen Einkünften wurde vom 3,8- auf das 4-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht (Teil I Tz 20.16.).
 - Der **Anschaffungskostenbegriff** und die **Berücksichtigung ausgefallener Gesellschafter-Darlehen** bei Veräußerung von Beteiligungen von mind. 1 % an Kapitalgesellschaften wurde neu geregelt (Teil I Tz 20.17.10).
 - Es gibt eine neue – aktualisierte – Verwaltungsauffassung zur Abgrenzung freier Berufe im Rahmen selbständiger Einkünfte bei **Heil- und Hilfsberufen** (Teil I Tz 21.1).
 - Der Nutzer einer **grenzüberschreitenden Steuergestaltung** hat diese in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum anzugeben, in der sich der steuerliche Vorteil erstmals auswirken soll. Die »Anlage WA-ESt« wurde dafür auf Seite 2 entsprechend erweitert (Teil I Tz 30.9); ebenso der »Hauptvordruck Est 1 C« (Teil I Tz 31.15).
 - Die **Pflichtveranlagungsgründe** für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG wurden erweitert (Teil I Tz 31.2.1).
 - Bei aus öffentlichen Mitteln der Bundesrepublik Deutschland finanzierten **Entwicklungshilfeprojekten** im Ausland unterliegt der an die beschäftigten Arbeitnehmer (»Ortskräfte«)

gezahlte Arbeitslohn der beschränkten Steuerpflicht (Teil I Tz 31.6.8).

- Die **Investitionsfrist** bei der **Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen** nach § 7 g Abs. 1 EStG in Wirtschaftsjahren nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2018 wurde verlängert (Teil II Tz 1.1).
- Die Besteuerung des Nutzungsvorteils (Reduzierung) bei Privatnutzung von betrieblichen **Elektro- und Hybrid-Pkw** wurde neu geregelt (Teil II Tz 1.7.1).
- Der **Abzug von Geldstrafen und Geldbußen** wurde eingeschränkt (Teil II Tz 2.11 (7)).
- Die **Pauschbeträge für unentgeltliche Sachentnahmen** wurden aufgrund der USt-Reduzierung ab 1.7.2020 in »1.« und »2. Halbjahr 2020« zweigeteilt (Teil II Tz 3).
- Die Bindungswirkung von Bescheinigungen der Gemeinden bei der Inanspruchnahme **erhöhter Abschreibungen** nach § 7i EStG wurde neu geregelt (Teil II Tz 6.4.2).
- Es wurde eine **Sonderabschreibung** für **Elektrolieferfahrzeuge und elektrische Lastenfahrräder** eingeführt (Teil II Tz 6.6).
- Schließlich wird ein Ausblick auf die Verbesserungen bei der **Wohnungsbauprämie** ab 2021 gegeben (Teil II Tz 9).

Vorbemerkungen

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die **Steuererklärungsdrucke 2020** 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 2020 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung 2020 von Bedeutung sind.

Im Anhang dieser Anleitung befindet sich neben den amtlichen Steuererklärungsformularen ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) für den VZ 2020. 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 2020** stehen der **Hauptvordruck Est 1 A** sowie verschiedene **Anlage-Vordrucke** für die Erklärung der Einkünfte bzw. für die Geltendmachung von Steuervergünstigungen zur Verfügung. Der 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 früher im Hauptvordruck Est 1 A (Mantelbogen) zu erklären waren, wurden auf gesonderte 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 31.

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	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	Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (z. B. Krankheitskosten) und Pauschbeiträgen nach § 33b EStG	Tz 5
Unterhalt	Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	Tz 6

Anlage	Verwendungszweck	siehe Teil I
Haushaltsnahe Aufwendungen	Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen	Tz 7
Energetische Maßnahmen – neu ab VZ 2020	Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	Tz 8
Kind	Angaben zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern	Tz 9
Sonstiges	Sonstige Angaben und Anträge (z. B. Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, Verlustabzug, Spendenvortrag)	Tz 10
N	Arbeitnehmer: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Angaben zum Arbeitslohn und zu Werbungskosten	Tz 11
N-AUS	Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Tz 12
KAP	Kapitalanleger: Einkünfte aus Kapitalvermögen	Tz 13
KAP-BET	Einkünfte aus Kapitalvermögen/ anrechenbare Steuern lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (Beteiligung)	Tz 14
KAP-INV	Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	Tz 15
R	Rentner: Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus dem Inland	Tz 16
R-AV / bAV – neu ab VZ 2020	Angaben zu Leistungen aus inländischen Altersvorsorgeverträgen und aus der inländischen betrieblichen Altersversorgung	Tz 17
R-AUS – neu ab VZ 2020	Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus ausländischen Versicherungen, ausländischen Rentenverträgen und ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen	Tz 18
SO	Angaben zu sonstigen Einkünften (z. B. Unterhaltsleistungen, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen, Abgeordnetenbezüge, private Veräußerungsgeschäfte)	Tz 19
G	Gewerbetreibende: Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Tz 20

Anlage	Verwendungszweck	siehe Teil I
S	Selbständige und Freiberufler: Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Tz 21
34a	Antrag auf Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	Tz 22
V	Haus- und Wohnungseigentümer: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Tz 23
FW	Steuerbegünstigung zur Förderung des Wohneigentums	Tz 24
L	Land- und Forstwirte: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Tz 25
34b	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	Tz 26
13a	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	Tz 27
AV 13a	Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG	Tz 28
AUS	Angaben zu ausländischen Einkünften und Steuern	Tz 29
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 30
Zins-schranke	Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4h EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	Tz 20.24, Teil II Tz 2.11 (13b)
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
Corona-Hilfen – neu für VZ 2020	Angaben zu Corona-Soforthilfen, Überbrückungsbeihilfen und vergleichbare Zuschüsse bei betrieblichen Einkünften	Tz 32

Seit 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 über die vorliegenden elektronisch übermittelten Daten (sog. **eDaten**) hinaus, in diesen Anlage-Vordrucken keine abweichenden 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« **entfallen**.

Die von nicht buchführungspflichtigen Weinbaubetrieben bisher abzugebende »Anlage Weinbau« wird seit dem VZ 2019 ebenfalls nicht mehr angeboten. Die notwendigen Angaben zu den im Weinbau maßgebenden Richtbeiträgen für Betriebsausgaben sind nun in der »Anlage LuF« zur Einnahmen-Überschussrechnung enthalten. 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 bereits seit dem VZ 2017 durch die »**elektronische Vermögensbildungsbescheinigung**« ersetzt. Diese ist vom Anbieter der vermögenswirksamen Anlage unter Angabe der Identifikationsnummer 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 2020 (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 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 jeweiligen 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, R-AV / bAV, R-AUS, 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 bei unbeschränkter Steuerpflicht grundsätzlich der ESt (sog. »**Welt-einkommensprinzip**«). 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 45 des Hauptvordrucks ESt 1 A, vgl. Teil I Tz 1.11; Zeile 109 des Hauptvordrucks ESt 1 C, vgl. Teil I Tz 31.16.3) 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 Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung gewährt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a und b EStG). Eine **Versicherungsleistung**, die einem minderjährigen Kind nach einem schweren Unfall als »Verdienstausschlag« für künftiges Erwerbseinkommen gezahlt wird, ist keine steuerbare Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH-Urteil vom 26.5.2020, 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. 2020 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2020 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 31.2.2). 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 30.5). Wegen der Rechtslage bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anlässlich einer Aus- oder Einwanderung vgl. Teil I Tz 30.3.

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 2020 **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 geworden 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 seit dem VZ 2018 für alle Steuerpflichtigen von fünf auf **sieben Monate** verlängert (§ 149 Abs. 2 AO). Die **Einkommensteuererklärung 2020** ist hier nach bis zum **31.7.2021** 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 2020/2021 folgt.

Sofern die Steuerklärungen 2020 durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i. S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden, gilt eine allgemein **verlängerte Erklärungsfrist** bis zum **28.2.2022** bzw. bis zum **31.7.2022** für Land- und Forstwirte, die den Gewinn nach einem vom KJ. abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (§ 149 Abs. 3 AO). Um sicherzustellen, dass die Berater die Steuerklärungen ihrer Mandanten auch künftig kontinuierlich abgeben, hat das Finanzamt die gesetzlich verankerte Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten »Vorabanforderung« 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 2020** von Arbeitnehmern nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **31.12.2024** (24:00 Uhr) beim örtlich zuständigen Finanzamt einzureichen. Die Steuererklärung kann **nicht fristwährend** bei einem örtlich unzuständigen Finanzamt eingereicht werden (BFH-Urteil vom 13.2.2020, VI R 37/17, BFH/NV 2020 S. 979). 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 Steuerklärungen 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); entsprechendes gilt, wenn nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ein Antrag auf Überprüfung des Steuereinkommens oder Günstigerprüfung für Kapitalerträge nach § 32d Abs. 4 oder 6 EStG gestellt wird (FG Berlin-Brandenburg vom 30.1.2020, 4 K 4033/19, EFG 2020 S. 532). 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 2014 noch bis 31.12.2021). 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 10.5.2.

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 veranlagt 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. 2020 muss daher bis spätestens **31.12.2024** gestellt werden.

5 Verspätungszuschlag

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** von bis zu **25 000 €** 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 Erklärungspflichten wiederholt verletzt hat.

Seit 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 Steuererklärungsfrist vom Finanzamt 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. 2020 in folgenden Fällen verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

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

- (a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2020 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2020 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **18 816 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
- (b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **9 408 €** (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 Auslandstätigkeitserlass im Inland steuerfrei sind, oder

bb) **Arbeitslosengeld, Arbeitslosenbeihilfe, Elterngeld, Insolvenzgeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld** 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 Auslandstätigkeitserlass freigestellten ausländischen Einkünfte und die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Lohn-/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 abziehbaren Vorsorgeaufwendungen und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 11 900 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 22 600 € übersteigt, oder
 - dd) vom Finanzamt ein **Freibetrag** für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ermittelt worden ist (ausgenommen Pauschbeträge für Behinderte, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, Hinterbliebene und Zahl der Kinderfreibeträge) und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 11 900 €, bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 22 600 € 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. 2020 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2020 **wieder geheiratet** hat (dies gilt entsprechend für Lebenspartner) oder
 - cc) einer der Ehegatten/Lebenspartner die **Einzelveranlagung** beantragt;
- (3) für den Fall, dass steuerpflichtige **Kapitalerträge** vorliegen, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben (§ 32d Abs. 3 Satz 3 EStG)
- (4) für den Fall, dass zum 31.12.2019 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStDV).
- (5) Steuerpflichtige Personen, bei deren Steuerfestsetzung 2019 ein vorläufiger **Verlustrücktrag** für 2020 abgezogen wurde (§ 111 Abs. 5 EStG i. d. F. des zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 29.6.2020, BGBl I S. 1512).

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 31** wird im Einzelnen hingewiesen.

Zur Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vgl. die Erläuterungen zur **Anlage WA-ESt** (Teil I Tz 30.2). Ggf. können beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen unter bestimmten Voraussetzungen hiermit

einen Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« stellen (vgl. Teil I Tz 30.5.1)

8 Amtliche Vordruckmuster

Die **Steuererklärungen** sind grundsätzlich auf den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (vgl. Tz 1) abzugeben. Die Steuererklärung ist von den Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwahrend 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 2020 werden für alle Bundesländer **einheitliche Beleglesegerechte 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, Corona-Hilfen), werden nicht 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 Übermittlungssoftware »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. Dies gilt auch für den Fall, dass daneben ein weiterer Pflichtveranlagungsgrund i. S. des §46 Abs. 2 EStG vorliegen sollte (FG Thüringen vom 27.6.2019, 3 K 261/19, EFG 2019 S. 1981 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 36/19). Keine Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung besteht weiter für Arbeitnehmer, die nur 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 Registrierungsprozess 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; FG Berlin-Brandenburg vom 8.8.2019, 4 K 4231/18, EFG 2020 S. 204 – Revision anhängig, Az. des BFH: VIII R 29/19). Eine persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung (z. B. aufgrund Medieninkompetenz des Steuerer-

klärungspflichtigen) entfällt nicht dadurch, dass der Steuererklärungspflichtige auf medienkompetente, gelegentlich unentgeltlich in seinem Betrieb mithelfende Familienangehörige zurückgreifen könnte. Die zwangsweise Durchsetzung der elektronischen Steuererklärungsabgabe – 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 6.6.2018 (BStBl I S. 714), vom 2.7.2019 (BStBl I S. 887) und vom 23.7.2020 (BStBl I S. 639). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter »www.elsteuer.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 in authentifizierter Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§60 Abs. 4 Satz 1 EStDV i. V. mit §87a Abs. 6 AO). 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 2 050 € übersteigen,
- die **»Anlage AVEÜR«** für das **Anlageverzeichnis** und den Ausweis des **Umlaufvermögens** sowie
- die **»Anlage LuF«** zur Erklärung der im Weinbau festgelegten Richtbeträge für Betriebsausgaben und pauschaler Betriebsausgaben für Holznutzungen 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 SE« (Sonderberechnung bei Personengesellschaften), »Anlage ER« (Ergänzungsrechnung bei Personengesellschaften), »Anlage AVSE« (Anlagenverzeichnis/Ausweis des Umlaufvermögens zur Anlage SE) elektronisch zu übermitteln. Zu den »Anlagen SE, ER und AVSE« steht eine gesonderte Ausfüllanleitung zur Verfügung.

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 an-

stelle der Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung einzureichen, wenn die im Wirtschaftsjahr erzielten Betriebseinnahmen weniger als 17 500 € betragen haben, ist ab dem VZ 2017 aufgehoben worden.

Eine **Ausnahme** von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung besteht für **Antragveranlagungen** 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** (Zeilen 46 und 47) 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, Installieren 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 an den amtlichen Formularen. Die Menüführung der Online-Erklärung in »Mein ELSTER« ist wie folgt aufgebaut:

- Nach Auswahl der/des zu erstellenden Erklärung/Antrags, des Kalenderjahrs und der ggf. benötigten Anlage-Vordrucke (optional über einen Anlageassistenten) 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 (z. B. bei einem Umzug) 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 **Bescheinigungsabruf** (vgl. Tz 11.6) vorab in die Steuererklärung zu übernehmen. Zu beachten ist, dass bereits vorhandene Werte (z. B. aus der Vorjahresdatenübernahme) hierdurch überschrieben werden. Die Ergänzung der Online-Erklärung beschränkt sich dann nur noch auf fehlende Angaben (z. B. zu Spenden, Handwerkerleistungen oder Werbungskosten).

- 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.

Diese Anleitung enthält in den Erläuterungen zu den einzelnen Steuerklärungsvordrucken gezielte Hinweise zur Anwendung von »Mein ELSTER«. Die Hinweise sind in einem Kasten mit dem Begriff »ELSTER« besonders gekennzeichnet.

11.4 Steuerklärungssoftware

Neben »Mein ELSTER« kann für die Abgabe der elektronischen Steuererklärung jedes kommerzielle **Software-Produkt** verwendet werden, in das die ELSTER-Clientsoftware (vgl. Tz 11.5) integriert ist. 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«.

Die von der Finanzverwaltung bisher angebotene Steuersoftware **»ElsterFormular«** steht ab dem VZ 2020 nicht mehr zur Verfügung. Bei mit »ElsterFormular« erstellten Steuererklärungen besteht über den Menüpunkt »Export« die Möglichkeit, die an das Finanzamt übermittelten Steuererklärungsdaten nach »Mein ELSTER« zu übertragen. 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 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 Finanzverwaltung erkennt inzwischen auch per Telefax an das Finanzamt

übermittelte komprimierte Steuererklärungen als wirksam an, wenn diese vom Steuerpflichtigen nur auf einem elektronischen Display signiert wurden.

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

Die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungsdaten mit Abgabe einer komprimierten Steuererklärung will die Finanzverwaltung langfristig abschaffen. In einem ersten Schritt ist seit 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 »ELSTERSpezial«) 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« hat gegenüber der Abgabe der Steuererklärung auf Papier eine Reihe von Vorteilen:

- »Mein ELSTER« bietet 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 Abruf von elektronischen Bescheinigungen 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 **Bescheiddatenbereitstellung/-abholung**. Nach der Erstellung des Steuerbescheids werden die Bescheiddaten von der Steuerverwaltung über ELSTER elektronisch zum Abholen/zur Übernahme in die verwendete Steuersoftware bereitgestellt. Der Steuerpflichtige erhält eine E-Mail, wenn seine Steuerbescheiddaten 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 **Bescheinigungsabruf** elektronisch bereitgestellt werden. Die abgerufenen Daten können sodann automatisch in die richtigen Felder der (elektronischen) Steuererklärung übernommen werden. Durch die automatische Datenübernahme 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, Religionsschlüssel, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

Weitere Daten (z. B. elektronisch übermittelte Spenden- und Mitgliedsbeiträge, Pauschbeträge für behinderte Menschen) werden zu einem späteren Zeitpunkt folgen.

Der Bescheinigungsabruf für die vorausgefüllte Steuererklärung ist direkt über das Anmeldeportal »Mein ELSTER« (www.elster.de) möglich. Bei kommerziellen Softwareprodukten, die den Abruf von Bescheinigungen unterstützen, 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 Abrufverfahren 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 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 der Beschreibung unter www.elster.de »Abruf von Bescheinigungen – Vorausgefüllte Steuererklärung«.

Die vorausgefüllte Steuererklärung in ELSTER soll in den nächsten Jahren technisch weiterentwickelt werden. Sie soll künftig nicht mehr optional, sondern obligatorisch genutzt werden. Eine Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung muss dann aber nicht mehr explizit beantragt werden.

11.7 »Vollautomatische« Steuerbescheide

Die vorausgefüllte Steuererklärung wird 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). Diese Daten gelten als »eigene Angaben« des Steuerpflichtigen; seine Steuererklärung ist insoweit »vollständig«, ohne dass er die Daten nochmal ausdrücklich erklären muss (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO). 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 Steuerbescheid ohne Weiteres aufgehoben oder geändert werden (§175b Abs. 1 AO). 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). 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 45 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.

11.8 Digitaler Verwaltungsakt

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, BGBl I S. 1679 wurde die Möglichkeit geschaffen,

Verwaltungsakte (insbesondere Steuerbescheide) durch Bereitstellung zum Datenabruf **elektronisch** (digital) bekannt zu geben (§ 122a AO). In einer ersten Stufe wird dieses Verfahren für maschinelle Einkommensteuerbescheide ab dem VZ 2019 (zunächst nur für Erstbescheide an unbeschränkt steuerpflichtige Personen) angewendet. Folgebescheide und Verlustfeststellungsbescheide werden vorerst weiter automatisch als Papierbescheide bekannt gegeben.

Die elektronische Bekanntgabe eines Steuerbescheids ist nur möglich, wenn der Steuerpflichtige oder die von ihm bevollmächtigte Person (z.B. Steuerberater) hierzu vorab seine **Einwilligung** erteilt hat. Diese Einwilligung ist nur für elektronisch eingereichte Steuererklärungen möglich, entweder über »Mein ELSTER« oder über eine Fremdsoftware mit integrierter ELSTER-Schnittstelle. Dabei ist stets eine E-Mail-Adresse der abrufberechtigten Person anzugeben, an die eine Benachrichtigungs-E-Mail übersandt wird, wenn der Steuerbescheid (PDF-Dokument) des Finanzamts zur Abholung bereitsteht. Die abrufberechtigte Person muss dann den Steuerbescheid aktiv über »Mein ELSTER« oder die verwendete Fremdsoftware abrufen; Datum und Zeitpunkt dieses Abrufs werden für Zwecke des § 122a Abs. 4 AO protokolliert.

Für die **Bekanntgabe** des digitalen Steuerbescheids bestimmt § 122 Abs. 4 Satz 1 AO, dass ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten (Benachrichtigungs-E-Mail) an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben gilt. Dies setzt die Einspruchsfrist von im Regelfall einem Monat in Gang. Bestreitet die abrufberechtigte Person den Zugang der Benachrichtigungs-E-Mail, gilt der Steuerbescheid an dem Tag als bekannt gegeben, an dem die abrufberechtigte Person den Datenabruf durchgeführt hat (§ 122a Abs. 4 Satz 2 AO).

12 Verzicht auf die Angabe von eDaten

Zahlreiche Daten zu den Besteuerungsgrundlagen (z.B. Bruttoarbeitslöhne und die zugehörigen Lohnsteuerabzugsbeträge, bestimmte Beiträge zur Kranken-/Pflegeversicherung 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. Seit 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 grundsätzlich 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 des Arbeitgebers oder der Mitteilung über die geleisteten Versicherungsbeiträge der Versicherungsunternehmen) 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 11.3). Nur in diesem Fall sind die abweichenden Daten 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 **nur** für die **papiergebundenen** Steuerklärungsvordrucke. Bei den elektronischen Steuererklärungen wird die **vorausgefüllte Steuererklärung** (vgl. Tz 11.6) technisch weiter entwickelt (vgl. Tz 11.7 a. E.). Steuerpflichtige, die den Abruf elektronischer Bescheinigungen oder die Datenübernahme aus dem Vorjahr nicht nutzen, müssen vorerst bei der Erstellung ihrer elektronischen Steuererklärung sämtliche eDaten händisch erfassen.

13 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflicht

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. **Belegvorhaltepflicht** 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 **Belegvorhaltepflicht** 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 **Belegvorhaltepflicht**

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 45 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 die 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 gesetzliche 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 Dauersachverhalten (z. B. Versorgungsleistungen, doppelter Haushaltsführung, 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 nur noch die Angaben zur Person sowie bestimmte allgemeine Anträge und Angaben. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und haushaltsnahe 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 Erklärungs-vordrucken 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 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 13.3). 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. 2020 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2020 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 erhalten 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. 2020 **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 Anlage Sonstiges; Tz 10.5.3) 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 13.4) 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 42** 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 42 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 18) 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 Wohnsitz-

1-2

3-5

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 6–27

zes seinen 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 Einkommensteuerveranlagung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2020 (einschließlich eines Antrags auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung; früher: Lohnsteuerjahresausgleich) ebenfalls bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk sie **gegenwärtig** wohnen.

Ehegatten und Lebenspartner nach dem LPartG, die im Kj. 2020 **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, 18

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 Zuzug 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 11.2). 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 auszahlenden 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 Riemp-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 9.10.1).

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 Trennstriche 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 2020 in **Zeile 7**. Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG erhalten jeweils eine eigene Identifikationsnummer; diese ist in **Zeile 18** 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 bei der Zusammenveranlagung in den Zeilen 7 bis 16 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 18 bis 27 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 14 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. Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland, die bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden (vgl. Tz 30.5.1), können in Zeile 13 die Postleitzahl des ausländischen Wohnorts sowie in Zeile 15 den Wohnsitzstaat angeben. Entsprechendes gilt im laufenden VZ für Wegzugsfälle in das Ausland (vgl. Tz 30.3).

In Zeile 16 sind der ausgeübte Beruf oder die Art der Tätigkeit möglichst genau anzugeben. Dies erleichtert dem Finanzamt die Schlüssigkeitsprüfung der Steuererklärung (z. B. bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben).

Die entsprechenden Angaben in den Zeilen 18 bis 27 für die 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. Die Adressangaben in den Zeilen 22 bis 26 sind nur dann auszufüllen, wenn diese von den Zeilen 11 bis 15 abweichen.

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.

6–27

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 %) 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 45** 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 45 ist dadurch entbehrlich.

1.4.3.2 Religionsschlüssel

10, 21

In der gemeinsamen Steuererklärung von Ehegatten/Lebenspartnern ist die Religionsgemeinschaft für jeden Ehegatten/Lebenspartner mit dem maßgebenden **Religionsschlüssel** anzugeben (**Zeile 10** und **21** 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 9), 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 »Privatpersonen / Kapitalerträge / Kirchensteuer auf Abgeltungssteuer« abgerufen werden, ist aber auch bei allen Finanzämtern kostenlos erhältlich. An den Abzugsverpflichteten werden dann aufgrund

Teil I: Hauptvordruck Zeile 17

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 eingelegetem 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 (§ 51a Abs. 2d Satz 1 EStG); zu den Eintragungen in der Anlage KAP vgl. im Einzelnen Tz 13.4.

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 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 2020 I S. 541, 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 2020 I S. 527, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2020 I S. 173, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2020 I S. 219, für Sachsen im BStBl 2020 I S. 501, für Schleswig-Holstein im BStBl 2015 I S. 186, für Thüringen im BStBl 2020 I S. 540). 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 vorgesehen 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

Die näheren Angaben über den **Familienstand** in **Zeile 17** 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. Im ersten Eintragungsfeld der Zeile 17 »Verheiratet/Lebenspartnerschaft begründet seit dem« ist von **Ehegatten** das Heiratsdatum und von **Lebenspartnern** das Datum der Begründung der Lebenspartnerschaft nach dem LPartG anzugeben. Im Eintragungsfeld »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 Nichtigerklärung 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 2020 ist auch anzugeben, seit wann die Ehegatten/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 17 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 2020 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2020 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 wurde und der Antrag auf Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids **bis 31.12.2020** gestellt wird. Vor diesem Hintergrund hatte 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. Lebenspartner, die erst nach dem 31.12.2019 ihre Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt haben, können eine Zusammenveranlagung für bestandskräftig veranlagte Jahre nicht mehr rückwirkend beantragen.

Partner einer **nichtehelichen** oder **nicht eingetragenen Lebensgemeinschaft** haben **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 30.5).

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 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden.

1.5.2 Zusammenveranlagung

Die **Zusammenveranlagung** wird durchgeführt, wenn die Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG übereinstimmend diese Veranlagungsart wählen (erstes Ankreuzfeld in Zeile 28). 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. Sonderausgabenhöchstbetrag) 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 28). 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 sowie die Steuerermäßigungen nach § 35a und § 35c 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 II der Anlage Sonstiges** ein einheitlicher **hälftiger Abzug** der Aufwendungen beantragt werden (§ 26a Abs. 2 Satz 2 EStG; vgl. Tz 10.8).

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. Im Einzelfall ist eine genaue Vergleichsberechnung erforderlich, wel-

28

28

Teil I: Hauptvordruck

Zeile 28

che 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).

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 9.10).

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 2020 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **9 408 €** 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 **18 816 €** 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 270 501 €/541 002 € (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 2020 durch eine Verschiebung der Tarifeckwerte um 1,95 % 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 2021:

Der Gesetzgeber ist aufgrund des alle zwei Jahre von der Bundesregierung vorzulegenden Existenzminimumberichts und des Steuerprogressionsberichts verpflichtet, die Höhe des Grundfreibetrags sowie den Einkommensteuertarif zu überprüfen und ggf. anzupassen. Ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren für VZ ab 2021 ist inzwischen eingeleitet worden:

Nach dem Entwurf eines Zweiten Familienentlastungsgesetzes soll der steuerliche Grundfreibetrag für den VZ 2021 auf **9 744 €** und für den VZ 2022 auf **9 984 €** angehoben werden. Zum Ausgleich der sog. kalten Progression sollen die übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs für den VZ 2021 um 1,52 % und für den VZ 2021 um 1,17 % nach rechts verschoben werden. Die Verabschiedung des Gesetzes durch die Gesetzgebungsorgane bleibt abzuwarten.

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. ist der Vorläufigkeitsvermerk in den Steuerbescheiden wegen der Höhe des Grundfreibetrags entfallen (vgl. BMF-Schreiben vom 18.6.2018, BStBl I S. 702).

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 Einkommensteueranmeldung an die ESt an, die unter Berücksichtigung der vollen **Jahresfreibeträge für Kinder** festzusetzen wäre (vgl. Tz 9.2.3.3). 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 die Freigrenze von 972 €/1 944 € (Einzelveranlagung/Zusammenveranlagung) übersteigt (§ 3 SolZG). 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. Ein neues Revisionsverfahren ist unter dem Az. IX R 15/20 beim BFH anhängig (Vorinstanz FG Nürnberg vom 29.7.2020, 3 K 1098/19). In diesem Verfahren ist zu klären, ob der Solidaritätszuschlag im Vorauszahlungsverfahren auch im Jahr 2020 noch erhoben werden darf, nach dem der Solidarpakt II mit dem Jahr 2019 ausgelaufen ist; Aussetzung

der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung in Fällen, in denen sich Steuerpflichtige auf dieses Verfahren berufen, allerdings nicht.

Rechtsänderungen ab 2021:

Mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl I S.2115 wird der Solidaritätszuschlag ab dem VZ 2021 in einem ersten Schritt zu Gunsten niedrigerer und mittlerer Einkommen »zurückgeführt«. Durch die **Anhebung der Freigrenze** von 972 €/1 944 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) auf 16 956 €/33 912 € wird erreicht, dass für rund 90 % der Steuerzahler der Solidaritätszuschlag entfällt. Eine Milderungsregelung verhindert weiter, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Einkommen nur geringfügig die neuen Freigrenzen überschreitet, schon mit dem vollen Steuersatz von 5,5 % belastet wird. Die neue Freigrenze gilt ab dem 1.1.2021 entsprechend schon im Lohnsteuerabzugsverfahren. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des o. g. Gesetzes und der Fortführung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus liegt dem BVerfG inzwischen eine Verfassungsbeschwerde mehrerer Bundestagsabgeordneter vor (Az. 2 BvR 1505/29).

Im Anhang dieser Anleitung ist für das Kj. 2020 ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) abgedruckt. Damit die aus dem Steuertarif abgeleiteten (nicht amtlichen) Tabellen nicht einen unvertretbar 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 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

28 Die in Zeile 28 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 Gesellschafts-

verträge 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 nichtselbständiger 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 (BFH-Urteile vom 16.2.1995, BStBl II S.592 und vom 18.8.2005, BStBl II 2006 S.165). 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 2020 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.

**Teil I: Hauptvordruck
Zeilen 31–34**

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 2020 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 €
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 €
nach dem 1.1.1955 und vor dem 2.1.1956	16,0 %	760 €

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 2020

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

Steuerpfl./ Ehemann/ Lebenspartner(in) A* €	Ehefrau/ Lebenspartner(in) B* €
Bruttoarbeitslohn ohne Versorgungsbezüge	
Positive Summe der übrigen Einkünfte ohne Leibrenten (kein Eintrag, wenn Summe negativ)	
+	+
Bemessungsgrundlage insgesamt	
davon ___ %, höchstens je _____ € (siehe o. a. Tabelle)	

Bruttoarbeitslohn ohne Versorgungsbezüge

Positive Summe der übrigen Einkünfte ohne Leibrenten (kein Eintrag, wenn Summe negativ)

Bemessungsgrundlage insgesamt

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

1.7 Bankverbindung

Der Zahlungsverkehr mit dem Finanzamt wird **unbar** abgewickelt. Daher ist in den Zeilen 31 bis 34 stets die **Bankverbindung** anzugeben. Ändert sich die Bankverbindung **vor** der Überweisung eines etwaigen Erstattungsbetrags, sollte dies dem Finanzamt umgehend schriftlich mitgeteilt werden.

Bei Überweisungen innerhalb des einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraums kommt 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 Vereinigtes Königreich, Gibraltar, 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 31** die IBAN des **inländischen Geldinstituts** (beginnend mit dem bereits vorgedruckten »DE«) oder in **Zeile 32** die IBAN des **ausländischen Geldinstituts** anzugeben. Für Steuererstattungen im SEPA-Zahlungsverkehr in Länder außerhalb des EU-/EWR-Raumes ist – neben der IBAN in Zeile 32 – in **Zeile 33** 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 34** ist anzukreuzen, wer Kontoinhaber ist (»stpfl. Person/Ehemann/Person A« laut den Zeilen 8 und 9 oder »Ehefrau/Person B« laut den Zeilen 19 und 20; 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 (Rubrik: Bürger/Sicherungsüber-eignung) 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 Sicherungs-abtretungen und nur Bankunternehmen gestattet sind (BFH-Urteil vom 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 124).

1.8 Einmalzustellvollmacht

35–41 Falls eine andere Person als der in Zeile 8 und 9 bezeichnete Steuerpflichtige als **Empfangsbevollmächtigter/Postempfänger** eingesetzt werden soll, können zu dieser Person in den Zeilen 35 bis 41 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 für den aktuellen VZ die Daten in der Vollmachtsdatenbank, so dass Bescheide ggf. an eine unzutreffende Adresse versandt werden.

1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage

42 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 zusätzlich 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 42** durch Eintragung einer »1« in den dafür vorgesehenen Eintragungsfeldern für die/den »stpfl. 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. Bei Neuverträgen (Vertragsabschluss ab dem 25.5.2018) erfolgt die Datenübermittlung nur, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Anbieter als mitteilungspflichtige Stelle in die Datenübermittlung eingewilligt hat (§15 Abs. 1 Satz 1 5. VermBG). 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 Identifikations-

nummer 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, VL-Investmentsparplan) 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 17 900 €**, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern **35 800 €** 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 **20 000 €**, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern von **40 000 €**, 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 in **Zeile 43 nicht** eingetragen zu werden. Die eDaten werden ab dem VZ 2019 automatisch in die Einkommensteuerveranlagung übernommen. Eintragungen in Zeile 43 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).

43–44

Vergleichbare Einkommensersatzleistungen i. S. der Zeile 43 aus einem **EU-/EWR-Staat** oder der **Schweiz**, die von ausländischen Leistungsträgern **nicht** elektronisch übermittelt werden, sind in **Zeile 44** 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, Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz, Verdienstausschüttungen nach dem Infektionsschutzgesetz), sind nicht in den Zeilen 43 und 44 anzugeben; diese werden aus der Lohnsteuerbescheinigung automatisch in die Kennzahlen der **Zeile 28** der **Anlage N** übernommen (vgl. Tz 11.10.1).

ELSTER:

Die automatische eDaten-Übernahme gilt nicht für die elektronische Steuererklärung; insoweit wird die »Vorausgefüllte Steuererklärung« technisch weiterentwickelt (Tz 11.6 der Vorbemerkungen). Steuerpflichtige, die den **Bescheinigungsabruf** in »Mein ELSTER« oder über eine kommerzielle Steuerklärungssoftware nutzen, können die Daten zu Einkommensersatzleistungen mit wenigen Mausklicks in ihrer elektronische Steuererklärung übernehmen und ersparen sich so den Eingabeaufwand. Ansonsten sind die Daten zu Einkommensersatzleistungen vorerst weiter aus den vorliegenden Leistungsmittlungen der auszahlenden Stellen in die Zeile 43 zu übertragen. Zusätzliche Eintragszeilen können bei Bedarf per Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

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 11.10.1.

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 hiernach nur 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;
- **Versorgungsrankengeld** oder **Übergangsgeld** nach dem Bundesversorgungsgesetz;
- **Verdienstaufschlagszuschlägen** nach dem Unterhaltssicherungsgesetz;

- **Verdienstaufschlagszuschlägen** nach § 56 des **Infektionsschutzgesetzes**, die aufgrund behördlich angeordneter Quarantänemaßnahmen an Selbständige und Arbeitnehmer gezahlt werden;
- aus dem **Europäischen Sozialfonds** finanziertes **Unterhaltsgeld** sowie Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen;
- **Elterngeld** nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz;
- **Anpassungsgeld** nach dem **Kohleausstiegsgesetz** vom 8.8.2020 (BGBl I S. 1818) für Arbeitnehmer der Braunkohlekraftwerke und -tagebaue sowie Steinkohlekraftwerke, die aus Anlass einer Stilllegungsmaßnahme ihren Arbeitsplatz verloren haben;
- **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 vorfinanzierte 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. Geburtengeld 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). Die von einem Arbeitgeber in der Schweiz gezahlten steuerfreien Krankentaggelder einer schweizerischen Kollektiv-Krankentaggeldversicherung sind ebenfalls nicht mit Leistungen inländischer öffentlicher Kassen vergleichbar, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (FG Baden-Württemberg vom 8.5.2019, 14 K 2647/18, EFG 2019 S. 1903 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: III R 52/19).

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 45** 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«)

45 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 45** 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 45 **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 erklären. 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

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 46 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.

vor 46

1.12.2 Eigenhändige Unterschrift

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 47 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.

46–47

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.

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 46–47

ELSTER:

Bei der Abgabe einer elektronischen Steuererklärung (z. B. über »Mein ELSTER«) 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. Die Finanzverwaltung erkennt aber inzwischen auch per Telefax an das Finanzamt übermittelte komprimierte Steuerklärungen als wirksam an, wenn diese vom Steuerpflichtigen nur auf einem elektronischen Display signiert wurden.

Kehrt 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 46** 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 47 kann weiter angegeben werden, wer bei der Anfertigung der Steuererklärung mitgewirkt hat (Kontaktdaten, 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 »**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 früheren 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 9.
- Die »**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 10.
- 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 24 und Teil II Tz 4.3.

Die in den **Zeilen 4 bis 23** 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, 19 und 20).

Die »Anlage Sonderausgaben« ist bei Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern gemeinsam auszufüllen.

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. Wittensplittings (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 23.9.1 oder Gewerbebetrieb, vgl. Tz 20.2.1) 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 bereits 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 11.17.3 (ABC) »Steuerberatungskosten«; Teil II, Tz 2.11 Abs. 14).

Gemischt veranlasste Steuerberatungskosten sind **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 11.17.3, (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

4

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile vor 5

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. Der Ansatz eines Erstattungsüberhangs setzt weder eine Kirchensteuerzahlung im Erstattungsjahr noch eine steuerliche Auswirkung der erstatteten Kirchensteuerzahlung im Zahlungsjahr voraus (FG Düsseldorf vom 5.12.2019, 14 K 3341/15 E, EFG 2020 S. 352 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 1/20).

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, BStBl II S. 658). Durch die Hinzurechnung kann es daher dazu kommen, dass ESt gezahlt werden muss, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich »0 €« beträgt. Dies gilt auch dann, wenn sich die erstatteten Kirchensteuern im Zahlungsjahr letztlich nicht steuermindernd ausgewirkt haben, da ansonsten der mit § 10 Abs. 4b EStG verfolgte Vereinfachungszweck verfehlt würde, wenn dies in jedem Einzelfall ermittelt werden müsste. Das vorgenannte BFH-Urteil wird aufgrund der Veröffentlichung im BStBl Teil II von der Finanzverwaltung allgemein angewendet.

Kirchensteuer, die als **Zuschlag** zur **Abgeltungsteuer** von den Banken einbehalten wurde, 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. 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). 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.). Fraglich ist noch, ob die gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz EStG auch um die Kirchensteuerbeträge zu mindern ist, die nur rechnerisch auf die dem Abgeltungssteuertarif unterliegenden Kapitalerträge entfallen (verneinend FG Düsseldorf vom 5.6.2019, 2 K 1544/17 E, EFG 2019 S. 1757 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 23/19).

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 Religionsgemeinschaften 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 während des ganzen KJ. auf die Erhebung von Kirchensteuern verzichten, sind wie Kirchensteuern abziehbar. Der Abzug ist bis zur Höhe der Kirchensteuer zulässig, die in dem betreffenden Land von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften erhoben wird. Bei unterschiedlichen Kirchensteuersätzen ist der höchste Steuersatz maßgebend. 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 Rechtsprechungsänderung des Großen Senats des BFH hinsichtlich der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen (vgl. Tz 10.5.5) 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 **vor 5**

- **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.). Auch nicht steuerbare Umsätze sind bei der Ermittlung der Alternativgrenze zu berücksichtigen (vgl. R 10b.3 Abs. 1 EStR).

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 »Anlage Sonstiges« erklärt werden (vgl. Tz 10.4); 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

5–8 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.

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** – zu erklären sind. Für Zuwendungen an Empfänger im EU/EWR-Ausland gelten besondere Abzugsvoraussetzungen (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 Mausklick 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. 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 Empfängerkörperschaft 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 erfüllen. Der Nachweis, dass diese Voraussetzungen bei der im Ausland ansässigen Empfängerkörperschaft 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 Or-

ganisation. 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 Haftungsinanspruchnahme 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 Ansehenssteigerung 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 22.3.2018, 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 weiterer 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. 5

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. Jahreshgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder (§ 10b Abs. 1 Satz 7 EStG).

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeile 5

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 **Heimspflege** 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 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), dürfen 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 seit 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** (»Belegvorhaltepflicht«, vgl. Tz 13.1 der Vorbemerkungen). 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 seit dem 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 Freistellungsbescheids 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

gung 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. **Belegvorhaltepflcht**, 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 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 Lohnteile dürfen dann aber nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Arbeitnehmer als Spende nach § 10b EStG berücksichtigt werden.

Eine entsprechende Verwaltungsanweisung hat die Finanzverwaltung zur Unterstützung der Hilfe für die in Deutschland asylsuchenden **Flüchtlinge** erlassen (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). Für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen in Form von Spenden aufgrund der **Corona-Pandemie**, die in der Zeit vom 1.3. bis 31.12.2020 durchgeführt werden, sind die mit BMF-Schreiben vom 9.4.2020, BStBl I S.498 bekannt gegebenen Vereinfachungs- und Billigkeitsregelungen zu beachten. Ein vereinfachter Zuwendungsnachweis gilt bis zum 31.12.2020 auch für Spenden zur Unterstützung der Opfer des **Erdbebens in Albanien** im November 2019 (BMF-Schreiben vom 15.6.2020, BStBl I S.574).

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 geschieht 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 Neuananschaffungen 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeile 5

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 Aufwands- 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 Vereinsmitglieds ist deshalb keine Spende. Werden die Nutzungen und Leistungen aber **entgeltlich** erbracht, kann bei Verzicht auf den rechtswirksamen 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. 1584 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 Satzungsermächtigung 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 Satzungsermächtigung 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 Zu-

wendungsempfängers. 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 Einrichtung 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 zuzurechnenden Ehegatten/Lebenspartnern 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). Eine zweckgebundene Zahlung zur Unterbringung eines Hundes in einer Tierpension kann nicht als Spende abgezogen werden, auch wenn ein als gemeinnützig anerkannter **Tierschutzverein** hierfür eine Spendenbescheinigung ausgestellt hat (FG Köln vom 11.12.2018, 10 K 1568/17, EFG 2020 S. 1003 – Revision eingelegt, Az. beim BFH X R 37/19).

Zahlungen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen, die als **Bewährungsauflage** 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 Zahlungen 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 9.12).

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 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 das 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 7

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 hiernach ggf. verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag wird wiederum gesondert festgestellt.

BEISPIEL:

Zum 31.12.2019 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8 000 €. Im Jahr 2020 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15 000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2020 beträgt 100 000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2020 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	8 000 €
aus laufenden Spenden des VZ 2020	+ 15 000 €
Gesamtbetrag	23 000 €
Spendenhöchstbetrag = 20 % von 100 000 €	20 000 €
insgesamt als Spenden abziehbar	20 000 €

Die nicht berücksichtigten Spenden des laufenden VZ 2020 in Höhe von 3 000 € (15 000 € ./. 12 000 €) werden zum 31.12.2020 als verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag gesondert festgestellt.

2.5.8 Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien

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 Tarifermäßigung 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 **1 650 €**. 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 **1 650 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern von insgesamt **3 300 €** 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 2020 von 50 000 € leistete im Kj. 2020 folgende Spenden:

für gemeinnützige Zwecke	500 €
für kirchliche Zwecke	2 500 €
an politische Parteien i. S. des § 2 Parteiengesetzes	3 500 €

Abzugsfähig sind:

- nach § 34g EStG als Abzug von der tariflichen ESt 50 % aus höchstens 1 650 € = **825 €**.
- Von den Spenden an politische Parteien sind 1 850 € (3 500 € abzüglich 1 650 €), höchstens **1 650 €** als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG).
- Die Aufwendungen zur Förderung kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke von **3 000 €** (2 500 € + 500 €) sind im Rahmen des Höchstbetrags von **10 000 €** (= 20 % von 50 000 €) in voller Höhe abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 EStG).
- Insgesamt sind somit **4 650 €** 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 Belegvorhalte- und Aufbewahrungspflichten (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 § 34 g 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 **1 650 €**. 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 § 34 g 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 § 34 g 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 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 34 g EStH) hingewiesen.

Dass alle Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifiermäßigung nach § 34 g 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

9-12 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** 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 Steuererminderung erreicht werden kann. In **Zeile 11** ist dementsprechend anzugeben, welche von den in der Zeile 9 und 10 nachgewiesenen Spenden in 2020 berücksichtigt werden sollen. Der am Schluss des VZ 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 2020 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.

9-10

11-12

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

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 2020 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) bis zum VZ 2029 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 (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.

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); es kommt insoweit nur ein auf **6 000 €** im Kj. begrenzter **Sonderausgabenabzug** in Betracht (vgl. Tz 2.6.2). Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben können nur dann berücksichtigt werden, 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 11.16.3). 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.

Das BVerfG hat inzwischen mit mehreren Beschlüssen vom 19.11.2019 (Az. 2 BvL 22/14 bis 2 BvL 27/14) entschieden, dass der gesetzliche Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nach § 9 Abs. 6 EStG sowie die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG **verfassungsgemäß** sind. In einem Nachfolgeverfahren hat der BFH keine Bedenken § 9 Abs. 6 EStG rückwirkend ab dem VZ 2004 anzuwenden (BFH-Urteil vom 12.2.2020, VI R 17/20, BFH/NV 2020 S. 967). Die in Parallelfällen anhängigen Revisionen (u. a. VI R 3/20, VI R 4/20, VI R 5/20, VI R 6/20, VI R 11/20) sind inzwischen durch Rücknahme und entsprechenden Einstellungsbeschluss beendet worden. Im Hinblick auf das noch anhängige Revisionsverfahren VI R 18/20 wird die Finanzverwaltung Steuerbescheide wegen der Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorerst weiter vorläufig erlassen (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).

2.6.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag

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 **6 000 €** 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 6 000 € 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 9.

Die Summe der geleisteten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (»stpf. 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 6 000 € maschinell berücksichtigt werden kann. Die abzugsfähigen Aufwendungen (vgl. Tz 2.6.10) sollten ggf. in einer Aufstellung aufgliedert 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 11.16); 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 11.16.3).

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 Deutschkennt-

nissen 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 11.16.3 – 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 entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt er die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholt 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 (Anlernstätigkeiten, 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 vo-

raussetzt (BFH-Urteile vom 27.10.2011, BStBl 2012 II S.825 zur Ausbildung als **Rettungssanitäter** 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 Rettungssanitäter (Ausbildungsdauer: 6 Monate). Er überbrückte damit die Wartezeit auf einen Studienplatz im Studienfach Medizin. In 2015 nahm er sein Medizinstudium auf, das im VZ 2020 noch andauert.

Die Ausbildung zum Rettungssanitäter 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 2020 nur im Rahmen des Höchstbetrags von 6 000 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Die Feststellung eines vorzugsfähigen 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,

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

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 11.16.3). 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** gilt nach Rz 24 des o. a. BMF-Schreibens vom 22.9.2010 Folgendes:

Nach § 19 Absatz 2 HRG stellt der Bachelor- oder Bakkalaureusgrad einer inländischen Hochschule einen berufsqualifizierenden Abschluss dar. Daraus folgt, dass der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Studiengang als weiteres Studium anzusehen ist.

Nach § 19 Absatz 3 HRG kann die Hochschule auf Grund von Prüfungen, mit denen ein weiterer berufsqualifizierender Abschluss erworben wird, einen Master- oder Magistergrad verleihen. Die Hochschule kann einen Studiengang ausschließlich mit dem Abschluss Bachelor anbieten (grundständig). Sie kann einen Studiengang mit dem Abschluss als Bachelor und einem inhaltlich darauf aufbauenden Masterstudiengang vorsehen (konsekutives Masterstudium). Sie kann aber auch ein Masterstudium anbieten, ohne selbst einen entsprechenden Bachelorstudiengang anzubieten (postgraduales Masterstudium).

Ein Masterstudium i. S. des § 19 HRG kann nicht ohne ein abgeschlossenes Bachelor- oder anderes Studium aufgenommen werden. Es stellt daher ein weiteres Studium dar. Dies gilt auch für den Master of Business Administration (MBA), das Studenten verschiedener Fachrichtungen ein anwendungsbezogenes Postgraduiertenstudium in den Wirtschaftswissenschaften ermöglicht. Die Aufwendungen für ein Masterstudium sind, da sie beruflich veranlasst sind nach allgemeinen Grundsätzen als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 12.2.2020, VI R 17/20).

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
- Unterkunfts- 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 11.12.2.2). 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 Unterkunfts- 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 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 11.20) 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, kön-

nen nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1 250 € jährlich berücksichtigt werden (vgl. Tz 11.15.1). 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 6 000 € 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.

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 15–18

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-)jergeltliches 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 **Nießbrauchs** 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

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 in **Zeile 17** eingetragen werden. Versorgungsleistungen, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung berücksichtigt wurden, sind in **Zeile 18** anzugeben.

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; seit dem VZ 2017 besteht für diese Unterlagen allerdings keine **Belegvorlagepflicht**, sondern nur eine **Belegvorhaltepflicht** und müssen daher nur auf Anforderung des Finanzamts vorlegt werden (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** und im Fall der gesonderten und einheitlichen Feststellung in **Zeile 16** anzugeben. Zur Ermittlung des **Prozentsatzes** für den Ertragsanteil vgl. Tz 16.5. Die Begrenzung des Abzugs auf den Ertragsanteil unterliegt keinen verfassungsrechtlichen 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 17** oder bei Berücksichtigung im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung in **Zeile 18** 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

15–18

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 30.5.2.

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 **Vermächtnis** 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 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 bei einer Vermögensübergabe des elterlichen Betriebs gegen monatliche Versorgungsleistungen die Übernahme von Mehrkosten für eine Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim ausdrücklich ausgeschlossen, liegt nur eine mit dem Ertragsanteil als Sonderausgaben abzugsfähige Rente vor (FG Rheinland-Pfalz vom 30.7.2019, 5 K 2332/17, EFG 2019 S. 1540 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 29/19). Wurde die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen von Voraussetzungen abhängig gemacht, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen, ist die Verpflichtung des Vermögensübernehmers zu wiederkehrenden Barleistungen ebenfalls nur 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 19.2).

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 **Erbbauzinsen**, 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 19–20

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 9.2).

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

19–20 Die Unterhaltsleistungen und die darin enthaltenen Beiträge zur Basis-Krankenversicherung und gesetzlichen Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners sind gesondert in den **Zeilen 19** und **20** anzugeben. In **Zeile 19** ist zudem – als Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug des Unterhaltsleistenden – 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 19.3).

Die in **Zeile 20** einzutragenden 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 20 die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge mit Anspruch auf **Krankengeld** abgefragt; insoweit ist eine Minderung der abzugsfähigen Beiträge um 4 % vorgeschrieben (§ 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 2.7.2.2).

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 19 und 20 per Mausclick seiner elektronischen Steuererklärung hinzufügen.

2.7.2.4 Unterhaltsleistungen

Unerheblich ist, ob die **Unterhaltsleistungen** freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Unterhaltungspflicht 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 erstmaligen förmlichen **Antrag** des Unterhaltsgebers auf Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers ist der beim Finanzamt erhältliche Vordruck **»Anlage U«** zu verwenden, der von beiden Steuerpflichtigen zu unterschreiben ist. Der Antragsvordruck kann auch im Internet unter www.formulare-bfinv.de abgerufen werden.

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 Einkommensteuerveranlagung 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 **Vergleichs** 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 2020 nur als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von **9 408 €** (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 Rahmen 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 Bescheini-

gung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden; wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 30.5.2.

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-Pauschbetrags 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 16.3).

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 21–23

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 2020 (Versorgungsbeginn 1.1.2020) 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 1 560 € wird bei A ein Betrag von 18 440 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 9 220 € (= 50 % von 18 440 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen. B hat einen Betrag in Höhe von 9 118 € (= 9 220 € ./. 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).

21–22

Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** sind in **Zeile 21** 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 Einkommensteueranmeldung.

In **Zeile 22** sind der **Name** sowie die **Identifikationsnummer** des Zahlungsempfängers einzutragen. Hierdurch soll bei diesem die korrespondierende Versteuerung der Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1a EStG sichergestellt werden. Die Angabe der Identifikationsnummer ist dabei materielle Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der Ausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 Satz 3 EStG). Der Zahlungsempfänger ist für diese Zwecke verpflichtet, dem Ausgleichsverpflichteten seine Identifikationsnummer mitzuteilen.

Werden **erstmalig** entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht, empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Ablichtung des Vertrags oder der Versorgungsvereinbarung beizufügen. Es besteht für diese Unterlagen seit dem VZ 2017 allerdings 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.

ELSTER:

Für die Angabe von Ausgleichszahlungen zu Zeile 21 und 22, 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 30.5.2.

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 11.17.3 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 23** geltend gemacht werden. Außerdem ist in dieser Zeile zwingend die Identifikationsnummer des Empfängers der Ausgleichsleistungen anzugeben. Dieser ist für diese Zwecke verpflichtet, dem Ausgleichsverpflichteten seine Identifikationsnummer mitzuteilen. Hierdurch wird die Versteuerung der Ausgleichsleistungen beim Empfänger als sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 1a EStG sichergestellt (siehe unten).

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 die **Zustimmungs-erklärung** des Empfängers der Leistungen enthält. Die »Anlage

23

U« ist entweder beim Finanzamt erhältlich oder kann im Internet unter www.formulare-bfinv.de abgerufen werden.

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 Empfänger der Ausgleichsleistung kann ggf. seine Zustimmung auf einen Teilbetrag begrenzen. 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 19.3).

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 30.5.2.

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« ausfüllen; 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**« sind **nicht** mehr in die mit dem Logo »e« gekennzeichneten und dunkelgrün hervorgehobenen Zeilen/Bereichen der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen; sie werden seit dem VZ 2019 **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 über die eDaten 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. 2020 ausgehändigt hat (vgl. Tz 11.1 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 2020 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 27),
- 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 56).

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

3.2 Vorsorgeaufwendungen

3.2.1 Rechtentwicklung

vor 4 Im Zuge der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 (BStBl I S. 554 und 740) wur-

de 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 20 000 € und bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern bis zu 40 000 € 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 2020 ergibt sich hiernach eine Anhebung des Höchstbetrags auf 25 046 € bzw. 50 092 € (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 2020 mit 90 %). 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).
- Bis zum VZ 2019 wurde eine Günstigerprüfung nach der Rechtslage bis 2004 durchgeführt, um Schlechterstellungen gegenüber dem Abzugsvolumen ab 2005 zu vermeiden. Der nach der Rechtslage bis 2004 zu berücksichtigende Vorwegabzug wurde beginnend mit dem Jahr 2011 schrittweise bis zum VZ 2019 abgeschmolzen. Beiträge zu einem Basisrentenvertrag wurden im Rahmen der Günstigerprüfung ggf. durch einen Erhöhungsbetrag berücksichtigt. Ab dem VZ 2020 ist diese Günstigerprüfung entfallen.
- 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 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 Krankenversi-

cherung 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 2 800 €/1 900 € nicht übersteigen. Der Höchstbetrag von 2 800 € gilt für Steuerpflichtige, die ihre Krankenversicherung alleine getragen haben (z. B. Selbständige), der Höchstbetrag von 1 900 € 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 1 900 €, in Steuerklasse III höchstens 3 000 €). Arbeitnehmer, bei denen die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen niedriger 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 Altersversorgung ergaben sich durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung keine Änderungen.

Mit dem Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz vom 24.6.2013 (BGBl I S. 1667) wurden ab dem VZ 2014 Verbesserungen bei der **Basisversorgung 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** wurde 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 (§ 175b Abs. 1 AO). 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 Ausbildungsdienstverhältnisses vom Arbeitslohn des Kindes durch den Arbeitgeber einbehaltene Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung; vgl. Tz 9.8). Eine Doppelberücksichtigung sowohl bei den Eltern als auch beim Kind muss jedoch ausgeschlossen sein. Ansonsten 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 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 Steuerermäßigungen nach § 35a und § 35c EStG allerdings **einheitlich** ausüben (vgl. Tz 10.8).