

Robert Engert | Winfried Simon | Frank Ulbrich

# Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2021

Mit amtlichen Vordrucken und  
Einkommensteuertabelle

Ausführungen zu Grundsatzfragen  
und Steuerersparnismöglichkeiten

Hinweise auf Rechtsänderungen 2022

**TIPPS**  
ZUR NUTZUNG VON  
**>>ELSTER<<**

SCHÄFFER  
POESCHEL

## **Hinweis zum Urheberrecht:**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER  

---

POESCHEL



# Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2021

Mit amtlichen Vordrucken und Einkommensteuertabelle

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

2021

SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG  
STUTTGART

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 978-3-7910-5267-0            Bestell-Nr. 20005-0012  
E-PDF ISBN 978-3-7910-5268-7            Bestell-Nr. 20005-0162

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.

© 2021 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Dezember 2021

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

# Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> . . . . .	21	1.5.3 Einzelveranlagung . . . . .	43
<b>Neues ab 2021 im Überblick.</b> . . . . .	23	1.5.4 »Witwensplitting« . . . . .	44
<b>Vorbemerkungen</b> . . . . .	27	1.5.5 Steuertarif . . . . .	44
<b>1 Allgemeines</b> . . . . .	27	1.5.6 Maßgebender Güterstand . . . . .	45
<b>2 Steuererklärungsvordrucke</b> . . . . .	27	<b>1.6 Altersentlastungsbetrag</b> . . . . .	46
<b>3 Angaben zu den Einkünften.</b> . . . . .	28	<b>1.7 Bankverbindung.</b> . . . . .	46
<b>4 Statistische Angaben</b> . . . . .	29	<b>1.8 Einmalzustellvollmacht</b> . . . . .	47
<b>5 Steuererklärungsfristen</b> . . . . .	29	<b>1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-</b>	
<b>6 Verspätungszuschlag.</b> . . . . .	30	<b>Sparzulage.</b> . . . . .	47
<b>7 Steuererklärungspflichten.</b> . . . . .	30	<b>1.10 Einkommensersatzleistungen</b> . . . . .	47
<b>8 Einkommensteuererklärung bei</b>		1.10.1 Angaben im Hauptvordruck ESt 1 A . . . . .	47
<b>beschränkter Steuerpflicht</b> . . . . .	31	1.10.2 Elektronische Übermittlung . . . . .	48
<b>9 Amtliche Vordruckmuster</b> . . . . .	31	1.10.3 Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt	
<b>10 Internet-Formulare.</b> . . . . .	31	unterliegen . . . . .	48
<b>11 Nichtamtliche Vordrucke</b> . . . . .	31	1.10.4 Besonderheiten. . . . .	48
<b>12 Elektronische Steuererklärungen</b> . . . . .	32	1.10.5 Aufwendungen . . . . .	49
12.1 Verpflichtung zur elektronischen Abgabe . . . . .	32	<b>1.11 Ergänzende Angaben zur Steuererklärung</b>	
12.2 Anlage EÜR . . . . .	32	<b>(»Qualifiziertes Freitextfeld«)</b> . . . . .	49
12.3 Online-Erklärungen . . . . .	33	<b>1.12 Unterschrift</b> . . . . .	49
12.3.1 »Mein ELSTER«. . . . .	33	1.12.1 Datenschutzhinweise . . . . .	49
12.3.2 »Steuerlotse«. . . . .	34	1.12.2 Eigenhändige Unterschrift . . . . .	49
12.4 Steuererklärungssoftware . . . . .	34	<b>2. »Anlage Sonderausgaben«</b> . . . . .	51
12.5 Datenübermittlung . . . . .	34	<b>2.1 Vorbemerkungen</b> . . . . .	51
12.5.1 Abgabe einer komprimierten Steuererklärung . . . . .	34	<b>2.2 Sonderausgaben-Pauschbetrag</b> . . . . .	51
12.5.2 Authentifizierte Datenübermittlung (papierlos) . . . . .	34	<b>2.3 Nichtabziehbare Aufwendungen</b> . . . . .	51
12.6 Vorausgefüllte Steuererklärung . . . . .	35	2.3.1 Private Schuldzinsen . . . . .	51
12.7 »Vollautomatische« Steuerbescheide. . . . .	35	2.3.2 Private Steuerberatungskosten . . . . .	51
12.8 Digitaler Verwaltungsakt . . . . .	36	2.3.3 Bausparbeiträge . . . . .	51
<b>13 Verzicht auf die Angabe von eDaten</b> . . . . .	36	<b>2.4 Kirchensteuer</b> . . . . .	51
<b>14 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflicht.</b> . . . . .	36	<b>2.5 Spenden und Mitgliedsbeiträge</b> . . . . .	52
14.1 Umgang mit Belegen zur Einkommensteuer-		2.5.1 Rechtsentwicklung des Spendenrechts . . . . .	52
erklärung . . . . .	36	2.5.2 Begriff der Zuwendungen. . . . .	53
14.2 Nachreichung von Belegen . . . . .	37	2.5.2.1 Begriff . . . . .	53
14.3 Belegaufbewahrung . . . . .	37	2.5.2.2 Zuwendungsempfänger. . . . .	53
<b>Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken</b> . . . . .	39	2.5.2.3 Steuerbegünstigte Zwecke . . . . .	53
<b>1. Hauptvordruck »ESt 1 A« für unbeschränkt</b>		2.5.2.4 Nicht abziehbare Zuwendungen . . . . .	54
<b>steuerpflichtige Personen</b> . . . . .	39	2.5.3 Zuwendungsnachweise. . . . .	54
1.1 Vorbemerkungen . . . . .	39	2.5.3.1 Zuwendungsbestätigungen . . . . .	54
1.2 Art der Erklärung/des Antrags . . . . .	39	2.5.3.2 Durchlaufspenden . . . . .	54
1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt . . . . .	40	2.5.3.3 Maschinelle Zuwendungsbestätigungen . . . . .	55
1.4 Allgemeine Angaben . . . . .	40	2.5.3.4 Vereinfachter Spendennachweis. . . . .	55
1.4.1 Identifikationsnummer . . . . .	40	2.5.4 Sachspenden . . . . .	55
1.4.2 Angaben zur Person . . . . .	40	2.5.5 Aufwands- und Rückspenden . . . . .	56
1.4.3 Religionszugehörigkeit . . . . .	41	2.5.6 Begünstigte Ausgaben . . . . .	57
1.4.3.1 Kirchensteuererhebung. . . . .	41	2.5.6.1 Keine Gegenleistung . . . . .	57
1.4.3.2 Religionsschlüssel . . . . .	41	2.5.6.2 Nicht abziehbare Spenden . . . . .	57
1.4.3.3 Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer . . . . .	41	2.5.6.3 Schulvereine . . . . .	57
1.4.3.4 Kirchensteuer für Kapitalerträge . . . . .	41	2.5.6.4 Sponsoring . . . . .	58
1.4.3.5 Besonderes Kirchgeld. . . . .	42	2.5.6.5 Crowdfunding . . . . .	58
1.4.4 Familienstand . . . . .	42	2.5.7 Spendenhöchstsätze . . . . .	58
<b>1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif</b> . . . . .	43	2.5.8 Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische	
1.5.1 Veranlagungswahlrecht . . . . .	43	Parteien . . . . .	58
1.5.2 Zusammenveranlagung. . . . .	43	2.5.9 Unabhängige Wählervereinigungen . . . . .	59
		2.5.10 Spenden in das zu erhaltende Vermögen	
		einer Stiftung. . . . .	59
		<b>2.6 Aufwendungen für die eigene Berufsausbil-</b>	
		<b>dung.</b> . . . . .	60
		2.6.1 Abzugsverbot . . . . .	60
		2.6.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag . . . . .	60
		2.6.3 Begriff der Berufsausbildung . . . . .	61
		2.6.4 Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle). . . . .	61
		2.6.5 Erstmalige Berufsausbildung . . . . .	61
		2.6.6 Weitere Berufsausbildung. . . . .	62

	Seite		Seite
2.6.7	Erststudium . . . . .	62	
2.6.8	Berufsakademien . . . . .	63	
2.6.9	Ausbildungs-/Studiendarlehen . . . . .	63	
2.6.10	Abziehbare Aufwendungen . . . . .	63	
2.6.11	Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen . . . . .	64	
<b>2.7</b>	<b>Weitere Aufwendungen . . . . .</b>	<b>64</b>	
2.7.1	Versorgungsleistungen (Renten und dauernde Lasten) . . . . .	64	
2.7.1.1	Rechtslage seit VZ 2008. . . . .	64	
2.7.1.2	Übergangsregelung in »Altfällen« . . . . .	64	
2.7.1.3	Korrespondenzprinzip, Angaben im Vordruck . . . . .	65	
2.7.1.4	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen . . . . .	65	
2.7.1.5	Einzelfragen zu Renten und dauernde Lasten . . . . .	66	
2.7.2	Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben . . . . .	66	
2.7.2.1	Realsplitting . . . . .	66	
2.7.2.2	Höchstbetrag . . . . .	67	
2.7.2.3	Angaben im Vordruck . . . . .	67	
2.7.2.4	Unterhaltsleistungen . . . . .	67	
2.7.2.5	Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfängers . . . . .	67	
2.7.2.6	Erbe . . . . .	68	
2.7.2.7	Unterhaltsempfänger im Ausland . . . . .	68	
2.7.3	Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich . . . . .	68	
2.7.4	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs . . . . .	69	
<b>3.</b>	<b>»Anlage Vorsorgeaufwand« – Vorsorgeaufwendungen . . . . .</b>	<b>71</b>	
3.1	<b>Vorbemerkungen . . . . .</b>	<b>71</b>	
3.2	<b>Vorsorgeaufwendungen . . . . .</b>	<b>71</b>	
3.2.1	Rechtsentwicklung . . . . .	71	
3.2.2	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen . . . . .	72	
3.2.3	Besonderheiten bei Vorsorgeaufwendungen . . . . .	73	
3.2.3.1	Kein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen . . . . .	73	
3.2.3.2	Sonderausgabenabzugsverbot bei steuerfreien Auslandstätigkeiten . . . . .	73	
3.2.3.3	Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland . . . . .	74	
3.2.3.4	Zertifizierung von Basisrentenverträgen . . . . .	75	
3.2.3.5	Datenübermittlung . . . . .	75	
3.2.3.6	Bescheinigungspflichten . . . . .	76	
3.2.4	Höchstbeträge . . . . .	76	
3.2.4.1	Allgemeines . . . . .	76	
3.2.4.2	Beiträge zur Altersvorsorge . . . . .	76	
3.2.4.3	Kürzung des Höchstbetrags für die Altersversorgung . . . . .	77	
3.2.4.4	Sonstige Vorsorgeaufwendungen . . . . .	77	
3.3	<b>Angaben in der Anlage Vorsorgeaufwand . . . . .</b>	<b>79</b>	
3.3.1	Beiträge zur Altersvorsorge . . . . .	79	
3.3.1.1	Abzugsfähige Beiträge . . . . .	79	
3.3.1.2	Arbeitnehmerbeiträge zur Altersvorsorge . . . . .	79	
3.3.1.3	Beiträge zur Altersvorsorge von Nichtarbeitnehmern . . . . .	79	
3.3.1.4	Freiwillige Versicherungen, Pflichtbeiträge von Nichtarbeitnehmern . . . . .	80	
3.3.1.5	Staatliche Beitragszuschüsse . . . . .	80	
3.3.1.6	Private Basisrentenverträge . . . . .	80	
3.3.1.7	Steuerfreie Arbeitgeberanteile und -zuschüsse . . . . .	80	
3.3.2	Sonstige Vorsorgeaufwendungen . . . . .	81	
3.3.2.1	Höchstbetrag . . . . .	81	
3.3.2.2	Abzugsfähige Beiträge . . . . .	81	
3.3.3	Inländische gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung . . . . .	81	
3.3.3.1	Allgemeines . . . . .	81	
3.3.3.2	Pflichtversicherte Arbeitnehmer . . . . .	82	
3.3.3.3	Pflichtversicherte und freiwillig versicherte Personen . . . . .	83	
3.3.3.4	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen . . . . .	83	
3.3.4	Inländische private Kranken- und Pflegeversicherung . . . . .	83	
3.3.4.1	Allgemeines . . . . .	83	
3.3.4.2	Aufteilung der Beiträge . . . . .	84	
3.3.4.3	Angaben im Vordruck . . . . .	85	
3.3.5	Ausländische gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung . . . . .	85	
3.3.5.1	Basisabsicherung . . . . .	85	
3.3.5.2	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen . . . . .	85	
3.3.6	Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse . . . . .	85	
3.3.7	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge . . . . .	86	
3.3.8	Weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen . . . . .	86	
3.3.8.1	Allgemeines . . . . .	86	
3.3.8.2	Arbeitslosenversicherungen . . . . .	87	
3.3.8.3	Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen . . . . .	87	
3.3.8.4	Unfall- und Haftpflichtversicherungen . . . . .	87	
3.3.8.5	Risikoversicherungen . . . . .	87	
3.3.8.6	»Alte« Renten- und Kapitallebensversicherungen . . . . .	87	
3.3.8.7	Nicht abzugsfähige Versicherungen . . . . .	88	
3.3.9	Ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen . . . . .	88	
3.3.9.1	Allgemeines . . . . .	88	
3.3.9.2	Anspruch auf steuerfreie Leistungen . . . . .	88	
3.3.9.3	Angaben zu den Kürzungsregelungen . . . . .	88	
<b>4.</b>	<b>»Anlage AV« – Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben . . . . .</b>	<b>90</b>	
4.1	<b>Vorbemerkungen . . . . .</b>	<b>90</b>	
4.2	<b>Rechtsentwicklung . . . . .</b>	<b>90</b>	
4.3	<b>Altersvorsorgezulage . . . . .</b>	<b>91</b>	
4.3.1	Höhe . . . . .	91	
4.3.2	Berufseinsteiger-Bonus . . . . .	91	
4.3.3	Mindesteigenbeitrag . . . . .	91	
4.3.4	Antrag auf Altersvorsorgezulage . . . . .	91	
4.3.5	Eigenheimrente . . . . .	92	
4.3.6	Schädliche Verwendung . . . . .	92	
4.4	<b>Zusätzlicher Sonderausgabenabzug . . . . .</b>	<b>92</b>	
4.4.1	Höchstbeträge . . . . .	92	
4.4.2	Günstigerprüfung . . . . .	92	
4.4.3	Abziehbare Beiträge . . . . .	93	
4.4.4	Mitgliedsnummer der landwirtschaftlichen Alterskasse . . . . .	93	
4.4.5	Antragstellung . . . . .	93	
4.4.6	Datenübermittlung . . . . .	94	
4.4.7	Unmittelbar begünstigte Personen . . . . .	94	
4.4.8	Nicht unmittelbar begünstigte Personen . . . . .	95	
4.4.9	Mittelbar begünstigte Personen . . . . .	95	
4.4.10	Berechnungsgrundlagen . . . . .	96	
4.4.10.1	Ermittlung des Zulageanspruchs . . . . .	96	
4.4.10.2	Beitragspflichtige Einnahmen . . . . .	96	
4.4.10.3	Inländische Besoldung und Amtsbezüge . . . . .	96	
4.4.10.4	Entgeltersatzleistungen . . . . .	96	
4.4.10.5	Tatsächliches Entgelt . . . . .	97	
4.4.10.6	Erwerbsunfähigkeitsrente . . . . .	97	
4.4.10.7	Versorgungsbezüge wegen Dienstunfähigkeit . . . . .	97	
4.4.10.8	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft . . . . .	97	
4.4.10.9	Pflichtversicherte in einer ausländischen Rentenversicherung . . . . .	97	
4.4.11	Angaben zu Kindern, für die ein Anspruch auf Kinderzulage besteht . . . . .	97	
4.4.12	Verzicht auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug . . . . .	98	
4.4.13	Widerruf des Verzichts auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug . . . . .	98	
<b>5.</b>	<b>»Anlage Außergewöhnliche Belastungen« . . . . .</b>	<b>99</b>	
5.1	<b>Vorbemerkungen . . . . .</b>	<b>99</b>	



	Seite
<b>5.2 Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene</b>	99
5.2.1 Behinderten-Pauschbetrag	99
5.2.1.1 Allgemeines	99
5.2.1.2 Höhe des Pauschbetrags	99
5.2.1.3 Antragstellung	99
5.2.1.4 Voraussetzungen für die Gewährung	100
5.2.1.5 Nachweise	100
5.2.1.6 Abgeltungswirkung	100
5.2.2 Behinderte Kinder	101
5.2.3 Hinterbliebenen-Pauschbetrag	101
5.2.4 Rückwirkende Anerkennung oder Änderung der Pauschbeträge	101
<b>5.3 Pflege-Pauschbetrag</b>	101
5.3.1 Allgemeines	101
5.3.2 Antragstellung	102
5.3.3 Voraussetzungen für die Gewährung	102
5.3.3.1 Nachweise	102
5.3.3.2 Unentgeltlichkeit der Pflege	102
5.3.3.3 Zwangsläufigkeit	102
5.3.4 Pflege durch mehrere Pflegepersonen	103
5.3.5 Abgeltungswirkung	103
<b>5.4 Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale</b>	103
<b>5.5 Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art</b>	103
5.5.1 Antragsmöglichkeiten	103
5.5.2 Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/Lebenspartnern	104
5.5.3 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	104
5.5.4 Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	105
5.5.4.1 Allgemeine Grundsätze	105
5.5.4.2 Einzelfälle zum »qualifizierten Nachweis«	106
5.5.5 Zumutbare Belastung	106
5.5.6 Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)	107
5.5.6.1 Adoption	107
5.5.6.2 Anonyme Alkoholiker	107
5.5.6.3 Asbestsanierung	107
5.5.6.4 Asyl	107
5.5.6.5 Auflagen	107
5.5.6.6 Aussiedlung	108
5.5.6.7 Außenseitermethoden	108
5.5.6.8 Aussteuer	108
5.5.6.9 Ayur-Veda-Behandlung	108
5.5.6.10 Behindertengerechte Ausstattung	108
5.5.6.11 Bekleidung und Ernährung	109
5.5.6.12 Bestattungskosten	109
5.5.6.13 Besuchsfahrten	109
5.5.6.14 Betreuer	109
5.5.6.15 Betreute Wohngemeinschaft	109
5.5.6.16 Betrug	109
5.5.6.17 Darlehen	110
5.5.6.18 Diätverpflegung	110
5.5.6.19 Ehescheidung	110
5.5.6.20 Eigene Pflegeaufwendungen	110
5.5.6.21 Eltern-Kind-Verhältnis	111
5.5.6.22 Ergänzungspflegervergütung	111
5.5.6.23 Erpressungsgelder	111
5.5.6.24 Fachliteratur	111
5.5.6.25 Fahrtkosten behinderter Menschen	111
5.5.6.26 Fahrzeugschenkung	111
5.5.6.27 Formaldehydemission	111
5.5.6.28 Frischzellenbehandlung	111
5.5.6.29 Führerscheinkosten	111
5.5.6.30 Geburt	111
5.5.6.31 Haushaltersparnis	111
5.5.6.32 Hausrat und Kleidung	112

	Seite
5.5.6.33 Heimunterbringung des nicht pflegebedürftigen Ehegatten/Lebenspartners	112
5.5.6.34 Integrationskurse	112
5.5.6.35 Krankenversicherungsbeiträge	112
5.5.6.36 Krankheitskosten	112
5.5.6.37 Krankheitskosten für Unterhaltsberechtigte	112
5.5.6.38 Künstliche Befruchtung	112
5.5.6.39 Kurkosten	113
5.5.6.40 Lebensmittelkosten	114
5.5.6.41 Legasthenie	114
5.5.6.42 Medizinische Seminare	114
5.5.6.43 Mietzahlungen	114
5.5.6.44 Mittagshausfahrten	114
5.5.6.45 Pflegeaufwendungen für Dritte	114
5.5.6.46 Prozesskosten	115
5.5.6.47 Sanierungsaufwendungen für ein (selbstgenutztes) Gebäude	115
5.5.6.48 Schadensersatzleistungen	116
5.5.6.49 Schulbesuch	116
5.5.6.50 Sicherheitsdienst	116
5.5.6.51 Studiengebühren	116
5.5.6.52 Trinkgelder	116
5.5.6.53 Umzugskosten	116
5.5.6.54 Verbraucherinsolvenzverfahren	116
5.5.6.55 Vermögensverluste	116
5.5.6.56 Zwischenhausfahrten	117
<b>6. »Anlage Unterhalt« für die Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen</b>	<b>118</b>
6.1 Vorbemerkungen	118
6.2 Unterhalt für bedürftige Personen	118
6.3 Angaben zum Haushalt, in dem die unterstützte(n) Person(en) lebte(n)	119
6.4 Höchstbetrag für Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG	120
6.5 Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen	123
6.6 Angaben zur unterstützten Person	124
6.6.1 Unterhaltserklärung	124
6.6.2 Angaben zum Ehegatten/Lebenspartner	125
6.6.3 Haushaltszugehörigkeit der unterstützten Person	125
6.6.4 Angaben zu Kindern	125
6.6.5 Wahlrecht bei Ehegatten/Lebenspartner	125
6.6.6 Unterstützung des Ehegatten/Lebenspartners	125
6.6.7 Unterstützung der Kindesmutter/des Kindesvaters	125
6.6.8 Unterstützung nicht unterhaltsberechtigter Personen	126
6.6.9 Angaben zum Vermögen der unterstützten Person	127
6.6.10 Angaben zu weiteren unterhaltsleistenden Personen	127
6.7 Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person	128
<b>7. »Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen«</b>	<b>130</b>
7.1 Vorbemerkungen	130
7.2 Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	130
7.3 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	131
7.3.1 Begriff	131
7.3.2 Mehrere Beschäftigungsverhältnisse	131
7.3.3 Geringfügige Beschäftigung	131
7.3.4 Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten	131
7.3.5 Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner	131
7.4 Haushalt des Steuerpflichtigen	131
7.4.1 Allgemeines	131

	Seite		Seite
7.4.2	Wohnen in einem Heim . . . . .	131	
7.4.3	Weitere Haushalte . . . . .	132	
7.4.4	Zubehörräume, Außenanlagen . . . . .	132	
7.4.5	Wohnungswechsel, Umzug . . . . .	132	
<b>7.5</b>	<b>Haushaltsnahe Dienstleistungen</b> . . . . .	132	
7.5.1	Begünstigte Tätigkeiten . . . . .	132	
7.5.2	Personenbezogene Dienstleistungen . . . . .	133	
7.5.3	Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände . . . . .	133	
7.5.4	Pflege- und Betreuungsleistungen . . . . .	133	
7.5.5	Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe . . . . .	133	
<b>7.6</b>	<b>Handwerkerleistungen</b> . . . . .	134	
7.6.1	Begünstigte Tätigkeiten . . . . .	134	
7.6.2	Einzelfälle aus der Rechtsprechung . . . . .	134	
7.6.3	Beauftragtes Unternehmen . . . . .	135	
7.6.4	Neubau- und Erweiterungsmaßnahmen . . . . .	135	
7.6.5	Gutachtertätigkeiten . . . . .	135	
7.6.6	Öffentlich geförderte Maßnahmen . . . . .	135	
<b>7.7</b>	<b>Anspruchsberechtigte</b> . . . . .	136	
<b>7.8</b>	<b>Ausschluss der Steuerermäßigung</b> . . . . .	136	
<b>7.9</b>	<b>Umfang der begünstigten Aufwendungen</b> . . . . .	137	
7.9.1	Arbeitsentgelt . . . . .	137	
7.9.2	Arbeitskosten, Materialkosten . . . . .	137	
7.9.3	Versicherungsleistungen . . . . .	138	
7.9.4	Zahlungszeitpunkt . . . . .	138	
7.9.5	Dienst- oder Werkwohnung . . . . .	138	
7.9.6	Altenteilerwohnung . . . . .	138	
<b>7.10</b>	<b>Nachweise</b> . . . . .	138	
<b>7.11</b>	<b>Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigung</b> . . . . .	139	
<b>7.12</b>	<b>Haushaltsbezogene Inanspruchnahme der Höchstbeträge</b> . . . . .	139	
<b>7.13</b>	<b>Anrechnungüberhang</b> . . . . .	140	
<b>8.</b>	<b>»Anlage Energetische Maßnahmen«</b> . . . . .	141	
<b>8.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b> . . . . .	141	
<b>8.2</b>	<b>Begünstigtes Objekt</b> . . . . .	141	
<b>8.3</b>	<b>Eigene Aufwendungen für energetische Maßnahmen</b> . . . . .	142	
<b>8.4</b>	<b>Installation eines Gas-Brennwertkessels</b> . . . . .	143	
<b>8.5</b>	<b>Abzug als außergewöhnliche Belastungen</b> . . . . .	143	
<b>8.6</b>	<b>Energetische Maßnahmen 2020</b> . . . . .	143	
<b>8.7</b>	<b>Miteigentum an einem begünstigten Objekt</b> . . . . .	143	
<b>9.</b>	<b>»Anlage Kind« – Angaben zu Kindern</b> . . . . .	144	
<b>9.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b> . . . . .	144	
<b>9.2</b>	<b>Familienleistungsausgleich</b> . . . . .	144	
9.2.1	Staatliche Leistungen für Kinder . . . . .	144	
9.2.2	Kindergeld . . . . .	144	
9.2.3	Freibeträge für Kinder . . . . .	145	
9.2.3.1	Höhe der Freibeträge . . . . .	145	
9.2.3.2	Maßgebendes Monatsprinzip . . . . .	145	
9.2.3.3	Annexsteuern . . . . .	145	
9.2.4	Günstigerprüfung . . . . .	145	
9.2.4.1	Prüfung der Steuerfreistellung . . . . .	145	
9.2.4.2	Zivilrechtlicher Ausgleich . . . . .	146	
9.2.4.3	Kindergeldanspruch für Ausländer . . . . .	146	
9.2.4.4	Vergleichbare Leistungen für Kinder . . . . .	147	
9.2.4.5	Günstigerprüfung in Übertragungsfällen . . . . .	147	
<b>9.3</b>	<b>Angaben zu Kindern</b> . . . . .	147	
9.3.1	Allgemeine Angaben . . . . .	147	
9.3.2	Kindergeldanspruch . . . . .	148	
9.3.3	Auslandskinder . . . . .	148	
<b>9.4</b>	<b>Begünstigte Kindschaftsverhältnisse</b> . . . . .	148	
9.4.1	Leibliche Kinder . . . . .	149	
9.4.2	Adoptivkinder . . . . .	149	
9.4.3	Pflegekinder . . . . .	149	
9.4.4	Enkelkinder . . . . .	150	
9.4.5	Stiefkinder . . . . .	150	
<b>9.5</b>	<b>Halbteilungsgrundsatz und Ausnahmen</b> . . . . .	150	
9.5.1	Halbteilungsgrundsatz . . . . .	150	
9.5.2	Ausnahmen vom Halbteilungsgrundsatz . . . . .	150	
<b>9.6</b>	<b>Minderjährige Kinder</b> . . . . .	150	
<b>9.7</b>	<b>Volljährige Kinder</b> . . . . .	151	
9.7.1	Allgemeines . . . . .	151	
9.7.2	Altersgrenze . . . . .	151	
9.7.3	Berücksichtigungsgründe . . . . .	151	
9.7.3.1	Angaben in der Anlage Kind . . . . .	151	
9.7.3.2	Gesetzliche Tatbestände . . . . .	151	
9.7.3.3	Arbeitsuchende Kinder . . . . .	152	
9.7.3.4	Kinder in Berufsausbildung . . . . .	152	
9.7.3.5	Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsab- schnitten . . . . .	154	
9.7.3.6	Kinder ohne Ausbildungsplatz . . . . .	154	
9.7.3.7	Kinder, die einen freiwilligen Dienst leisten . . . . .	154	
9.7.3.8	Behinderte Kinder . . . . .	156	
9.7.4	Erwerbstätigkeit . . . . .	157	
9.7.4.1	Ausschluss von Kindern aufgrund einer Erwerbs- tätigkeit . . . . .	157	
9.7.4.2	Abschluss erstmalige Berufsausbildung oder Erst- studium . . . . .	157	
9.7.4.3	Erwerbstätigkeit . . . . .	158	
<b>9.8</b>	<b>Übernommene Kranken- und Pflegeversiche- rungsbeiträge</b> . . . . .	160	
9.8.1	Abzugsvoraussetzungen . . . . .	160	
9.8.2	Angaben in den Vordrucken . . . . .	160	
9.8.2.1	Beiträge zur inländischen Kranken- und Pflege- versicherung . . . . .	161	
9.8.2.2	Beiträge zur ausländischen Kranken- und Pflege- versicherung . . . . .	161	
<b>9.9</b>	<b>Übertragung der Freibeträge für Kinder</b> . . . . .	161	
9.9.1	Übertragung auf den anderen Elternteil . . . . .	161	
9.9.1.1	Barunterhaltsverpflichtung . . . . .	162	
9.9.1.2	Fehlende Unterhaltsverpflichtung . . . . .	162	
9.9.1.3	Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung . . . . .	162	
9.9.1.4	Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvor- schussgesetz . . . . .	162	
9.9.1.5	Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags . . . . .	162	
9.9.1.6	Getrennte Übertragung der Freibeträge für Kin- der . . . . .	162	
9.9.1.7	Keine einvernehmliche Übertragung . . . . .	163	
9.9.1.8	Folgewirkungen der Übertragung . . . . .	163	
9.9.2	Übertragung auf Stief- oder Großeltern . . . . .	163	
<b>9.10</b>	<b>Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</b> . . . . .	164	
9.10.1	Höhe und Abzugsvoraussetzungen . . . . .	164	
9.10.2	Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen- Personen . . . . .	165	
9.10.3	Zeitanteilige Gewährung des Freibetrags . . . . .	165	
9.10.4	Lohnsteuerabzugsverfahren . . . . .	165	
9.10.5	Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung	166	
<b>9.11</b>	<b>Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung</b> . . . . .	166	
9.11.1	Höhe des Freibetrags . . . . .	166	
9.11.2	Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags . . . . .	166	
9.11.3	Auswärtige Unterbringung . . . . .	166	
9.11.4	Mehrere Anspruchsberechtigte . . . . .	166	
<b>9.12</b>	<b>Schulgeld für den Besuch einer Privatschule</b> . . . . .	167	
9.12.1	Abziehbare Schulgeldzahlungen . . . . .	167	
9.12.2	Angaben im Vordruck und Nachweise . . . . .	167	
9.12.3	Prüfung der schulrechtlichen Kriterien . . . . .	167	
9.12.4	Begünstigte Schulen . . . . .	167	
9.12.5	Nicht begünstigte Aufwendungen . . . . .	168	
9.12.6	Höchstbetrag bei nicht zusammen veranlagten Eltern . . . . .	168	
<b>9.13</b>	<b>Übertragung des Behinderten-/Hinterbliebe- nen-Pauschbetrags</b> . . . . .	168	

	Seite
<b>9.14</b>	<b>Übertragung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale</b> . . . . . 169
<b>9.15</b>	<b>Kinderbetreuungskosten</b> . . . . . 169
9.15.1	Rechtsentwicklung . . . . . 169
9.15.2	Abzugsvoraussetzungen . . . . . 170
9.15.2.1	Dienstleistungen zur Betreuung . . . . . 170
9.15.2.2	Begünstigte Aufwendungen . . . . . 170
9.15.2.3	Haushaltszugehörigkeit . . . . . 170
9.15.2.4	Höchstbetrag . . . . . 171
9.15.3	Nachweise . . . . . 171
9.15.4	Aufteilung des Abzugsbetrags bei nicht zusammen veranlagten Eltern . . . . . 171
<b>10.</b>	<b>»Anlage Sonstiges«</b> . . . . . 172
<b>10.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b> . . . . . 172
<b>10.2</b>	<b>Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer</b> . . . . . 172
<b>10.3</b>	<b>Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter</b> . . . . . 172
<b>10.4</b>	<b>Spendenvortrag</b> . . . . . 172
<b>10.5</b>	<b>Verlustabzug</b> . . . . . 173
10.5.1	Begrenzung des Verlustabzugs . . . . . 173
10.5.2	Gesonderte Verlustfeststellung . . . . . 173
10.5.3	Berücksichtigung des Verlustabzugs . . . . . 174
10.5.4	Beschränkung des Verlustrücktrags . . . . . 174
10.5.5	Verlustabzug im Erbfall . . . . . 174
10.5.6	Besondere Verrechnungskreise . . . . . 174
<b>10.6</b>	<b>Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten</b> . 175
<b>10.7</b>	<b>Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds</b> . . . . . 175
<b>10.8</b>	<b>Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern</b> . . . . . 175
<b>10.9</b>	<b>Forschungszulage</b> . . . . . 176
<b>11.</b>	<b>»Anlage N« – Angaben zum Arbeitslohn</b> . . 177
<b>11.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b> . . . . . 177
<b>11.2</b>	<b>eTIN</b> . . . . . 177
<b>11.3</b>	<b>Arbeitslohn und einbehaltene Steuerabzugsbeträge</b> . . . . . 177
<b>11.4</b>	<b>Versorgungsbezüge</b> . . . . . 178
11.4.1	Besteuerungsgrundsätze . . . . . 178
11.4.2	Freibeträge für Versorgungsbezüge . . . . . 179
11.4.3	Werbungskosten bei Versorgungsbezügen . . . . 180
11.4.4	Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag . . . . . 180
<b>11.5</b>	<b>Ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte</b> . . . . . 181
11.5.1	Besteuerungsgrundsätze . . . . . 181
11.5.2	Versorgungsbezüge für mehrere Jahre . . . . . 181
11.5.3	Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre 181
11.5.3.1	Eintragungen in der Anlage N . . . . . 181
11.5.3.2	Entschädigungsbegriff . . . . . 181
11.5.3.3	Abfindungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses . . . . . 182
11.5.3.4	Zusammenballung von Einkünften . . . . . 182
11.5.3.5	Einzelfälle zu Entschädigungen . . . . . 183
11.5.3.6	Arbeitslohn für mehrere Jahre . . . . . 183
11.5.3.7	Einzelfälle zum Arbeitslohn für mehrere Jahre . 184
11.5.4	Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag . . 184
11.5.5	Einbehaltene Steuerabzugsbeträge . . . . . 184
<b>11.6</b>	<b>Steuerpflichtiger Arbeitslohn ohne Steuerabzug</b> . . . . . 184
<b>11.7</b>	<b>Steuerfreier Arbeitslohn bei Tätigkeiten im Ausland</b> . . . . . 185
<b>11.8</b>	<b>Grenzgänger</b> . . . . . 185
<b>11.9</b>	<b>Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen</b> . . . . . 186
<b>11.10</b>	<b>Lohn- und Einkommensersatzleistungen</b> . . . 187

	Seite
11.10.1	Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers . . . . . 187
11.10.2	Einkommensersatzleistungen . . . . . 187
<b>11.11</b>	<b>Werbungskosten – Allgemeine Grundsätze</b> . . 187
11.11.1	Werbungskostenbegriff . . . . . 187
11.11.2	Arbeitnehmer-Pauschbetrag . . . . . 188
11.11.3	Verlustabzug . . . . . 188
11.11.4	Steuerfreier und pauschal besteufter Arbeitgeberersatz . . . . . 188
11.11.5	Vorab entstandene/nachträgliche Werbungskosten . . . . . 189
11.11.6	Abgrenzung zu den Kosten der Lebensführung . 189
11.11.7	Gemischte Aufwendungen . . . . . 189
11.11.7.1	BFH-Rechtsprechung . . . . . 189
11.11.7.2	Aufteilungsgrundsätze . . . . . 189
11.11.7.3	Höhe der abziehbaren Aufwendungen . . . . . 190
11.11.7.4	Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen . . 190
<b>11.12</b>	<b>Entfernungspauschale</b> . . . . . 190
11.12.1	Gesetzesentwicklung . . . . . 190
11.12.2	Erste Tätigkeitsstätte . . . . . 191
11.12.2.1	Tätigkeitsstätte . . . . . 191
11.12.2.2	Dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung . . . . 191
11.12.2.3	Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst . . . . . 192
11.12.2.4	Dauerhafte Zuordnung . . . . . 193
11.12.2.5	Leiharbeitnehmer . . . . . 193
11.12.2.6	Geänderte Zuordnung . . . . . 193
11.12.2.7	Verlängerung der Auswärtstätigkeit . . . . . 194
11.12.2.8	Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung. 194
11.12.2.9	Quantitative Kriterien . . . . . 194
11.12.2.10	Mehrere erste Tätigkeitsstätten . . . . . 195
11.12.2.11	Bildungseinrichtungen . . . . . 195
11.12.2.12	Sammelpunkt . . . . . 196
11.12.2.13	Weiträumiges Tätigkeitsgebiet . . . . . 196
11.12.3	Abzugsmöglichkeiten . . . . . 197
11.12.4	Mehrere/einfache Wege an einem Arbeitstag . . 197
11.12.5	Bestimmung der Entfernung . . . . . 198
11.12.5.1	Kürzeste Straßenverbindung . . . . . 198
11.12.5.2	Verkehrsgünstigere Strecke . . . . . 198
11.12.5.3	Fährverbindung . . . . . 198
11.12.6	Höchstbetrag . . . . . 199
11.12.7	Ermittlung der Entfernungspauschale . . . . . 199
11.12.7.1	Schlüssigkeitsprüfung . . . . . 199
11.12.7.2	Angaben zu den benutzten Verkehrsmitteln . . . 200
11.12.7.3	Benutzung verschiedener Verkehrsmittel . . . . 200
11.12.7.4	Fahrgemeinschaften . . . . . 201
11.12.7.5	Mehrere Tätigkeitsstätten . . . . . 201
11.12.7.6	Mehrere Dienstverhältnisse . . . . . 201
11.12.7.7	Fahrten zu mehreren Wohnungen . . . . . 202
11.12.8	Arbeitnehmer mit Behinderungen . . . . . 202
11.12.8.1	Behinderungsgrad . . . . . 202
11.12.8.2	Pauschale Kilometersätze . . . . . 203
11.12.8.3	Einzelnachweis der Kfz-Kosten . . . . . 203
11.12.8.4	Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten (Wahlrecht) . . . . . 203
11.12.8.5	Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel . . . . . 203
11.12.8.6	Weitere Einzelfragen . . . . . 203
11.12.9	Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale . 204
11.12.10	Unfallkosten . . . . . 204
11.12.10.1	Berücksichtigung von Unfallkosten . . . . . 204
11.12.10.2	Berufliche Veranlassung von Verkehrsunfällen. . 204
11.12.10.3	Abziehbare Kosten . . . . . 205
11.12.11	Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln . . . . . 205
11.12.12	Anrechnung von Arbeitgeberleistungen/ Fahrtkostenzuschüssen . . . . . 206
11.12.13	Sonderfall »Firmenwagen« . . . . . 206
<b>11.13</b>	<b>Beiträge zu Berufsverbänden</b> . . . . . 207
<b>11.14</b>	<b>Aufwendungen für Arbeitsmittel</b> . . . . . 208
11.14.1	Allgemeine Grundsätze . . . . . 208

	Seite		Seite		
11.14.2	Nichtbeanstandungsgrenze . . . . .	208	11.17.8	Weitere Einzelfälle von Fortbildungskosten . . . . .	223
11.14.3	Angemessenheit der Aufwendungen . . . . .	208	11.17.9	»Gemischte« Fortbildungsveranstaltungen . . . . .	224
11.14.4	Absetzung für Abnutzung . . . . .	208	11.17.10	Abziehbare Aufwendungen . . . . .	224
11.14.5	Einzelfälle (ABC) . . . . .	209	11.17.11	Vollzeitige Bildungsmaßnahmen . . . . .	224
11.14.5.1	Berufskleidung . . . . .	209	11.17.12	Anrechnung von steuerfreien Ersatzleistungen . . . . .	224
11.14.5.2	Brille . . . . .	210	<b>11.18</b>	<b>Weitere Werbungskosten</b> . . . . .	225
11.14.5.3	Computer . . . . .	210	11.18.1	Allgemeines . . . . .	225
11.14.5.4	Diensthund . . . . .	210	11.18.2	Flug- und Fährkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte . . . . .	225
11.14.5.5	Diktiergerät . . . . .	210	11.18.3	Weitere Werbungskosten (ABC) . . . . .	225
11.14.5.6	Fachliteratur . . . . .	210	11.18.3.1	Aktienoptionen . . . . .	225
11.14.5.7	Fernseh- und Rundfunkgeräte . . . . .	211	11.18.3.2	Arbeitsgerichtlicher Vergleich . . . . .	225
11.14.5.8	Fotoausrüstung . . . . .	211	11.18.3.3	Ausgleichszahlungen bei beamtenrechtlicher Versorgung . . . . .	225
11.14.5.9	Kraftfahrzeug . . . . .	211	11.18.3.4	Berufskrankheiten . . . . .	225
11.14.5.10	Musikinstrumente . . . . .	211	11.18.3.5	Beteiligungsverluste am Unternehmen des Arbeitgebers . . . . .	226
11.14.5.11	Musik-CD . . . . .	212	11.18.3.6	Bewerbungskosten . . . . .	226
11.14.5.12	Sportgeräte, Sportkleidung . . . . .	212	11.18.3.7	Bewertungskosten . . . . .	226
11.14.5.13	Schutzmasken . . . . .	212	11.18.3.8	Bürgerschaftsverpflichtung . . . . .	227
11.14.5.14	Telekommunikationsaufwendungen, Telefon-/Internetkosten . . . . .	212	11.18.3.9	Darlehen, Darlehensverluste . . . . .	227
11.14.5.15	Tonbandgerät . . . . .	212	11.18.3.10	Führerschein . . . . .	228
11.14.5.16	Videorecorder . . . . .	212	11.18.3.11	Geldstrafen, Geldbußen, Gerichtskosten . . . . .	228
<b>11.15</b>	<b>Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer</b> . . . . .	212	11.18.3.12	Kassenfehlbeträge . . . . .	228
11.15.1	Abzugsbeschränkungen (Rechtsentwicklung) . . . . .	213	11.18.3.13	Kinderbetreuungskosten . . . . .	228
11.15.2	Abzugsmöglichkeiten . . . . .	213	11.18.3.14	Kongresse . . . . .	228
11.15.2.1	Unbegrenzter Abzug . . . . .	213	11.18.3.15	Kontoführungsgebühren . . . . .	228
11.15.2.2	Tätigkeitsmittelpunkt . . . . .	213	11.18.3.16	Prozesskosten . . . . .	228
11.15.2.3	Mehrere Tätigkeiten (einschließlich Nebentätigkeiten) . . . . .	214	11.18.3.17	Repräsentationsaufwendungen . . . . .	228
11.15.2.4	Kein »anderer Arbeitsplatz« . . . . .	214	11.18.3.18	Schadensersatzleistungen, Vertragsstrafen . . . . .	229
11.15.2.5	Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte . . . . .	215	11.18.3.19	Schmiergelder, Bestechungsgelder . . . . .	229
11.15.2.6	Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige . . . . .	215	11.18.3.20	Schuldzinsen . . . . .	229
11.15.2.7	Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers . . . . .	216	11.18.3.21	Statusfeststellungsverfahren . . . . .	229
11.15.3	Häusliches Arbeitszimmer . . . . .	216	11.18.3.22	Steuerberatungskosten . . . . .	229
11.15.3.1	Begriffsdefinition . . . . .	216	11.18.3.23	Steuerschulden . . . . .	229
11.15.3.2	Keller- und Dachräume . . . . .	216	11.18.3.24	Studienreisen, Kongresse . . . . .	230
11.15.3.3	Abgrenzung häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer . . . . .	216	11.18.3.25	Umzugskosten . . . . .	230
11.15.3.4	Lagerräume . . . . .	217	11.18.3.26	Unterarbeitsverhältnis . . . . .	232
11.15.3.5	Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber . . . . .	217	11.18.3.27	Unterkunftskosten . . . . .	232
11.15.4	Ausstattung des Arbeitszimmers, Einrichtungsgegenstände . . . . .	217	11.18.3.28	Vermögensverluste . . . . .	232
11.15.5	Berufsausbildung und Weiterbildung im Arbeitszimmer . . . . .	217	11.18.3.29	Versicherungsbeiträge . . . . .	233
11.15.6	Berufliche Nutzung . . . . .	218	11.18.3.30	Versorgungsausgleich . . . . .	233
11.15.7	Abzugsfähige Aufwendungen . . . . .	218	11.18.3.31	Versorgungszuschläge . . . . .	233
11.15.8	Drittaufwand . . . . .	219	11.18.3.32	Wahlkampfkosten . . . . .	233
11.15.8.1	Miteigentum am Gebäude . . . . .	219	11.18.3.33	Werbegeschenke . . . . .	233
11.15.8.2	Aufwendungen des Nichteigentümers . . . . .	219	11.18.3.34	Wohnung . . . . .	233
11.15.8.3	Mietwohnungen . . . . .	220	<b>11.19</b>	<b>Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten</b> . . . . .	234
11.15.8.4	Drittaufwand bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften . . . . .	220	11.19.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	234
11.15.9	Berechnungsgrundlagen . . . . .	220	11.19.2	Begriff der Auswärtstätigkeit . . . . .	234
11.15.10	Aufwandsentschädigung und Arbeitszimmer . . . . .	220	11.19.3	Berufliche Veranlassung . . . . .	234
11.15.11	Aufzeichnungspflichten beim Arbeitszimmer . . . . .	220	11.19.4	Fahrtkosten . . . . .	235
<b>11.16</b>	<b>Homeoffice-Pauschale</b> . . . . .	221	11.19.4.1	Abzug als Werbungskosten . . . . .	235
<b>11.17</b>	<b>Fortbildungskosten</b> . . . . .	221	11.19.4.2	Ausschlussfälle . . . . .	235
11.17.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	221	11.19.4.3	Begünstigte Fahrten . . . . .	235
11.17.2	Abgrenzung zu Berufsausbildungskosten . . . . .	221	11.19.4.4	Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel . . . . .	235
11.17.3	Ausbildungsdienstverhältnis . . . . .	221	11.19.4.5	Einzelnachweis der Fahrtkosten bei Benutzung des eigenen Kfz . . . . .	235
11.17.4	Zweitstudium . . . . .	222	11.19.4.6	Pauschale Kilometersätze . . . . .	237
11.17.5	Promotionskosten . . . . .	222	11.19.4.7	Steuerfreier Ersatz des Arbeitgebers . . . . .	237
11.17.6	Sprachkurse . . . . .	222	11.19.5	Verpflegungsmehraufwendungen . . . . .	238
11.17.7	Umschulungsmaßnahmen . . . . .	223	11.19.5.1	Höhe der Verpflegungspauschalen . . . . .	238
			11.19.5.2	Ermittlung der Abwesenheitsdauer . . . . .	238
			11.19.5.3	Dreimonatsfrist . . . . .	238
			11.19.5.4	Kürzungsbeträge für die Mahlzeitengewährung . . . . .	239
			11.19.5.5	Konkurrenzregelung . . . . .	239
			11.19.5.6	Auswärtstätigkeiten im Ausland . . . . .	240
			11.19.5.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz . . . . .	241

11.19.6	Übernachungskosten . . . . .	242
11.19.6.1	Abziehbare Aufwendungen . . . . .	242
11.19.6.2	Maßgebende Wohnung . . . . .	242
11.19.6.3	Längerfristige Auswärtstätigkeiten . . . . .	242
11.19.6.4	Notwendige Mehraufwendungen . . . . .	242
11.19.6.5	Einheitliche Hotelrechnung . . . . .	243
11.19.6.6	Übernachtung in einem Fahrzeug . . . . .	243
11.19.6.7	Steuerfreier Arbeitgeberersatz . . . . .	243
11.19.7	Reisenebenkosten . . . . .	244
<b>11.20</b>	<b>Werbungskosten in Sonderfällen</b> . . . . .	<b>244</b>
<b>11.21</b>	<b>Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung</b> . . . . .	<b>245</b>
11.21.1	Doppelter Haushalt . . . . .	245
11.21.2	Berufliche Veranlassung . . . . .	245
11.21.2.1	Berufliche Gründe . . . . .	245
11.21.2.2	Verkürzung der Fahrstrecke/Fahrtzeit . . . . .	246
11.21.2.3	Wegverlegungsfall . . . . .	246
11.21.2.4	Eheschließung . . . . .	246
11.21.2.5	Ehegatten/Lebenspartner . . . . .	247
11.21.2.6	Wohngemeinschaften . . . . .	247
11.21.3	Begründung der doppelten Haushaltsführung . . . . .	247
11.21.4	Eigener Hausstand . . . . .	247
11.21.4.1	Unterhalten eines Hausstands am Lebensmittel- punkt . . . . .	247
11.21.4.2	Beteiligung an der Haushaltsführung . . . . .	248
11.21.5	Beendigung der doppelten Haushaltsführung . . . . .	248
11.21.6	Abziehbare Aufwendungen . . . . .	249
11.21.6.1	Doppelte Haushaltsführung oder Entfernungs- pauschale (Wahlrecht) . . . . .	249
11.21.6.2	Ausschluss des Fahrtkostenabzugs . . . . .	249
11.21.6.3	Fahrtkosten zu Beginn und am Ende . . . . .	249
11.21.6.4	Familienheimfahrten . . . . .	250
11.21.6.5	Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, Zweitwohnung . . . . .	250
11.21.6.6	Verpflegungsmehraufwendungen . . . . .	252
11.21.6.7	Sonstige Aufwendungen . . . . .	253
11.21.6.8	Weitere doppelte Haushaltsführung . . . . .	253
11.21.6.9	Ersatzleistungen des Arbeitgebers/der Agentur für Arbeit . . . . .	254
<b>12.</b>	<b>»Anlage N-AUS« – Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b> . . . . .	<b>255</b>
<b>12.1</b>	<b>Vorbemerkungen</b> . . . . .	<b>255</b>
<b>12.2</b>	<b>Steuerentlastung für die Auslandstätigkeit</b> . . . . .	<b>255</b>
12.2.1	Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungs- abkommen (DBA) . . . . .	255
12.2.1.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	255
12.2.1.2	Rückfallklausel . . . . .	255
12.2.1.3	Auskunfts austausch . . . . .	256
12.2.2	Steuerbefreiung nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (ZÜ) . . . . .	256
12.2.3	Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses (ATE) . . . . .	256
12.2.4	Steueranrechnung bei ausländischem Arbeits- lohn . . . . .	257
<b>12.3</b>	<b>Allgemeine Angaben</b> . . . . .	<b>257</b>
12.3.1	Ansässigkeit . . . . .	257
12.3.2	Art der Tätigkeit, Aufenthaltstage . . . . .	258
12.3.3	Arbeitgeberbegriff i. S. des DBA . . . . .	259
<b>12.4</b>	<b>Angaben zum Arbeitslohn</b> . . . . .	<b>260</b>
<b>12.5</b>	<b>Rechnerische Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns</b> . . . . .	<b>260</b>
12.5.1	Arbeitslohn nach DBA . . . . .	260
12.5.2	Arbeitslohn nach ATE . . . . .	261
<b>12.6</b>	<b>Steuerbefreiung aufgrund sonstiger zwischen- staatlicher Übereinkommen</b> . . . . .	<b>262</b>
<b>12.7</b>	<b>Aufteilung der Werbungskosten</b> . . . . .	<b>262</b>
<b>12.8</b>	<b>Besondere Lohnbestandteile</b> . . . . .	<b>262</b>
<b>12.9</b>	<b>Steuerfreier Arbeitslohn nach DBA in Sonderfällen</b> . . . . .	<b>262</b>

<b>13.</b>	<b>»Anlage KAP« für Einkünfte aus Kapital- vermögen</b> . . . . .	<b>263</b>
<b>13.1</b>	<b>Einkünfte aus Kapitalvermögen</b> . . . . .	<b>263</b>
13.1.1	Überblick über die Kapitalerträge . . . . .	263
13.1.2	Kapitalertragsteuer von 25 % . . . . .	264
13.1.3	Solidaritätszuschlag . . . . .	265
13.1.4	Kirchensteuer . . . . .	265
13.1.5	Nießbrauch bei Einkünften aus Kapitalvermögen . . . . .	265
13.1.5.1	Zuwendungsnießbrauch . . . . .	265
13.1.5.2	Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch . . . . .	265
<b>13.2</b>	<b>Antrag auf Günstigerprüfung</b> . . . . .	<b>266</b>
<b>13.3</b>	<b>Überprüfung des Steuereinhalts</b> . . . . .	<b>266</b>
<b>13.4</b>	<b>Kirchensteuerpflicht</b> . . . . .	<b>266</b>
<b>13.5</b>	<b>Kapitalerträge im Einzelnen</b> . . . . .	<b>266</b>
13.5.1	Dividenden und ähnliche Erträge und Veräuße- rungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften . . . . .	267
13.5.2	Kapitalerträge aus Investmentanteilen . . . . .	267
13.5.3	Dividenden und ähnliche Erträge aus Aktien einer REIT-AG . . . . .	267
13.5.4	Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschaf- ter . . . . .	268
13.5.5	Erträge aus einem partiarischen Darlehen . . . . .	268
13.5.6	Erträge aus Lebensversicherungen . . . . .	268
13.5.6.1	Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005 (Altverträge) . . . . .	268
13.5.6.2	Vertragsabschluss nach dem 31.12.2004 (Neuver- träge) . . . . .	269
13.5.7	Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art . . . . .	269
13.5.7.1	Zinsen aus Sparguthaben . . . . .	270
13.5.7.2	Sparschuldverschreibungen und Sparbriefe . . . . .	270
13.5.7.3	Anleihen . . . . .	270
13.5.7.4	Zero Coupon Bonds (Nullkupon-Anleihen) . . . . .	270
13.5.7.5	Stückzinsen . . . . .	271
13.5.7.6	Finanzinnovationen . . . . .	271
13.5.7.7	Zinsen aus Instandhaltungsrücklagenkonten . . . . .	271
13.5.7.8	Zinsen aus Mietkautionen . . . . .	271
13.5.7.9	Steuererstattungszinsen . . . . .	271
13.5.7.10	Optionsscheine . . . . .	271
13.5.8	Stillhalterprämien . . . . .	272
13.5.9	Termingeschäfte . . . . .	272
<b>13.6</b>	<b>Kapitalerträge, die dem inländischen Steuer- abzug unterlegen haben</b> . . . . .	<b>272</b>
13.6.1	Kapitalerträge . . . . .	272
13.6.2	Veräußerungsvorgänge . . . . .	273
13.6.3	Gewinne aus Aktienveräußerungen . . . . .	273
13.6.4	Einkünfte aus Stillhalterprämien und Termingeschäften . . . . .	273
13.6.5	Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschütz- ter Alt-Anteile . . . . .	273
13.6.6	Ersatzbemessungsgrundlage i. S. des § 43a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG . . . . .	274
13.6.7	Nicht ausgeglichene Verluste . . . . .	274
13.6.8	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräuße- rung von Aktien . . . . .	275
13.6.9	Verluste aus Termingeschäften . . . . .	275
13.6.10	Einschränkung der Verlustverrechnung . . . . .	275
13.6.11	Sparer-Pauschbetrag . . . . .	275
<b>13.7</b>	<b>Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben</b> . . . . .	<b>276</b>
13.7.1	Inländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug . . . . .	276
13.7.2	Ausländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug . . . . .	276
13.7.3	Gewinne aus Aktienveräußerungen . . . . .	276
13.7.4	Nicht ausgeglichene Verluste . . . . .	276
13.7.5	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräuße- rung von Aktien . . . . .	277
13.7.6	Verluste aus Termingeschäften . . . . .	277
13.7.7	Einschränkung der Verlustverrechnung . . . . .	277
13.7.8	Steuererstattungszinsen . . . . .	277

13.8	<b>Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen</b> . . . . .	277	17.	<b>»Anlage R-AV / bAV« für Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung</b> . . . . .	294
13.8.1	Laufende Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen . . . . .	277	17.1	Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung bei bestimmten Durchführungswegen	294
13.8.1.1	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG . . . . .	277	17.2	Tatsächliche Werbungskosten, Werbungskostenpauschbetrag . . . . .	296
13.8.1.2	Kapitalerträge aus stiller Gesellschaft, partiarschen Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen. . . . .	277	18.	<b>»Anlage R-AUS« für Renten und andere Leistungen aus ausländischen Versicherungen/ausländischen Rentenverträgen/ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen</b> . . . . .	297
13.8.2	Gewinn aus der Veräußerung oder Einlösung von Kapitalanlagen . . . . .	278	18.1	Ausländische Leibrenten und Leistungen, die mit Leistungen eines inländischen Versorgungsträgers (gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskasse und berufsständische Versorgungseinrichtungen) vergleichbar sind . . . . .	297
13.8.3	Kapitalerträge aus Lebensversicherungen . . . . .	278	18.2	Renten, insbesondere Leibrenten . . . . .	297
13.8.4	Erträge aus Unternehmensbeteiligungen . . . . .	278	18.3	Leibrenten, für die der Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt . . . . .	298
13.9	<b>Bezüge und Einnahmen i. S. des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG</b> . . . . .	279	18.4	Öffnungsklausel . . . . .	300
13.10	<b>Einkünfte aus Spezial-Investmentanteilen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG</b> . . . . .	279	18.5	Leibrenten, die mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden . . . . .	300
13.11	Ermäßigte Besteuerung . . . . .	279	18.6	Leistungen aus ausländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen, die mit inländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen vergleichbar sind. . . . .	301
13.12	Steuerabzugsbeträge. . . . .	279	18.7	Tatsächliche Werbungskosten, Werbungskostenpauschbetrag . . . . .	302
13.13	Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen. . . . .	280	18.8	Steuerstundungsmodelle . . . . .	303
13.14	Solidaritätszuschlag . . . . .	280	19.	<b>»Anlage SO« für sonstige Einkünfte</b> . . . . .	304
13.15	Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG . . . . .	280	19.1	Begriff der sonstigen Einkünfte . . . . .	304
13.16	Familienstiftungen nach § 15 AStG . . . . .	280	19.2	Wiederkehrende Bezüge. . . . .	304
13.17	Steuerstundungsmodelle . . . . .	280	19.3	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs und Unterhaltsleistungen vom geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten . . . . .	305
14.	<b>»Anlage KAP-BET« für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gesondert und einheitlich festgestellt werden</b> . . . . .	281	19.4	Werbungskosten. . . . .	305
14.1	Angaben zur Beteiligung . . . . .	281	19.5	Andere Wiederkehrende Bezüge/Unterhaltsleistungen (Teileinkünfteverfahren) . . . . .	305
14.2	Kapitalerträge mit inländischem Steuerabzug. . . . .	281	19.6	<b>Einkünfte aus Leistungen</b> . . . . .	305
14.3	Kapitalerträge ohne inländischen Steuerabzug . . . . .	281	19.6.1	Allgemeine Ausführungen . . . . .	305
14.4	Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen . . . . .	281	19.6.2	Einnahmen für häusliche Pflegeleistungen . . . . .	306
14.5	Steuerabzugsbeträge. . . . .	281	19.6.3	Verluste aus Leistungen. . . . .	306
15.	<b>»Anlage KAP-INV« für Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben</b> . . . . .	282	19.7	<b>Abgeordnetenbezüge</b> . . . . .	307
15.1	Besteuerung der Investmenterträge ab 01.01.2018 . . . . .	282	19.8	<b>Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften</b> . . . . .	307
15.2	Ausschüttungen nach § 2 Abs. 11 InvStG . . . . .	282	19.8.1	Umfang der Steuerpflicht . . . . .	307
15.3	Vorabpauschale nach § 18 InvStG . . . . .	283	19.8.2	Ausnahme von der Besteuerung für selbst genutztes Wohneigentum . . . . .	310
15.4	Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen . . . . .	283	19.8.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb . . . . .	311
15.5	Zwischengewinne nach dem Investmentsteuergesetz 2004 . . . . .	283	19.8.4	Ermittlung der Einkünfte . . . . .	312
15.6	<b>Ermittlung der Vorabpauschalen</b> . . . . .	283	19.8.5	Freigrenze, Verluste. . . . .	313
15.6.1	Angaben zum Investmentfonds . . . . .	284	19.8.6	Anteile an Einkünften . . . . .	313
15.6.2	Basisertrag . . . . .	284	19.8.7	Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften . . . . .	313
15.6.3	Mehrbetrag nach § 18 Abs. 1 Satz 3 InvStG . . . . .	284	20.	<b>»Anlage G« für Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b> . . . . .	315
15.6.4	Zeitanteilige Kürzung nach § 18 Abs. 2 InvStG. . . . .	284	20.1	Allgemeines . . . . .	315
15.6.5	Anzusetzende Vorabpauschale . . . . .	284	20.2	<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb.</b> . . . . .	315
15.7	<b>Ermittlung der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen</b> . . . . .	284	20.2.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	315
16.	<b>»Anlage R« für Renten und andere Leistungen</b> . . . . .	286	20.2.2	Betriebsaufspaltung. . . . .	317
16.1	<b>Änderungen bei der Rentenbesteuerung ab 2005</b> . . . . .	286	20.2.3	Gewerblicher Grundstückshandel und andere Objekthandel . . . . .	319
16.2	<b>Renten, insbesondere Leibrenten</b> . . . . .	287			
16.3	<b>Leibrenten, für die der Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt</b> . . . . .	288			
16.4	<b>Öffnungsklausel</b> . . . . .	290			
16.5	<b>Leibrenten, die mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden</b> . . . . .	291			
16.6	<b>Tatsächliche Werbungskosten, Werbungskostenpauschbetrag</b> . . . . .	292			
16.7	<b>Steuerstundungsmodelle</b> . . . . .	293			

	Seite
<b>20.3 Gewinnermittlungsarten</b> . . . . .	320
20.3.1 Verlustverrechnung bei beschränkter . . . . .	320
20.3.1.1 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG . . . . .	321
20.3.1.1.1 Bestandsvergleich . . . . .	321
20.3.1.1.2 Betriebsvermögen . . . . .	321
20.3.1.1.3 Entnahmen. . . . .	322
20.3.1.1.4 Einlagen . . . . .	323
20.3.1.1.5 Buchführungssystem . . . . .	323
20.3.1.2 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 5 EStG. . . . .	323
20.3.2 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG . . . . .	325
<b>20.4 Gewinn als Einzelunternehmer</b> . . . . .	325
<b>20.5 Gewinnermittlung bei abweichendem Wirtschaftsjahr.</b> . . . . .	325
<b>20.6 Besonderheiten bei bestimmten Betriebsausgaben, Gewinnen und Verlusten</b> . . . . .	326
<b>20.7 Gesonderte Feststellung von Einkünften.</b> . . . . .	326
<b>20.8 Einkünfte als Mitunternehmer</b> . . . . .	326
<b>20.9 Bildung von Familiengesellschaften</b> . . . . .	326
<b>20.10 Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung; negatives Kapitalkonto (§ 15a EStG)</b> . . . . .	330
20.10.1 Ausgangslage. . . . .	330
20.10.2 Grundkonzeption des § 15a EStG . . . . .	330
20.10.3 Begrenzung des Verlustabzugs bei Kommanditisten . . . . .	330
20.10.4 Erweiterter Verlustausgleich . . . . .	331
20.10.5 Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen . . . . .	331
20.10.6 Gewinnzurechnung bei Einlagen- oder Haftungsminderung . . . . .	331
20.10.7 Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes . . . . .	331
20.10.8 Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem nicht verrechneten Verlust . . . . .	332
20.10.9 Vergleichbare Unternehmer (§ 15a Abs. 5 EStG) . . . . .	332
20.10.10 Übergangsvorschriften . . . . .	332
20.10.11 Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto. . . . .	332
20.10.12 Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei anderen Einkunftsarten . . . . .	332
<b>20.11 Steuerstundungsmodelle</b> . . . . .	332
<b>20.12 Teileinkünfteverfahren</b> . . . . .	333
<b>20.13 Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Vermögen an eine REIT-AG oder an einen Vor-REIT.</b> . . . . .	334
<b>20.14 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG.</b> . . . . .	334
<b>20.15 Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne.</b> . . . . .	335
<b>20.16 Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer</b> . . . . .	335
<b>20.17 Veräußerungsgewinne.</b> . . . . .	338
20.17.1 Begriffe »Veräußerung« und »Aufgabe« . . . . .	338
20.17.2 Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG . . . . .	340
20.17.2.1 Vor dem 1.1.1996. . . . .	340
20.17.2.2 Nach dem 31.12.1995. . . . .	341
20.17.3 Folgerungen bei Erbauseinandersetzung . . . . .	342
20.17.3.1 Mitunternehmerschaft . . . . .	342
20.17.3.2 Abfindungsleistungen . . . . .	342
20.17.3.3 Realteilung ohne Abfindungszahlung . . . . .	342
20.17.3.4 Übertragung auf Miterben . . . . .	342
20.17.3.5 Mischvermögen . . . . .	343
20.17.3.6 Erbprätendent . . . . .	343
20.17.3.7 Vorweggenommene Erbfolge . . . . .	343
20.17.3.8 Realteilung einer Personengesellschaft . . . . .	343
20.17.3.9 Unentgeltliche Übertragung. . . . .	344
20.17.3.10 Kaufpreisänderungen . . . . .	344
20.17.4 Betriebsverpachtung im Ganzen . . . . .	345

	Seite
20.17.4.1 Voraussetzungen für die Verpachtung des Betriebs im Ganzen. . . . .	345
20.17.4.2 Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsverpachtung. . . . .	346
20.17.4.3 Gewerbesteuer . . . . .	346
20.17.4.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart . . . . .	346
20.17.4.5 Erklärung der Aufgabe des Betriebs . . . . .	346
20.17.5 Veräußerungsgewinn i. S. des § 21 UmwStG . . . . .	347
20.17.6 Veräußerungsgewinn i. S. des § 22 UmwStG . . . . .	348
20.17.7 Teileinkünfteverfahren . . . . .	349
20.17.8 Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne . . . . .	350
20.17.9 Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne . . . . .	350
20.17.10 Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften . . . . .	351
20.17.11 Vermögenszuwachs i. S. des § 6 ASTG . . . . .	359
20.17.12 Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nach § 13 UmwStG . . . . .	359
20.17.13 Behandlung des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn . . . . .	360
20.17.14 Tarifvergünstigung nach § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte. . . . .	360
20.17.14.1 Ausgangslage. . . . .	360
20.17.14.2 Umfang der Tarifvergünstigung . . . . .	360
20.17.14.3 Begriff der außerordentlichen Einkünfte. . . . .	361
20.17.14.4 Berechnung der Steuer nach der Fünftelregelung . . . . .	361
20.17.14.5 Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Veräußerungsgewinne . . . . .	362
<b>20.18 Einkommen der Organgesellschaft bei Gewinnabführungsverträgen.</b> . . . . .	362
<b>20.19 Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen.</b> . . . . .	363
<b>20.20 Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG.</b> . . . . .	363
<b>20.21 Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, gewerblicher Tierhaltung und gewerblichen Termingeschäften.</b> . . . . .	363
<b>20.22 Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus Beteiligungen an einer REIT-AG, anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen.</b> . . . . .	364
<b>20.23 Zinsschranke</b> . . . . .	364
<b>21. »Anlage S« für Einkünfte aus selbständiger Arbeit.</b> . . . . .	365
<b>21.1 Freiberufliche Tätigkeit</b> . . . . .	365
<b>21.2 Gewinnermittlungsarten</b> . . . . .	372
21.2.1 Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG . . . . .	372
21.2.2 Wechsel der Gewinnermittlungsart . . . . .	373
<b>21.3 Pauschsätze für Betriebsausgaben.</b> . . . . .	374
<b>21.4 Gesonderte Feststellung von Einkünften.</b> . . . . .	375
<b>21.5 Sonstige selbständige Arbeit.</b> . . . . .	375
<b>21.6 Teileinkünfteverfahren</b> . . . . .	375
<b>21.7 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG.</b> . . . . .	375
<b>21.8 Leistungsvergütungen als Beteiligter einer Wagniskapitalgesellschaft</b> . . . . .	375
<b>21.9 Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG</b> . . . . .	376
<b>21.10 Veräußerungsgewinne.</b> . . . . .	376
21.10.1 Allgemeine Ausführungen . . . . .	376
21.10.2 Teileinkünfteverfahren . . . . .	377
21.10.3 Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne . . . . .	377
21.10.4 Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne . . . . .	377

	Seite		Seite		
<b>21.11</b>	<b>Tarifvergünstigung für außerordentliche Einkünfte</b> . . . . .	377	<b>23.6</b>	<b>Andere Einkünfte</b> . . . . .	399
<b>21.12</b>	<b>Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen</b> . . . . .	379	23.6.1	Einkünfte aus Untervermietung von gemieteten Räumen . . . . .	399
<b>21.13</b>	<b>Investitionsabzugsbeträge nach §7g EStG</b> . . . . .	379	23.6.2	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke, von anderem unbeweglichen Vermögen, von Sachinbegriffen sowie aus Überlassung von Rechten . . . . .	399
<b>21.14</b>	<b>Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten</b> . . . . .	379	23.6.2.1	Unbebaute Grundstücke und unbewegliches Vermögen . . . . .	399
21.14.1	§ 3 Nr. 26 EStG . . . . .	379	23.6.2.2	Grundstücksgleiche Rechte . . . . .	399
21.14.2	§ 3 Nr. 26a EStG . . . . .	382	23.6.2.3	Substanzausbeutetriebe . . . . .	400
21.14.3	§ 3 Nr. 26b EStG . . . . .	382	23.6.2.4	Verpachtung unbebauter Grundstücke . . . . .	400
<b>22.</b>	<b>»Anlage 34a« für die Begünstigung nicht entnommener Gewinne</b> . . . . .	384	23.6.2.5	Überlassung von Rechten . . . . .	400
<b>22.1</b>	<b>Begünstigungsbetrag</b> . . . . .	384	23.6.2.6	Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen . . . . .	400
<b>22.2</b>	<b>Nachversteuerung</b> . . . . .	386	<b>23.7</b>	<b>Werbungskosten allgemein</b> . . . . .	400
<b>22.3</b>	<b>Übernahme eines nachversteuerungspflichtigen Betrages</b> . . . . .	389	23.7.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	400
<b>23.</b>	<b>»Anlage V« für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b> . . . . .	390	23.7.2	Verbilligte Vermietung . . . . .	403
<b>23.1</b>	<b>Wozu dient die »Anlage V«?</b> . . . . .	390	<b>23.8</b>	<b>Abreibungen (Absetzungen für Abnutzung = AfA)</b> . . . . .	403
23.1.1	Eigentümer . . . . .	390	23.8.1	Höhe und Bemessungsgrundlage der AfA . . . . .	404
23.1.2	Andere Nutzungsberechtigte (außer Eigentümer)	390	23.8.1.1	Höhe der linearen Gebäude-AfA . . . . .	404
23.1.3	Vereinfachungsregelung bei vorübergehender Vermietung . . . . .	390	23.8.1.2	Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA . . . . .	405
23.1.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen anderer Einkunftsarten . . . . .	390	23.8.1.3	Degressive Gebäude-AfA– Gesetzgebung . . . . .	407
23.1.5	Ferienwohnungen . . . . .	391	23.8.1.4	Außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes (AfaA) . . . . .	409
23.1.5.1	Ausschließliche Vermietung von Ferienwohnungen an wechselnde Feriengäste und Bereithalten zur ausschließlichen Vermietung . . . . .	391	23.8.1.5	Restwert-AfA . . . . .	409
23.1.5.2	Teils selbst genutzte und teils an wechselnde Feriengäste vermietete Ferienwohnung . . . . .	391	23.8.1.6	Erhöhte Absetzungen nach §7k EStG für Wohnungen mit Sozialbindung . . . . .	409
23.1.5.3	Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb . . . . .	392	23.8.1.7	Erhöhte Absetzungen nach § 14a BerlinFG . . . . .	411
23.1.6	Grundstücke im Ausland . . . . .	392	23.8.1.8	Erhöhte Absetzungen nach § 14d BerlinFG . . . . .	411
23.1.6.1	Grundstücke in einem EU-/EWR-Staat . . . . .	392	23.8.1.9	Anmerkungen allgemein zum BerlinFG und zu § 82a EStDV . . . . .	411
23.1.6.2	Grundstücke in einem Drittstaat . . . . .	392	23.8.1.10	Sonderabreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz FördG . . . . .	411
23.1.7	Vermietung von Zimmern an Feriengäste . . . . .	393	23.8.1.11	Sonderabreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG . . . . .	412
<b>23.2</b>	<b>Einkünfte aus dem bebauten Grundstück</b> . . . . .	393	23.8.1.12	Erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG und nach dem Schutzbaugesetz . . . . .	414
23.2.1	Einheitswert-Aktenzeichen/Veräußerungs- oder Übertragungsdatum . . . . .	393	23.8.1.13	Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter . . . . .	414
23.2.2	Nutzung des Objekts . . . . .	393	<b>23.9</b>	<b>Schuldzinsen, Damnum, Erbbauzinsen</b> . . . . .	415
23.2.3	Mieteinnahmen (ohne Umlagen) . . . . .	393	23.9.1	Schuldzinsen . . . . .	415
23.2.4	Vereinnahmte Mieten bei Nutzungsrechten . . . . .	394	23.9.1.1	Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	415
23.2.5	Einnahmen für an Angehörige vermietete Wohnungen (ohne Umlagen) . . . . .	395	23.9.1.2	Wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	415
23.2.6	Einnahmen aus Umlagen . . . . .	396	23.9.1.3	Weitere Fragen . . . . .	416
23.2.7	Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre und Mietvorauszahlungen aus Baukostenzuschüssen . . . . .	396	23.9.2	Damnum (Disagio), Tilgungstreckungsdarlehen	418
23.2.8	Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. sowie erstattete Umsatzsteuer . . . . .	396	23.9.3	Erbbauzinsen und einmalige Aufwendungen des Erbbauberechtigten . . . . .	418
23.2.9	Vereinnahmte und vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer . . . . .	396	23.9.4	Schuldzinsen bei dinglichem und schuldrechtlichem Nutzungsrecht . . . . .	419
<b>23.3</b>	<b>Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) oder zu Erhaltungsaufwendungen, Aufwendungszuschüsse, Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und sonstige Einnahmen</b> . . . . .	396	23.9.5	Geldbeschaffungskosten . . . . .	419
23.3.1	Angaben zu Zuschüssen und sonstigen Einnahmen . . . . .	396	23.9.6	Renten und dauernde Lasten . . . . .	419
23.3.2	Summe der Einnahmen und Summe der Werbungskosten . . . . .	397	<b>23.10</b>	<b>Erhaltungsaufwendungen, d. h. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand – Abgrenzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten</b> . . . . .	420
<b>23.4</b>	<b>Anteile an Einkünften</b> . . . . .	398	23.10.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	420
23.4.1	Allgemeine Angaben . . . . .	398	23.10.2	Instandsetzungen und Modernisierung im Allgemeinen: Erhaltungsaufwand (Werbungskosten) oder Anschaffungs-/Herstellungskosten? . . . . .	421
23.4.2	Aufteilung der Einkünfte bei Grundstücksgemeinschaften . . . . .	398	23.10.3	»Anschaffungsnaher Aufwand« – Instandsetzungen und Modernisierung im Besonderen . . . . .	422
<b>23.5</b>	<b>Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle i. S. des § 15b EStG</b> . . . . .	399	23.10.3.1	Anschaffungsnahe Herstellungskosten . . . . .	422



	Seite		Seite
23.10.3.2	Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 18.7.2003, BStBl I S.386 und der neueren BFH-Rechtsprechung . . . . .	423	
23.10.4	Instandhaltungsaufwendungen bei Nutzungsrechten . . . . .	425	
23.10.4.1	Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch . . . . .	425	
23.10.4.2	Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch . . . . .	426	
23.10.4.3	Vorbehaltsnießbrauch . . . . .	426	
23.10.4.4	Vermächtnisnießbrauch . . . . .	426	
23.10.4.5	Schuldrechtlich Nutzungsberechtigte . . . . .	426	
<b>23.11</b>	<b>Erhaltungsaufwendungen, die auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)</b> . . . . .	426	
<b>23.12</b>	<b>Sonstige Werbungskosten</b> . . . . .	427	
23.12.1	Grundsteuer, Grundstücksgebühren, Wasser, Heizung, Schornsteinreinigung, Hausversicherungen, Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl, Verwaltungskosten . . . . .	427	
23.12.2	Gezahlte Umsatzsteuer . . . . .	427	
23.12.3	Sonstiges . . . . .	428	
23.12.4	Aufwendungen für Gärten und Grünanlagen . . . . .	429	
23.12.5	Enthaltene Vorsteuerbeträge bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung . . . . .	429	
<b>23.13</b>	<b>Zusätzliche Angaben – Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b> . . . . .	429	
<b>24.</b>	<b>»Anlage FW« zur Förderung des Wohneigentums</b> . . . . .	<b>430</b>	
<b>24.1</b>	<b>Wozu dient die Anlage FW?</b> . . . . .	<b>430</b>	
24.1.1	Lage der Wohnung, Ferien- und Wochenendgebiet . . . . .	430	
24.1.2	Begünstigter Personenkreis . . . . .	430	
24.1.3	Eigennutzung . . . . .	430	
24.1.4	Ausbau und Erweiterung . . . . .	430	
24.1.5	Tag der Herstellung (= Fertigstellung) und der Anschaffung . . . . .	431	
24.1.6	Folgeobjekt . . . . .	431	
24.1.7	Antrag auf Eigenheimzulage . . . . .	431	
24.1.8	Objektbeschränkung (Objektverbrauch) . . . . .	431	
<b>24.2</b>	<b>Abzugsbeschränkung nach § 10 f EStG</b> . . . . .	<b>432</b>	
24.2.1	Steuerbegünstigungen nach § 10 f Abs. 1 und Abs. 2 EStG . . . . .	432	
24.2.2	Konkurrenzregelungen . . . . .	433	
<b>24.3</b>	<b>Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG)</b> . . . . .	<b>433</b>	
<b>24.4</b>	<b>Abzugsbetrag nach § 10e EStG</b> . . . . .	<b>433</b>	
<b>24.5</b>	<b>Nachholung von Abzugsbeträgen</b> . . . . .	<b>433</b>	
24.5.1	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten in 2021 . . . . .	433	
24.5.2	Nachholung bisher nicht in Anspruch genommener Abzugsbeträge – allgemein und im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten . . . . .	433	
<b>24.6</b>	<b>Steuerermäßigung für Kinder bei Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG – Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 und 3 EStG</b> . . . . .	<b>434</b>	
<b>24.7</b>	<b>Zusätzliche Angaben</b> . . . . .	<b>435</b>	
<b>25.</b>	<b>»Anlage L« für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft</b> . . . . .	<b>436</b>	
25.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft . . . . .	436	
25.2	Liebhabebetrieb . . . . .	439	
25.3	Zurechnung der Einkünfte . . . . .	439	
25.4	Freibetrag für Land- und Forstwirte . . . . .	439	
25.5	Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in den neuen Bundesländern . . . . .	439	
25.5.1	Laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG) . . . . .	439	
25.5.2	Umwandlung und Auflösung von LPG . . . . .	439	
25.5.3	Laufende Besteuerung der Mitglieder von LPG . . . . .	439	
<b>25.6</b>	<b>Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft</b> . . . . .	<b>439</b>	
25.6.1	Gewinnermittlung . . . . .	439	
25.6.2	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) . . . . .	440	
25.6.3	Einkünfte als Mitunternehmer und bei gesonderter Feststellung für ein Einzelunternehmen . . . . .	440	
25.6.4	Teileinkünfteverfahren . . . . .	441	
25.6.5	Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 4 UmwStG . . . . .	441	
25.6.6	Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG . . . . .	441	
<b>25.7</b>	<b>Begünstigte sonstige Gewinne</b> . . . . .	<b>441</b>	
<b>25.8</b>	<b>Tarifiermäßigung nach § 32c EStG</b> . . . . .	<b>441</b>	
25.8.1	Allgemeines . . . . .	441	
25.8.2	Anwendungsbereich . . . . .	442	
25.8.3	Berechnungsgrundlage . . . . .	442	
25.8.4	Ermittlung der Tarifiermäßigung . . . . .	442	
25.8.4.1	Ermittlung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer . . . . .	442	
25.8.4.2	Ermittlung der anteiligen fiktiven Einkommensteuer und der Tarifiermäßigung . . . . .	442	
25.8.5	Ermäßigte Einkünfte . . . . .	442	
25.8.6	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nach § 32c Abs. 5 EStG . . . . .	443	
25.8.7	Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 32c Abs. 6 EStG . . . . .	443	
25.8.8	Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 4 EStG . . . . .	443	
<b>25.9</b>	<b>Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG</b> . . . . .	<b>443</b>	
<b>25.10</b>	<b>Besonderheiten bei bestimmten Veräußerungsgewinnen</b> . . . . .	<b>443</b>	
<b>25.11</b>	<b>Angaben zu den landwirtschaftlichen Flächen</b> . . . . .	<b>444</b>	
<b>25.12</b>	<b>Betriebsverpachtung</b> . . . . .	<b>444</b>	
<b>25.13</b>	<b>Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und immateriellen Wirtschaftsgütern</b> . . . . .	<b>445</b>	
25.13.1	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken . . . . .	445	
25.13.2	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Beitrittsgebiet . . . . .	446	
25.13.3	Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern . . . . .	446	
<b>25.14</b>	<b>Tierhaltung</b> . . . . .	<b>446</b>	
25.14.1	Allgemeines . . . . .	446	
25.14.2	Abgrenzung der Tierhaltung vom gewerblichen Tierhandel . . . . .	446	
25.14.3	Abgrenzung von der gewerblichen Tierhaltung . . . . .	446	
25.14.4	Pensionstiere . . . . .	447	
25.14.5	Tierhaltungsgemeinschaften . . . . .	447	
<b>25.15</b>	<b>Nutzungswert von Wohnungen in Baudenkmalen</b> . . . . .	<b>447</b>	
<b>26.</b>	<b>»Anlage 34b« Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen</b> . . . . .	<b>449</b>	
<b>26.1</b>	<b>Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG</b> . . . . .	<b>449</b>	
<b>26.2</b>	<b>Bezeichnung des Betriebs</b> . . . . .	<b>449</b>	
<b>26.3</b>	<b>Berechnungsgrundlagen</b> . . . . .	<b>449</b>	
26.3.1	Nutzungssatz . . . . .	449	
26.3.2	Holznutzungen aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen . . . . .	449	
26.3.3	Holznutzungen infolge höherer Gewalt . . . . .	449	
26.3.4	Forstschädenausgleichsgesetz . . . . .	449	
26.3.5	Besondere Schadensereignisse . . . . .	450	
26.3.6	Maßgebende Holznutzungen infolge höherer Gewalt . . . . .	450	
26.3.7	Außerordentliche Holznutzung . . . . .	451	

<b>27.</b>	<b>»Anlage 13a« Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)</b>	452	<b>30.6</b>	<b>Anzurechnende Steuern</b>	470
27.1	Vorbemerkungen	452	<b>30.7</b>	<b>Wohnsitz im Ausland</b>	470
27.2	<b>Allgemeine Angaben</b>	452	<b>30.8</b>	<b>Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen</b>	471
27.3	<b>Gewinnermittlung</b>	452	<b>30.9</b>	<b>Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen</b>	471
27.3.1	Landwirtschaftliche Nutzung	452	<b>31.</b>	<b>Hauptvordruck »EST 1 C« für beschränkt steuerpflichtige Personen</b>	472
27.3.1.1	Grundbetrag	452	31.1	Vorbemerkungen	472
27.3.1.2	Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung	453	31.2	<b>Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht</b>	472
27.3.1.3	Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung	453	31.2.1	Pflicht zur Erklärungsabgabe	472
27.3.2	Forstwirtschaftliche Nutzung	453	31.2.2	Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig«	473
27.3.3	Zuschläge für Sondernutzungen	454	31.2.3	Antragsveranlagung von Arbeitnehmern	473
27.3.4	Weitere Sondernutzungen	454	31.2.4	Steuerklärungsfristen	473
27.3.5	Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 EStG	454	31.2.5	Ermittlung der Einkünfte/Einkommensteuer	473
27.3.6	Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen	455	31.3	<b>Art der Erklärung/des Antrags</b>	474
27.3.7	Einnahmen aus Kapitalvermögen	455	31.4	<b>Steuernummer; zuständige Finanzbehörde</b>	474
27.3.8	Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen	455	31.5	<b>Allgemeine Angaben</b>	475
27.4	<b>Ergänzende Angaben zu Rücklagen und stillen Reserven</b>	455	31.6	<b>Inländische Einkünfte</b>	475
<b>28.</b>	<b>»Anlage AV 13a«, Anlagenverzeichnis zur Anlage 13a</b>	457	31.6.1	Grundsätze	475
28.1	Allgemeines	457	31.6.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	475
28.2	<b>Grund und Boden</b>	457	31.6.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	476
28.3	<b>Aufwuchs</b>	457	31.6.3.1	Inländische Betriebsstätte, ständiger Vertreter	476
28.4	<b>Gebäude</b>	458	31.6.3.2	Seeschiffe, Luftfahrzeuge	476
28.5	<b>Immaterielle Wirtschaftsgüter</b>	458	31.6.3.3	Künstlerische, sportliche, artistische, unterhalten- de oder ähnliche Darbietungen	476
28.6	<b>Beteiligungen</b>	458	31.6.3.4	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	477
<b>29.</b>	<b>»Anlage AUS« für ausländische Einkünfte und Steuern</b>	459	31.6.3.5	Sonstige gewerbliche Einkünfte	477
29.1	Vorbemerkungen zum Vordruck	459	31.6.4	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	478
29.2	<b>Berücksichtigung tatsächlich gezahlter ausländischer Steuern</b>	459	31.6.5	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	478
29.2.1	Allgemeine Ausführungen	459	31.6.6	Sonstige Einkünfte	478
29.2.2	Ausländische Einkünfte	460	31.6.6.1	Leibrenten und Versorgungsleistungen	478
29.2.3	Anrechnung ausländischer Steuern	460	31.6.6.2	Private Veräußerungsgeschäfte	478
29.2.4	Berücksichtigung fiktiver ausländischer Steuern	461	31.6.6.3	Abgeordnetenbezüge	478
29.3	<b>Pauschal zu besteuernde ausländische Einkünfte (§ 34c Abs. 5 EStG)</b>	461	31.6.6.4	Sonstige Leistungen	478
29.4	<b>Beteiligung oder Berechtigung im Sinne des Außensteuergesetzes</b>	462	31.6.7	Einkünfte i. S. des § 50d Abs. 10 EStG	479
29.5	<b>Familienstiftung nach § 15 AStG</b>	462	31.6.8	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	479
29.6	<b>Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG</b>	463	31.6.9	Erträge aus Kapitalvermögen	480
29.7	<b>Einschränkung der Verlustverrechnung bei Auslandsverlusten</b>	463	31.7	<b>Anzurechnende Steuern</b>	480
29.8	<b>Progressionsvorbehalt bei steuerfreien ausländischen Einkünften</b>	464	31.7.1	Kapitalertragsteuer, Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG	480
29.9	<b>Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG a. F.</b>	465	31.7.2	Beschränkte Anrechnung von Kapitalertragsteuer (§ 36a EStG)	481
29.10	<b>Nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie außerordentliche Einkünfte</b>	465	31.8	<b>Veranlagung nach § 50 Abs. 2 EStG</b>	481
29.11	<b>Einkünfte i. S. des § 32b EStG i. V. m. privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG</b>	466	31.8.1	Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer	481
29.12	<b>Auslandsverluste und Progressionsvorbehalt</b>	466	31.8.2	Antragsveranlagung bei Steuerabzug nach § 50a EStG	481
<b>30.</b>	<b>»Anlage WA-ESt« – Weitere Angaben und Anträge</b>	467	31.9	<b>Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage</b>	482
30.1	Vorbemerkungen	467	31.10	<b>Sonderausgaben</b>	482
30.2	<b>Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht</b>	467	31.10.1	Versorgungsleistungen	482
30.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	467	31.10.2	Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen	482
30.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	467	31.10.3	Vorsorgeaufwendungen	483
30.3	<b>Nur zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht</b>	467	31.10.4	Spenden und Mitgliedsbeiträge	483
30.4	<b>Beendigung der Steuerpflicht</b>	468	31.11	<b>Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen</b>	483
30.5	<b>Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht</b>	468	31.12	<b>Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen</b>	483
30.5.1	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag	468	31.13	<b>Ergänzende Angaben</b>	483
30.5.2	Familienbezogene Steuervergünstigungen nach § 1a EStG	469	31.13.1	Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht	483
30.5.3	Angehörige des öffentlichen Dienstes	470	31.13.1.1	Grundsätze	483
			31.13.1.2	Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach dem 31.12.2010	484

	Seite
31.13.1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht in den letzten 10 Jahren. . . . . 484
31.13.1.4	Wohnsitzverlegung in ein Niedrigsteuergbiet. . . . . 484
31.13.1.5	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland . . . . . 484
31.13.2	Bevollmächtigte/Vermögensverwalter . . . . . 485
31.13.2.1	Bevollmächtigte . . . . . 485
31.13.2.2	Empfangsbevollmächtigte. . . . . 485
31.13.2.3	Vermögensverwalter/Verfügungsberechtigter . . . . . 485
31.13.3	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«) . . . . . 485
31.14	<b>Unterschrift</b> . . . . . 485
<b>32.</b>	<b>»Anlage Mobilitätsprämie«</b> . . . . . 487
32.1	Vorbemerkungen . . . . . 487
32.2	Festsetzung der Mobilitätsprämie . . . . . 487
32.3	Bemessungsgrundlage und Höhe der Mobilitätsprämie . . . . . 487
32.4	Antragstellung. . . . . 488
32.5	Weitere Angaben in den Vordrucken . . . . . 488
<b>33.</b>	<b>»Anlage Corona-Hilfen«</b> . . . . . 489
33.1	Sinn und Zweck . . . . . 489
33.2	Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse . . . . . 489
33.3	Angaben zur Einkommensteuererklärung . . . . . 490
<b>Teil II</b>	<b>Überblick über wichtige Steuerersparnis-</b> <b>möglichkeiten und Einzelfragen grund-</b> <b>sätzlicher Art</b> . . . . . 491
<b>1.</b>	<b>Absetzungen für Abnutzung</b> . . . . . 491
1.1	Lineare AfA (gleiche Jahresbeträge). . . . . 491
1.1.1	Investitionsabzugsbetrag zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG) . . . . . 491
1.1.2	Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG) . . . . . 496
1.2	<b>Degressive AfA (fallende Jahresbeträge)</b> . . . . . 496
1.2.1	Bewegliche Wirtschaftsgüter . . . . . 496
1.2.2	Buchwertabschreibung bei degressiver AfA . . . . . 497
1.2.3	Formelle Voraussetzungen . . . . . 497
1.2.4	Außergewöhnliche Abnutzung und Wechsel der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern . . . . . 497
1.3	<b>AfA nach Maßgabe der Leistung</b> . . . . . 497
1.4	<b>AfA eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage-</b> <b>Ende der AfA durch Veräußerung u.Ä.</b> . . . . . 497
1.5	<b>Nachholung unterlassener AfA</b> . . . . . 498
1.6	<b>Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstel-</b> <b>lungskosten bei beweglichen Wirtschaftsgü-</b> <b>tern</b> . . . . . 498
1.7	<b>Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden</b> <b>(§ 7 Abs. 4 und 5 EStG)</b> . . . . . 498
1.7.1	Übersicht. . . . . 498
1.7.2	Allgemeine Grundsätze für die Gebäude-AfA . . . . . 501
1.7.2.1	Gebäude und durch Baumaßnahmen entstandene Nutzungsrechte . . . . . 501
1.7.2.2	Zulässigkeit höherer oder niedrigerer, voller oder anteiliger AfA-Sätze bei Gebäuden und Gebäudeteilen . . . . . 501
1.7.2.3	Außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden . . . . . 502
1.7.2.4	Wechsel der Abschreibungsmethode bei Gebäuden . . . . . 502
1.7.2.5	Nachholung unterlassener AfA und Korrektur überhöhter AfA bei Gebäuden – AfA nach Sonderabschreibungen und nach erhöhten Absetzungen. . . . . 502

1.7.3	AfA im Anschluss an nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden – Herstellungskosten für ein neues Gebäude? . . . . . 503
1.7.4	Zulässigkeit gesonderter AfA für Gebäudeteile. . . . . 504
1.7.4.1	Unselbständige Gebäudeteile . . . . . 504
1.7.4.2	Selbständige Gebäudeteile . . . . . 504
1.7.4.3	Sonstige selbständige Gebäudeteile . . . . . 505
1.7.4.4	Hochwertige Wohngebäude – Schwimmbäder/Schwimmhallen, Außenanlagen, Tennisplätze u.Ä.: Marktmiete oder Kostenmiete bis 1998 . . . . . 505
1.7.5	Erhöhte Absetzungen für Schutzräume . . . . . 506
<b>2.</b>	<b>Betriebsausgaben</b> . . . . . 507
2.1	<b>Begriff</b> . . . . . 507
2.2	<b>Aufwendungen für Geschenke, Bestechungs-</b> <b>und Schmiergelder</b> . . . . . 507
2.2.1	Aufwendungen für Geschenke . . . . . 507
2.2.2	Bestechungs- und Schmiergelder . . . . . 509
2.3	<b>Aufwendungen für die Bewirtung von Ge-</b> <b>schäftsfreunden, Mitarbeitern und Arbeitskol-</b> <b>legen aus unterschiedlichen Anlässen.</b> . . . . . 509
2.4	<b>Gästehäuser</b> . . . . . 513
2.5	<b>Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke</b> . . . . . 514
2.6	<b>Mehraufwendungen für Verpflegung bei Ge-</b> <b>schäftsreisen und anderen Auswärtstätigkei-</b> <b>ten.</b> . . . . . 515
2.7	<b>Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung</b> <b>und Betriebsstätte und für Familienheimfah-</b> <b>ren bei doppelter Haushaltsführung – Entfer-</b> <b>nungspauschale</b> . . . . . 515
2.7.1	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Privatfahrten. . . . . 515
2.7.2	Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale . . . . . 518
2.8	<b>Andere die Lebensführung berührende</b> <b>Ausgaben</b> . . . . . 519
2.9	<b>Besondere Aufzeichnungen</b> . . . . . 519
2.10	<b>Pauschalierung</b> . . . . . 520
2.11	<b>Weitere Betriebsausgaben – praktisch bedeut-</b> <b>same Einzelfälle (ABC)</b> . . . . . 520
2.11.1	Berufsbildung/Berufsausbildung . . . . . 521
2.11.2	Berufsverbände. . . . . 521
2.11.3	Bewirtung durch freie Berufe . . . . . 521
2.11.4	Führerschein . . . . . 521
2.11.5	Gebäude und Grundstücke . . . . . 521
2.11.6	Gebäudeabbruch . . . . . 521
2.11.7	Geldstrafen, Geldbußen, Anwaltskosten, Gerichtskosten . . . . . 522
2.11.7.1	Geldstrafen. . . . . 522
2.11.7.2	Aufwendungen für die Strafverteidigung . . . . . 523
2.11.7.3	Geldbußen . . . . . 523
2.11.7.4	Gerichtskosten . . . . . 524
2.11.8	Gewerbesteuer . . . . . 524
2.11.9	Kinderbetreuungskosten . . . . . 524
2.11.10	Kundschaftsessen/Kundschaftstrinken . . . . . 524
2.11.11	Sozialversicherung eines Kommanditisten. . . . . 525
2.11.12	Spenden . . . . . 525
2.11.12.1	Allgemein . . . . . 525
2.11.12.2	Sponsorenaufwendungen . . . . . 525
2.11.13	Schuldzinsen . . . . . 525
2.11.13.1	Zwei-(Mehr-)kontenmodell: § 4 Abs. 4a EStG . . . . . 525
2.11.13.2	Zinsschranke . . . . . 527
2.11.14	Steuerberatungskosten . . . . . 529
2.11.15	Steuerzahlungen . . . . . 530
2.11.16	Umszugskosten . . . . . 530
2.11.17	Unfallkosten . . . . . 530
2.11.18	Versicherungsbeiträge . . . . . 530

	Seite		Seite
2.11.18.1	Haftpflichtversicherung . . . . .	530	
2.11.18.2	Praxisausfallversicherung . . . . .	531	
2.11.18.3	Rechtsschutzversicherung . . . . .	531	
2.11.18.4	Sachversicherung . . . . .	531	
2.11.18.5	Teilhaberversicherung . . . . .	531	
2.11.18.6	Unfallversicherung . . . . .	531	
2.11.19	Versorgungbeiträge Selbständiger . . . . .	532	
2.11.20	Zinsen für Steuerschulden, Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, andere Nebenleistungen . . . . .	532	
<b>2.12</b>	<b>Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern . . . . .</b>	<b>533</b>	
<b>2.13</b>	<b>Gesellschaftsverträge und sonstige Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern . . . . .</b>	<b>535</b>	
<b>2.14</b>	<b>Arbeitsverträge und sonstige Verträge zwischen Eltern und Kindern . . . . .</b>	<b>536</b>	
<b>3.</b>	<b>Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) . . . . .</b>	<b>538</b>	
<b>4.</b>	<b>Wohneigentumsförderung – Übersicht . . . . .</b>	<b>539</b>	
<b>4.1</b>	<b>Förderung durch Eigenheimzulage . . . . .</b>	<b>539</b>	
4.1.1	Allgemeine Voraussetzungen . . . . .	539	
4.1.1.1	Herstellung . . . . .	539	
4.1.1.2	Anschaffung . . . . .	539	
4.1.1.3	Rohbau . . . . .	539	
4.1.1.4	Errichtungsobjekt . . . . .	539	
4.1.1.5	Zeitpunkt der Fertigstellung oder Anschaffung . . . . .	539	
4.1.1.6	Einzug . . . . .	539	
4.1.2	Förderzeitraum . . . . .	539	
4.1.3	Förderhöhe . . . . .	540	
4.1.3.1	Eigenheimzulage . . . . .	540	
4.1.3.1.1	Fördergrundbetrag . . . . .	540	
4.1.3.1.2	Ökokomponente . . . . .	541	
4.1.3.1.3	Kinderzulage . . . . .	541	
4.1.3.2	Genossenschaftsförderung . . . . .	541	
4.1.4	Förderbeschränkung . . . . .	541	
<b>4.2</b>	<b>Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, nach § 15b BerlinFG und nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG. . . . .</b>	<b>541</b>	
<b>4.3</b>	<b>Grundförderung nach § 10e EStG . . . . .</b>	<b>542</b>	
4.3.1	Begünstigter Personenkreis . . . . .	542	
4.3.2	Begünstigte Objekte: Wohnungen, Ausbauten, Erweiterungen – Erfordernis der Selbstnutzung (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) . . . . .	543	
4.3.3	Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten/Anschaffungskosten) – Höhe der Grundförderung (Abzugsbetrag) – Abzugszeitraum – unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb – Miteigentümer . . . . .	544	
4.3.3.1	Herstellungskosten und Anschaffungskosten . . . . .	544	
4.3.3.2	Beginn des achtjährigen Abzugszeitraums – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken . . . . .	547	
4.3.3.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb einschließlich Erbaueinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge – Bedeutung allgemein und auch für § 10e EStG . . . . .	547	
4.3.3.3.1	Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge . . . . .	547	
4.3.3.3.2	Gesamtrechtsnachfolge . . . . .	547	
4.3.3.3.3	Schenkung unter Auflage, Vermächtnis, Erbschaftskauf . . . . .	547	
4.3.3.3.4	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge . . . . .	547	
4.3.3.3.5	Zur Erbaueinandersetzung . . . . .	548	
4.3.3.3.6	Zur vorweggenommenen Erbfolge . . . . .	548	
4.3.3.3.7	Bedeutung für § 10e EStG, falls Anschaffungskosten vorliegen – teilentgeltlicher Erwerb (gemischte Schenkung) . . . . .	549	
4.3.3.3.8	Mittelbare Grundstücksschenkung . . . . .	549	
4.3.3.3.9	Schuldzinsen für Kredite zur Abfindung (Gleichstellung) von Miterben, zur Erfüllung von Pflichtteilsverbindlichkeiten und Vermächtnissen sowie aus ähnlichen Anlässen . . . . .	549	
4.3.3.4	Miteigentum sowie Übergang von der Selbstnutzung zur Vermietung und umgekehrt . . . . .	550	
4.3.4	Nachholung nicht ausgenutzter Grundförderung und nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten . . . . .	550	
4.3.5	Ehegatten-Anschaffungsgeschäft . . . . .	550	
4.3.6	Objektbeschränkung (Objektverbrauch) . . . . .	550	
4.3.7	Folgeobjekt . . . . .	551	
4.3.8	Weitere Auswirkungen der Regelung nach § 10e EStG . . . . .	552	
4.3.8.1	Zuschüsse . . . . .	552	
4.3.8.2	Verbilligte Darlehen . . . . .	552	
4.3.8.3	Guthabenzinsen aus Bausparverträgen . . . . .	552	
<b>4.4</b>	<b>Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen vor und nach Beginn der Selbstnutzung . . . . .</b>	<b>552</b>	
4.4.1	Vor Beginn der Selbstnutzung . . . . .	552	
4.4.2	Nach Beginn der Selbstnutzung . . . . .	552	
<b>4.5</b>	<b>Förderungswürdige Aufwendungen nach § 10f EStG – Abzug wie Sonderausgaben. . . . .</b>	<b>552</b>	
<b>4.6</b>	<b>Baukindergeld nach § 34f EStG neben § 10e Abs. 1 bis 5a EStG oder § 15b BerlinFG . . . . .</b>	<b>552</b>	
<b>4.7</b>	<b>Berücksichtigung bei den Einkommensteuervorauszahlungen und als Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen . . . . .</b>	<b>553</b>	
<b>4.8</b>	<b>Übergangsregelungen und Ende der Nutzungswertbesteuerung. . . . .</b>	<b>553</b>	
<b>5.</b>	<b>Modernisierungsaufwand (§ 82a EStDV a. F.): Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen . . . . .</b>	<b>554</b>	
<b>6.</b>	<b>Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsfreiheiten . . . . .</b>	<b>555</b>	
<b>6.1</b>	<b>Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter (§ 6 Abs. 2 EStG) . . . . .</b>	<b>555</b>	
<b>6.2</b>	<b>Begünstigung von Umweltschutz-Investitionen . . . . .</b>	<b>556</b>	
<b>6.3</b>	<b>Bewertungsfreiheit für Anlagegüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen . . . . .</b>	<b>556</b>	
<b>6.4</b>	<b>Erhöhte Absetzungen und Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. . . . .</b>	<b>556</b>	
6.4.1	Erhöhte Absetzungen für bis 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen (§ 82i EStDV) . . . . .	556	
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) . . . . .	556	
6.4.3	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale: Erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten und Anschaffungskosten (§ 10f Abs. 1 EStG) – Erhaltungsaufwand (§ 10f Abs. 2 EStG) . . . . .	557	
6.4.4	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. auf zwei bis fünf Jahre (§ 11b EStG/§ 11a EStG) . . . . .	557	
<b>6.5</b>	<b>Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Westberlin – Überblick (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 14d, 15, 15b BerlinFG) . . . . .</b>	<b>557</b>	
6.5.1	Vergünstigung nach § 14 BerlinFG – Anlagevermögen einer Berliner Betriebsstätte . . . . .	557	

	Seite
6.5.2	Vergünstigung nach § 14a BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen . . . . . 557
6.5.3	Vergünstigungen nach § 14b BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Mehrfamilienhäusern . . . . . 558
6.5.4	Vergünstigungen nach § 14c BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen . . . . . 558
6.5.5	Vergünstigungen nach § 14d BerlinFG (§ 7k EStG) – Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung . . . . . 558
6.5.6	Vergünstigung nach § 15 BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen . . . . . 558
6.5.7	Vergünstigung nach § 15b BerlinFG – Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus. . . . . 558
6.6	<b>Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder . . . . . 558</b>
<b>7.</b>	<b>Die Besteuerung von Leibrenten und anderen wiederkehrenden Bezügen . . . . . 559</b>
7.1	<b>Begriff . . . . . 559</b>
7.2	<b>Besteuerungsanteil oder Ertragsanteil bei privaten Leibrenten . . . . . 559</b>
7.3	<b>Private Leibrenten . . . . . 559</b>
7.3.1	Lebenslange Leibrenten. . . . . 559
7.3.2	Abgekürzte Leibrenten . . . . . 560
7.3.3	Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung . . . . . 560
7.3.4	Vorbemerkungen zu 7.3.5–7.3.8: Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen . . . . . 560
7.3.5	Abgrenzung zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Übertragung . . . . . 560
7.3.6	Entgeltliche Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen . . . . . 561
7.3.7	Unentgeltliche Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen gegen Versorgungsleistungen . . . . . 562
7.3.8	Übergangsregelung für Alt-Verträge . . . . . 565
7.3.9	Altenteilsleistungen im Zusammenhang mit einer Hofübergabe . . . . . 565
7.3.10	Leistungen aufgrund Testaments oder Erbvertrags . . . . . 565
7.3.11	Besonderheiten bei Verzicht auf künftigen Erb-/Pflichtteil. . . . . 565
7.3.12	Unterhaltsverträge . . . . . 566
7.3.13	Schadensersatz-, Unterhalts-, Mehrbedarfs- oder Schmerzensgeldrenten . . . . . 566
7.4	<b>Betriebliche Leibrenten . . . . . 566</b>
7.4.1	Betriebliche Veräußerungsrente . . . . . 566
7.4.2	Betriebliche Versorgungsrenten . . . . . 567
7.4.3	Veräußerungswahlrecht. . . . . 568
<b>8.</b>	<b>Übersicht über die Besteuerung der wichtigsten Leibrentenarten und anderer wiederkehrender Bezüge bzw. Leistungen . . . . . 569</b>
8.1	<b>Private Leibrenten und andere wiederkehrende (private) Bezüge (Leistungen) . . . . . 569</b>
8.2	<b>Betriebliche Leibrenten . . . . . 570</b>
<b>9.</b>	<b>Wohnungsbau-Prämien . . . . . 571</b>
9.1	<b>Einkommengrenzen . . . . . 571</b>
9.2	<b>Prämienbegünstigte Aufwendungen. . . . . 571</b>
9.3	<b>Höhe der Wohnungsbauprämie . . . . . 571</b>
9.4	<b>Höchstbeträge . . . . . 571</b>
9.5	<b>Prämienschädliche und prämienschädliche Verfügungen. . . . . 571</b>
9.6	<b>Antrag auf Wohnungsbauprämie . . . . . 572</b>

<b>10.</b>	<b>Kirchensteuersätze in den einzelnen Ländern . . . . . 573</b>
<b>11.</b>	<b>Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne . . . . . 574</b>
	<b>Vereinfachtes Schema zur Selbstberechnung der Einkommensteuer 2021 . . . . . 576</b>
	<b>Einkommensteuertabellen 2021 . . . . . 577</b>
	<b>Vordruckmuster 2021 . . . . . 607</b>
1.	Hauptvordruck ESt 1 A . . . . . 609
2.	Anlage Sonderausgaben . . . . . 611
3.	Anlage AV . . . . . 613
4.	Anlage AV . . . . . 615
5.	Anlage Außergewöhnliche Belastungen . . . . . 617
6.	Anlage Unterhalt . . . . . 619
7.	Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen . . . . . 623
8.	Anlage Energetische Maßnahmen . . . . . 625
9.	Anlage Kind . . . . . 627
10.	Anlage Sonstiges . . . . . 631
11.	Anlage N . . . . . 633
12.	Anlage N-AUS . . . . . 637
13.	Anlage KAP . . . . . 641
14.	Anlage KAP-BET . . . . . 643
15.	Anlage KAP-INV . . . . . 645
16.	Anlage R . . . . . 647
17.	Anlage R-AV / bAV . . . . . 649
18.	Anlage R-AUS . . . . . 651
19.	Anlage SO . . . . . 653
20.	Anlage G . . . . . 655
21.	Anlage S . . . . . 657
22.	Anlage 34a . . . . . 659
23.	Anlage V . . . . . 661
24.	Anlage FW . . . . . 663
25.	Anlage L . . . . . 665
26.	Anlage 34b . . . . . 669
27.	Anlage 13a . . . . . 671
28.	Anlage AV13a . . . . . 675
29.	Anlage AUS . . . . . 677
30.	Anlage WA-ESt . . . . . 679
31.	Hauptvordruck ESt 1 C . . . . . 681
32.	Anlage Mobilitätsprämie . . . . . 685
33.	Anlage Corona-Hilfen. . . . . 687
34.	Anlage Zinsschranke . . . . . 689
35.	Anlage U . . . . . 691
	<b>Stichwortverzeichnis . . . . . 699</b>



## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Auffassung	DStZ/E	=	Deutsche Steuerzeitung/Eilnachrichten
a. a. O.	=	am angegebenen Ort	EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
abl.	=	ablehnend	EGAO	=	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
Abs.	=	Absatz	Eh.	=	Einzelhandel
abzgl.	=	abzüglich	EigRentG	=	Eigenheimrentengesetz
ADAC	=	Allgemeiner Deutscher Automobilclub	EigZulG	=	Eigenheimzulagengesetz
a. E.	=	am Ende	ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
AEAO	=	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	ESanMV	=	Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung
a. F.	=	alte (auch: bisher gültige, aber ausgelaufene) Fassung	EST	=	Einkommensteuer
AfA	=	Absetzung für Abnutzung	ESTDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
AfaA	=	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	ESTG	=	Einkommensteuergesetz
AktG	=	Aktiengesetz	ESTH	=	Einkommensteuer-Handbuch oder Einkommensteuer-Hinweis
AltEinkG	=	Alterseinkünftegesetz	EST-Kartei	=	Einkommensteuermkartei
AltvDV	=	Altersvorsorge-Durchführungsverordnung	ESTR	=	Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (falls keine andere Angabe)
AltZertG	=	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz	EU	=	Europäische Union
AnwZpvV	=	Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes	EuGH	=	Europäische Gerichtshof
AO	=	Abgabenordnung	EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
Art.	=	Artikel	FELEG	=	Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (und) folgende
AStG	=	Außensteuergesetz	ff.	=	Finanzgericht
ATE	=	Auslandstätigkeitserlass	FG	=	Fördergebietsgesetz
AufenthG	=	Aufenthaltsgesetz	Forst-	=	Forstschäden-Ausgleichsgesetz
AÜG	=	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz	SchAusglG	=	
AusInvG	=	Auslandsinvestitionsgesetz	GBl	=	Gesetzblatt
Az.	=	Aktenzeichen	GEG	=	Gebäudeenergiegesetz
BAFA	=	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle	gem.	=	gemäß
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz	GewSt	=	Gewerbsteuer
BauGB	=	Baugesetzbuch	GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
BB	=	Betriebsberater	GG	=	Grundgesetz
BBauG	=	Bundesbaugesetz	ggf.	=	gegebenenfalls
BeamtVG	=	Beamtenversorgungsgesetz	grds.	=	grundsätzlich
BEG	=	Bundesentschädigungsgesetz	GmbHG	=	GmbH-Gesetz
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz	GoBD	=	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
BetrAVG	=	Betriebsrentengesetz	GrS	=	Großer Senat
BewG	=	Bewertungsgesetz	H	=	Hinweis
BFH	=	Bundesfinanzhof	HBeglG	=	Haushaltsbegleitgesetz
BFH/NV	=	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
BFH-GrS	=	Bundesfinanzhof, Großer Senat	HGB	=	Handelsgesetzbuch
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch	HRG	=	Hochschulrahmengesetz
BGBI	=	Bundesgesetzblatt	i. d. F.	=	in der Fassung
BGH	=	Bundesgerichtshof	inkl.	=	inklusive
BKGG	=	Bundeskindergeldgesetz	InvStG	=	Investmentsteuergesetz
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen	InvZulG	=	Investitionszulagengesetz
Brexit-StBG	=	Brexit-Steuerbegleitgesetz	i. S.	=	im Sinne
BStBl	=	Bundessteuerblatt	i. V.	=	in Verbindung
Buchst.	=	Buchstabe	JStG	=	Jahressteuergesetz
BUKG	=	Bundesumzugskostengesetz	KiSt	=	Kirchensteuer
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht	Kj.	=	Kalenderjahr
BVG	=	Bundesversorgungsgesetz	KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
BvR	=	Registerzeichen beim Bundesverfassungsgericht	LPartG	=	Lebenspartnerschaftsgesetz
BZSt	=	Bundeszentralamt für Steuern	LSt	=	Lohnsteuer
bzw.	=	beziehungsweise	LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
DB	=	Der Betrieb	LStH	=	Lohnsteuer-Handbuch oder Lohnsteuer-Hinweis
DMBilG	=	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung	LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen	lt.	=	laut
d. h.	=	das heißt	MaBV	=	Makler- und Bauträgerverordnung
DStRE	=	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst			

MoMiG	=	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen	StPO	=	Strafprozessordnung
			s. u.	=	siehe unten
Nr.	=	Nummer	Tz	=	Textziffer
m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen	u. a.	=	unter anderem
n. F.	=	neuer Fassung	u. Ä.	=	und Ähnliches
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift	u. E.	=	unseres Erachtens
NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe	UmwStG	=	Umwandlungssteuergesetz
o. a.	=	oben angegeben	USt	=	Umsatzsteuer
OFD	=	Oberfinanzdirektion	UStG	=	Umsatzsteuergesetz
OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten	usw.	=	und so weiter
qm	=	Quadratmeter	u. U.	=	unter Umständen
R	=	Richtlinie	VermBG	=	Vermögensbildungsgesetz
rkr.	=	rechtskräftig	v. g.	=	vorgenannte(n)
Rdnr.	=	Randnummer	vgl.	=	vergleiche
Rspr.	=	Rechtsprechung	VO	=	Verordnung
Rz	=	Randziffer	VZ	=	Veranlagungszeitraum
S.	=	Seite	WEG	=	Wohnungseigentumsgesetz
SEStEG	=	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften	Wj.	=	Wirtschaftsjahr
			WoBauG	=	Wohnungsbaugesetz
SGB	=	Sozialgesetzbuch	WoFlV	=	Wohnflächenverordnung
s. o.	=	siehe oben	WoPG	=	Wohnungsbauprämiengesetz
sog.	=	sogenannte	z. B.	=	zum Beispiel
SolZG	=	Solidaritätszuschlagsgesetz	ZfA	=	Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen
StEntlG	=	Steuerentlastungsgesetz	zit.	=	zitiert(e)
StGB	=	Strafgesetzbuch	ZPO	=	Zivilprozessordnung
StMBG	=	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz	z. T.	=	zum Teil
			ZÜ	=	Zwischenstaatliches Übereinkommen
stpfl.	=	steuerpflichtig	zzgl.	=	zuzüglich



## Neues ab 2021 im Überblick

Auch im Jahr 2021 wurde das Steuerrecht durch die **Corona-Pandemie** geprägt. Der Gesetzgeber hat weitere steuerliche Hilfsmaßnahmen ergriffen, um die negativen wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie abzumildern und die Konjunktur wieder zu stärken. Unternehmen können ihre **Verluste** aus dem Jahr 2021 bei den Vorauszahlungen sowie bei der ESt-Veranlagung 2020 vorab geltend machen. Die Höchstbeträge für den **Verlustrücktrag** wurden zudem auf **10 Mio. €/20 Mio. €** (Einzelveranlagung/Zusammenveranlagung) angehoben. Für in 2021 angeschaffte bewegliche **Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens besteht die Möglichkeit einer erhöhten degressiven **Abschreibung** bis 25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Teil II Tz 1.2). Wer von zu Hause gearbeitet hat, kann eine **Homeoffice-Pauschale** als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen. Die Abschreibungsdauer von **Computerhardware** und **Software** wurde auf ein Jahr verkürzt. **Eltern** wurde auch für 2021 ein einmaliger **Kinderbonus** von 150 € je Kind gewährt. **Alleinerziehende** werden im Jahr 2021 und in den Jahren danach durch einen höheren Grundbetrag entlastet. Den Arbeitnehmern aufgrund der Corona-Pandemie gewährte **Bonuszahlungen** sind bis zu einem Betrag von 1 500 € steuerfrei; der Auszahlungszeitraum wurde bis 31.3.2022 verlängert. Arbeitgeber konnten auch 2021 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, auch für 2021 direkte staatliche **Soforthilfen**, **Überbrückungshilfen** und **Zuschüsse** erhalten.

Die genannten Hilfsmaßnahmen des Gesetzgebers haben auch Auswirkungen auf die Steuererklärungsformulare 2021.

Im Jahr 2021 von Betrieben oder für eine selbständige Tätigkeit bezogene **Corona-Zuschüsse** sind in der Steuererklärung – wie schon für 2020 – in der gesonderten »Anlage Corona-Hilfen« anzugeben; die staatlichen Hilfen gehören zu den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen (vgl. Teil I Tz 33). Der gezahlte Kinderbonus wird im Rahmen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt und ist in der »Anlage Kind« zusammen mit dem Kindergeld zu erklären (vgl. 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 2021 zu Steuernachzahlungen führen (vgl. Teil I Tz 11.10.1). Arbeitnehmer, die im Jahr 2021 Kurzarbeitergeld oder Verdienstausschüttungen nach dem Infektionsschutzgesetz von mehr als 410 € erhalten haben, sind verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben (vgl. Vorbemerkungen Tz 7).

Das Thema **Klimaschutz** ist – auch bedingt durch die jüngsten Naturkatastrophen in Deutschland – wieder in den Vordergrund gerückt. Nach dem bereits Ende 2019 verabschiedeten Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht werden seit dem VZ 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 »Anlage Energetische Maßnahmen« beantragt werden (vgl. Teil I Tz 8). Als Ausgleich für die CO<sub>2</sub>-Bepreisung wird Fernpendlern ab dem VZ 2021 eine **erhöhte Entfernungspauschale** ab dem 21. Entfernungskilometer von 35 Cent/km gewährt (vgl. Teil I Tz 11.12.3). Fernpendler, bei denen sich die erhöhte Entfernungspauschale aufgrund eines unterhalb des Grundfreibetrags liegenden zu versteuernden Einkommens steuerlich nicht auswirkt, können ab dem VZ 2021 auf Antrag eine **Mobilitätsprämie** erhalten. Dieser Antrag kann sowohl von selbstständig tätigen Personen als auch von Arbeitnehmern mit der neuen »Anlage Mobilitätsprämie« gestellt werden (vgl. Teil I Tz 32).

Darüber hinaus wird auf folgende **wichtige Neuerungen** in der Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2021 besonders hingewiesen:

- Mit dem **Steuerlotsen** haben **Rentner** und **Pensionäre** ohne Zusatzeinkünfte eine einfache Möglichkeit, ihre Steuererklärung online einzureichen (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.3.2).
- **Belege** und andere **Dokumente** zur Steuererklärung können **elektronisch** an das Finanzamt eingereicht werden (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.2).
- Im **Steuertarif 2021** wird ein **Grundfreibetrag** von **9 744 €** berücksichtigt; bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern verdoppelt sich dieser Betrag auf **19 488 €**. Durch die Verschiebung der Tarifeckwerte um 1,52 % in den einzelnen Tarifzonen des Steuertarifs 2021 ergibt sich eine leichte Steuerentlastung für alle Steuerzahler (vgl. Teil I Tz 1.5.5).
- Durch die Anhebung der Freigrenzen **entfällt** ab 2021 für etwa 90 % der Steuerzahler der **Solidaritätszuschlag**. Aufgrund neuer anhängiger Verfahren beim BFH und beim BVerfG erfolgt die Festsetzung des Solidaritätszuschlags weiterhin **vorläufig** (vgl. Teil I Tz 1.5.5).
- Der **Altersentlastungsbetrag** vermindert sich für nach dem 1.1.1956 und vor dem 2.1.1957 geborene Steuerpflichtige auf 15,2 % der Einkünfte und auf höchstens 720 € (vgl. Teil I Tz 1.6).
- Im Jahr 2021 aufgewendete **Spenden** für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen aufgrund der **Corona-Pandemie** können weiter in einem **vereinfachten Verfahren** nachgewiesen werden. Das vereinfachte Nachweisverfahren für Spenden sowie Erleichterung bei Spendenaktionen von steuerbegünstigten Körperschaften gelten auch für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen an die Opfer der **Naturkatastrophen** im Juli 2021 in Deutschland (vgl. Teil I Tz 2.5.3.4).
- Die Eintragungsmöglichkeiten für als Sonderausgaben zu berücksichtigende **Versorgungsleistungen** wurden in der »Anlage Sonderausgaben« für einen zweiten Versorgungsempfänger erweitert. Gesetzlich verpflichtend ist die Angabe der **Identifikationsnummer** der empfangsberechtigten Person. Hierdurch wird die Versteuerung der Versorgungsleistungen beim Empfänger als »sonstige Einkünfte« sichergestellt (vgl. Teil I Tz 2.7.1.3).
- Die Angaben zu **Unterhaltsleistungen** an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner wurden in der »Anlage Sonderausgaben« für eine zweite unterstützte Person erweitert (vgl. Teil I Tz 2.7.2.3).
- Der **Höchstbetrag** für die Berücksichtigung von Beiträgen zur **Altersvorsorge** als Sonderausgaben beträgt im VZ 2021 bei Einzelveranlagung **25 789 €** und bei Zusammenveranlagung **51 578 €**. Der Prozentsatz der im Rahmen der Höchstbetragsberechnung abziehbaren Aufwendungen erhöht sich für 2021 um 2 % auf **92 %** (vgl. Teil I Tz 3.2.4.2).
- Die **Behinderten-Pauschbeträge** wurden ab dem VZ 2021 **verdoppelt**. Durch die Angleichung an das Sozialrecht können nun auch Steuerpflichtige mit einem Grad der Behinderung ab 20 ohne besondere Voraussetzungen die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags beantragen. Blinde, Taubblinde sowie hilflose Menschen mit Behinderungen erhalten einen (ebenfalls verdoppelten) erhöhten Behinderten-Pauschbetrag von 7 400 € jährlich (vgl. Teil I Tz 5.2.1.2).
- Der **Pflege-Pauschbetrag** wurde ab dem VZ 2021 bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 4 und 5 und/oder dem Merkzeichen »H« auf **1 800 €** erhöht. Er wird nun auch bei der Pflege von Personen mit Pflegegrad 2 in Höhe von **600 €** und mit Pflegegrad 3 in Höhe von **1 100 €** gewährt (vgl. Teil I Tz 5.3.1).
- Zur Abgeltung behinderungsbedingter Fahrtkosten wurde ab dem VZ 2021 eine **behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale** eingeführt. Menschen mit Behinderungen und einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder von mindestens 70 und dem Merkzeichen »G« haben Anspruch auf eine behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale in Höhe von

- 900 €. Wurde das Merkzeichen »aG«, »Bl«, »TBI« und/oder das Merkzeichen »H« festgestellt oder liegt der Pflegegrad 4 oder 5 vor, besteht Anspruch auf eine behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale in Höhe von **4 500 €**. Zur Geltendmachung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale wurde die »Anlage Außergewöhnliche Belastungen« entsprechend erweitert (vgl. Teil I Tz 5.4).
- Der **Höchstbetrag** für die **Unterstützung bedürftiger Personen** erhöht sich für den VZ 2021 auf **9 744 €** (vgl. Teil I Tz 6.2).
  - Für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind werden im VZ 2021 **Freibeträge** für **Kinder** von insgesamt **4 194 € / 8 388 €** berücksichtigt (vgl. 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. 2021 einmalig gezahlte **Kinderbonus** von **150 €** je Kind einbezogen (vgl. Teil I Tz 9.2.4.1).
  - **Alleinerziehenden** wird im VZ 2021 und in den Jahren danach dauerhaft ein Grundentlastungsbetrag in Höhe von **4 008 €** gewährt (vgl. Teil I Tz 9.10.1).
  - Steht die **behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale** einem **behinderten Kind** zu, können die Eltern in der »Anlage Kind« die **Übertragung** dieser Fahrtkostenpauschale auf sich beantragen. Darüber hinaus können die Eltern keine tatsächlichen Fahrtkosten für das Kind mehr geltend machen (vgl. Teil I Tz 9.14).
  - **Verluste** des VZ 2021 können bei Einzelveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von **10 Mio. €** und bei Zusammenveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von **20 Mio. €** als **Verlustrücktrag** im VZ 2020 berücksichtigt werden. Auf Antrag wird bei der Veranlagung für den VZ 2020 bereits ein **vorläufiger Verlustrücktrag** für 2021 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (vgl. Teil I Tz 10.5.1). In diesem Fall ist der Steuerpflichtige verpflichtet, für den VZ 2021 eine Einkommensteuererklärung abzugeben (vgl. Vorbemerkungen Tz 7).
  - Sofern der Steuerpflichtige oder eine Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, einen Antrag auf **Forschungszulage** beim zuständigen Finanzamt gestellt hat, kann in der »Anlage Sonstiges« beantragt werden, dass die **Bearbeitung** der **Einkommensteuererklärung** bis zur Festsetzung der Forschungszulage **zurückgestellt** wird (vgl. Teil I Tz 10.9).
  - Der BFH hat für weitere Berufsgruppen die Frage des Vorliegens einer **ersten Tätigkeitsstätte** entschieden: Ein **Postzusteller** hat im Zustellzentrum seine erste Tätigkeitsstätte, weil er dort – wenn auch im geringen Umfang – arbeitsvertraglich geschuldete Arbeiten ausüben muss. Ein **Rettungsassistent** hat in der zugewiesenen Rettungswache seine erste Tätigkeitsstätte, weil er dort den Rettungswagen für den Einsatz vorbereiten muss (vgl. Teil I Tz 11.12.2.2). Ein **Gerichtsvollzieher** hat seine erste Tätigkeitsstätte in einem am Sitz des Amtsgerichts angemieteten Geschäftszimmer (vgl. Teil I Tz 11.12.2.3).
  - Die **Entfernungspauschale** beträgt ab dem VZ 2021 für jeden **vollen Entfernungskilometer 0,30 €** für die ersten 20 Kilometer und **0,35 €** für jeden weiteren vollen Kilometer (vgl. Teil I Tz 11.12.3).
  - Die **Nutzungsdauer** von **Computerhardware** und **Software** wurde ab dem VZ 2021 von drei Jahren auf **ein Jahr** verkürzt. Die Kosten für die Anschaffung eines PC einschließlich Peripheriegeräte und von Software können daher im Jahr der Bezahlung in **voller Höhe** als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. Teil I Tz 11.14.5.3).
  - Für Anschaffungen von sonstigen **geringwertigen Wirtschaftsgütern** ab 1.1.2021 gilt wieder ein Grenzbetrag für die Sofortabschreibung von brutto **952 €** (vgl. Teil I Tz 11.14.4).
  - Wurde ein **häusliches Arbeitszimmer** im Jahr 2021, bedingt durch die **Corona-Pandemie**, zeitweise in einem Umfang von mehr als 50 % der Arbeitszeit genutzt, kommt für diese Zeit ein unbegrenzter Abzug der Aufwendungen in Betracht. Für den übrigen Zeitraum können die Aufwendungen bis zu 1 250 € abgezogen werden, wenn für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand (vgl. Teil I Tz 11.15.2.1).
  - Für jeden Tag, an dem der Steuerpflichtige **ausschließlich** zu Hause betrieblich oder beruflich tätig wird, kann ein pauschaler Betrag von **5 €** (maximal 600 € jährlich) als sog. **Homeoffice-Pauschale** geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht vorliegen (z. B. bei einer Tätigkeit am Küchentisch oder einer Arbeitsecke im Wohnzimmer) oder wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, der Steuerpflichtige aber auf die Einzelermittlung der Aufwendungen verzichten will (Wahlrecht). Für die Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale durch Arbeitnehmer wurde die »Anlage N« entsprechend erweitert (vgl. Teil I Tz 11.16).
  - Für **Umzüge** ab 1.4.2021 wurden die Pauschbeträge für **umzugsbedingte Unterrichtskosten** von Kindern und für **sonstige Umzugsauslagen** angehoben (vgl. Teil I Tz 11.18.3.25).
  - Für **Auswärtstätigkeiten im Ausland** wurden ab 2021 für einige Reiseländer die Höhe der Verpflegungspauschalen neu festgesetzt (vgl. Teil I Tz 11.19.5.6).
  - Für die Frage des **Vorliegens** einer **doppelten Haushaltsführung** stellt die Finanzverwaltung darauf ab, ob die Hauptwohnung **mehr als 50 Kilometer** vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte entfernt liegt (vgl. Teil I Tz 11.21.1).
  - Zur **beruflichen Veranlassung** einer doppelten Haushaltsführung bei Verkürzung der **Fahrstrecke** oder der **Fahrzeit** gilt eine neue **Vereinfachungsregelung** der Finanzverwaltung (vgl. Teil I Tz 11.21.2.2).
  - Auch für **Familienheimfahrten** im Rahmen der doppelten Haushaltsführung gilt ab dem VZ 2021 die **erhöhte Entfernungspauschale** ab dem 21. Entfernungskilometer von 0,35 €/km (vgl. Teil I Tz 11.21.6.4).
  - Kosten für notwendige **Einrichtungsgegenstände** und **Hausrat** in der Zweitwohnung oder -unterkunft am Beschäftigungs-ort können als sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden. Bis zu einer neuen **Nichtbeanstandungsgrenze** von 5 000 € geht die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass es sich dabei um notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung handelt (vgl. Teil I Tz 11.21.6.7 unter »Einrichtungsgegenstände, Hausrat«).
  - 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 Anrainerstaaen weiter als Arbeitstage im ausländischen Beschäftigungsstaat. Hierdurch wird ein ungewollter Wechsel der Besteuerungsrechte für den VZ 2021 vermieden (vgl. Teil I Tz 12.3.2).
  - **Verluste** aus Termingeschäften werden ab 2021 nur noch eingeschränkt berücksichtigt (vgl. Teil I Tz 13.6.9).
  - Der Besteuerungsanteil von **Renten**, insbesondere aus den gesetzlichen Rentenversicherungen im sog. Kohortenmodell, steigt in 2021 auf 81 % (vgl. Teil I Tz 16.1).
  - Zur Frage der **Verfassungsmäßigkeit** des Systems der nachgelagerten Besteuerung ohne Eintritt einer Doppelbesteuerung von Beiträgen und Leistungen sind (wieder) Verfahren vor dem BVerfG anhängig (vgl. Teil I Tz 16.1)
  - Der **Grundrentenzuschlag** führt zur Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente (vgl. Teil I Tz 16.3).
  - Die Grundsätze zur Besteuerung von Leistungen aus der **betrieblichen Altersversorgung** wurden durch das BMF-Schreiben vom 12.8.2021 aktualisiert (vgl. Teil I Tz 17.1, Tz 18.6).
  - Für kleine **Photovoltaikanlagen** und vergleichbare Blockheizkraftwerke gibt es in bestimmten Fällen ein Wahlrecht, Gewinne/Verluste zu erklären (vgl. Teil I Tz 20.1).
  - Ab 2022 gibt es mit § 1a KStG eine Option, eine **Personenhandels-gesellschaft** wie eine Kapitalgesellschaft zu besteuern. Das hat auch Auswirkungen auf die Besteuerung der Gesellschafter (vgl. Teil I Tz 20.8).

- Für **Ehegatten-GbR** entfällt wegen geringer Bedeutung mitunter ein gesondertes Feststellungsverfahren. Dafür steht eine neue Eintragungsmöglichkeit zur Verfügung (vgl. Teil I Tz 20.8).
- Erhöhung der **Steuerfreiheit** von Einnahmen aus einer begünstigten **nebenberuflichen Tätigkeit** (vgl. Teil I Tz 21.14).
- **Nachversteuerungstatbestand** nach § 34a EStG in 2021 bei Option nach § 1a KStG ab 2022 (vgl. Teil I Tz 22.2).
- Eine verbilligte Vermietung von Wohnungen liegt erst dann vor, wenn die **Miete** weniger als **50 %** der ortsüblichen Marktmiete beträgt (vgl. Teil I Tz 23.7.2).
- In 2021 zurückgezahlte **Corona-Beihilfen** sind mit zu erklären (vgl. Teil I Tz 33).
- Änderung der Abschreibung von **Computerhardware** und **Software** zur Dateneingabe und -verarbeitung (vgl. Teil II Tz 1.1).
- Für die **Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen** nach § 7g Abs. 1 EStG sind jetzt auch Wirtschaftsgüter begünstigt, die vermietet werden. Außerdem wurde der Investitionsabzugsbetrag auf 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten erhöht und die Betriebsgrößenmerkmale vereinheitlicht (vgl. Teil II Tz 1.1).
- Die Voraussetzungen an den Abzug von **Bewirtungskosten** wurden neu geregelt (vgl. Teil II Tz 2.3).
- Bei der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für **Schuldzinsen** aufgrund von Überentnahmen wurde der Gewinnbegriff bzgl. außerbilanzieller Korrekturen konkretisiert (Teil II Tz 2.11.13.1).
- Das Betriebsausgabenabzugsverbot für **Zinsen** aufgrund von **Steuerschulden** korreliert aus Billigkeitsgründen mit Einnahmen aus Erstattungszinsen aus demselben Ereignis (vgl. Teil II Tz 2.11.20).
- Die Grundsätze des Fremdvergleichs bei **Arbeitsverträgen** zwischen Ehegatten/Lebenspartnern gelten auch für betriebliche Altersversorgung (vgl. Teil II Tz 2.12).
- Die **Pauschbeträge für unentgeltliche Sachentnahmen** wurden in »1.« und »2. Halbjahr 2021« zweigeteilt. Zudem erfolgte eine Anpassung beim Wert entnommenen Stroms für Elektrofahrzeuge und Hybridelektrofahrzeuge (vgl. Teil II Tz 3).



# Vorbemerkungen

## 1 Allgemeines

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die Steuererklärungsvordrucke 2021 richtig auszufüllen. **Sie hat den Rechtsstand zum 1. November 2021** (Redaktionsschluss).

Die Anleitung enthält 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 Steuererklärungsvordrucken besonders gekennzeichnet.

Bei der Überarbeitung dieser Anleitung wurden grds. 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 2021 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung 2021 von Bedeutung sind.

Im Anhang dieser Anleitung befindet sich neben den amtlichen Steuererklärungsformularen ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) für den VZ 2021. Mit Hilfe dieser nicht amtlichen Tabellen lassen sich die Steuerabgaben im Einzelfall annähernd bestimmen (vgl. Teil I Tz 1.5.5 a. E.).

## 2 Steuererklärungsvordrucke

Für die **Einkommensteuererklärung 2021** stehen der **Hauptvordruck Est 1 A** sowie verschiedene **Anlage-Vordrucke** für die Erklärung der Einkünfte bzw. für die Geltendmachung von Steuerbegünstigungen 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 (siehe die nachfolgende Tabelle). Zum **Hauptvordruck Est 1 C** für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen vgl. Tz 8, Teil I Tz 31.

Zur Steuererklärung gehören neben den **Hauptvordrucken Est 1 A** (vgl. Teil I Tz 1) oder **Est 1 C** (vgl. Teil I Tz 31) ggf. zusätzlich die folgenden **Anlage-Vordrucke**:

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

Anlage	Verwendungszweck	Kapitel
Unterhalt	Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	vgl. Teil I Tz 6
Haushaltsnahe Aufwendungen	Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen	vgl. Teil I Tz 7
Energetische Maßnahmen	Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	vgl. Teil I Tz 8
Kind	Angaben zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern	vgl. Teil I Tz 9
Sonstiges	Sonstige Angaben und Anträge (z. B. Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, Verlustabzug, Spendenvortrag)	vgl. Teil I Tz 10
N	Arbeitnehmer: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Angaben zum Arbeitslohn und zu Werbungskosten	vgl. Teil I Tz 11
N-AUS	Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 12
KAP	Kapitalanleger: Einkünfte aus Kapitalvermögen	vgl. Teil I Tz 13
KAP-BET	Einkünfte aus Kapitalvermögen/anrechenbare Steuern lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (Beteiligung)	vgl. Teil I Tz 14
KAP-INV	Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	vgl. Teil I Tz 15
R	Rentner: Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus dem Inland	vgl. Teil I Tz 16
R-AV/bAV	Angaben zu Leistungen aus inländischen Altersvorsorgeverträgen und aus der inländischen betrieblichen Altersversorgung	vgl. Teil I Tz 17
R-AUS	Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus ausländischen Versicherungen, ausländischen Rentenverträgen und ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen	vgl. Teil I Tz 18
SO	Angaben zu sonstigen Einkünften (z. B. Unterhaltsleistungen, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen, Abgeordnetenbezüge, private Veräußerungsgeschäfte)	vgl. Teil I Tz 19

Anlage	Verwendungszweck	Kapitel
G	Gewerbetreibende: Einkünfte aus Gewerbebetrieb	vgl. Teil I Tz 20
S	Selbständige und Freiberufler: Einkünfte aus selbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 21
34a	Antrag auf Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	vgl. Teil I Tz 22
V	Haus- und Wohnungseigentümer: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	vgl. Teil I Tz 23
FW	Steuerbegünstigung zur Förderung des Wohneigentums	vgl. Teil I Tz 24
L	Land- und Forstwirte: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	vgl. Teil I Tz 25
34b	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	vgl. Teil I Tz 26
13a	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	vgl. Teil I Tz 27
AV 13a	Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG	vgl. Teil I Tz 28
AUS	Angaben zu ausländischen Einkünften und Steuern	vgl. Teil I 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)	vgl. Teil I Tz 30
Zins-schranke	Begrenzung des Schuldzinsabzugs nach § 4h EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	Tz 20.24, Teil II Tz 2.11. 13.2
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
Mobilitäts-prämie – neu ab VZ 2021	Angaben zum Antrag auf Mobilitätsprämie	Tz 32
Corona-Hilfen	Angaben zu Corona-Soforthilfen, Überbrückungsbeihilfen und vergleichbare Zuschüsse bei betrieblichen Einkünften	Tz 33

Seit dem VZ 2019 **verzichtet** die Finanzverwaltung in Steuererklärungs-vordrucken auf die Angabe der von Dritten (z. B. Arbeitgeber, Versicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten Daten, so dass die Abgabe der Anlagen N, R, R-AV/bAV und Vorsorgeaufwand entfällt, wenn über die vorliegenden elektronisch übermittelten Daten (sog. **eDaten**) hinaus in diesen Anlage-Vordrucken keine abweichenden Eintragungen vorzunehmen sind (vgl. Tz 13). 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. Die Bundesländer Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen ermöglichen darüber hinaus Rentnern und Pensionären im Rahmen eines Pilotprojekts die Abgabe einer vereinfachten »Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften«. Der bisher nur als Papiervordruck angebotene **Vordruck Est 1 V** »Vereinfachte Einkommensteuererklärung für Arbeitnehmer« ist seit dem VZ 2019 **entfallen**.

Die von nicht buchführungspflichtigen Weinbaubetrieben früher 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 12.2).

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 Steuererklärungsvordrucke 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 12.

In der Einkommensteuererklärung 2021 (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.

### 3 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 grds. der ESt (sog. »**Welteinkommensprinzip**«). Bei ausländischen Einkünften können aufgrund von DBA allerdings vorrangige Besteuerungsrechte der ausländischen Staaten bestehen. 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 »Verdienstausfall« für künftiges Erwerbseinkommen gezahlt wird, ist keine steuerbare Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH-Urteil vom 26.5.2020, IX R 15/19, BFH/NV 2020 S.1331). 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. 2021 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2021 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, § 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.

## 4 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 2021 **nicht** erhoben. Die Anlage St ist im Hinblick auf die elektronische Übermittlung der Daten von Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen (vgl. Tz 12.1) 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.

## 5 Steuererklärungsfristen

Die allgemeine **Steuererklärungsfrist** für Steuererklärungen, die sich auf ein Kj. beziehen, beträgt nach Ablauf des Kj. **sieben Monate** (§ 149 Abs. 2 AO). Die **Einkommensteuererklärung 2021** ist hiernach bis zum **31.7.2022** abzugeben. Für Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, endet die Erklärungsfrist jedoch nicht vor Ablauf des siebten Kalendermonats, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahres 2021/2022 folgt.

Sofern die Steuererklärungen 2021 durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i. S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden, gilt eine allgemein **verlängerte Erklärungsfrist** bis zum **28.2.2023** bzw. bis zum **31.7.2023** für Land- und Forstwirte, die den Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (§ 149 Abs. 3 AO). Um sicherzustellen, dass die Berater die Steuererklärungen ihrer Mandanten auch künftig kontinuierlich abgeben, hat das Finanzamt die gesetzlich verankerte Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten »Vorabanforderung« von Steuererklärungen 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 2021** von Arbeitnehmern nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **31.12.2025** (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** (AEAO zu § 170 AO, BFH-Urteile vom 14.4.2011, BStBl II S. 746 und vom 18.10.2012, VI R 16/11, BFH/NV 2013 S. 340). Es besteht insoweit kein Rechtsanspruch auf Gleichbehandlung mit Pflichtveranlagungsfällen, bei denen Steuererklärungen unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung innerhalb von sieben Jahren abgegeben werden können (BFH-Urteil vom 6.6.2007, BStBl II S. 954, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 23.2.2012, VI B 118/11, BFH/NV 2012 S. 919; die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss vom 23.2.2012 eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen – Beschluss des BVerfG vom 18.9.2013, 1 BvR 924/12). Eine nach Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist abgegebene Steuererklärung entfaltet auch dann keine anlaufhemmende Wirkung, wenn durch eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 EStG ein Pflichtveranlagungstatbestand erst begründet wird (BFH-Urteile vom 28.3.2012, BStBl II S. 711 und vom 4.10.2017, BStBl 2018 II S. 123); entsprechendes gilt, wenn nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ein Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts 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 – rkr.). 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 grds. nur innerhalb von **sieben Jahren** nach dem Verlustfeststellungsjahr abgegeben werden (z. B. für einen Verlust aus dem Jahr 2015 noch bis 31.12.2022). Da für die **Verlustfeststellung** eine allgemeine Erklärungspflicht 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 7). 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 veranlagten 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. 2021 muss daher bis spätestens **31.12.2025** gestellt werden. Ab dem VZ 2021 kann erstmals ein Antrag auf Festsetzung der **Mobilitätsprämie** gestellt werden (vgl. Teil I Tz 32). Die vierjährige Abgabefrist für diesen Antrag endet ebenfalls mit Ablauf des **31.12.2025**.

## 6 Verspätungszuschlag

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuerklärung 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 5) wird die von einem Berater zu erstellende Steuererklärung pflichtwidrig nicht innerhalb der viermonatigen Frist abgegeben.

Dieser obligatorische Verspätungszuschlag wird allerdings nicht erhoben, wenn die Steuerklärungsfrist 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.

## 7 Steuererklärungspflichten

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen sind für das Kj. 2021 in folgenden Fällen verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

- (1) Für den Fall, dass keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen:
  - (a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2021 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2021 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **19 488 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
  - (b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **9 744 €** (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, Kurzarbeitergeld, 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 12 250 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 23 350 € 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 12 250 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 23 350 € 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. 2021 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2021 **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 31.12.2020 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStDV).
- (5) Steuerpflichtige Personen, bei deren Steuerfestsetzung 2020 ein vorläufiger **Verlustrücktrag** für 2021 abgezogen wurde (§ 111 Abs. 5 und 9 EStG i. d. F. des dritten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 10.3.2021, BGBl I S. 330).

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.

## 8 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. (vgl. Teil I Tz 31). Bei beschränkter Steuerpflicht in Frage kommende **Steuerbegünstigungen** (z. B. für Spendenvorträge und Verlustabzüge) können mit der **Anlage Sonstiges** geltend gemacht werden (vgl. Teil I Tz 10.1).

Zur Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vgl. Teil I Tz 30.2 unter Erläuterungen zur **Anlage WA-Est**. Ggf. können beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen unter bestimmten Voraussetzungen mit dieser Anlage einen Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« stellen (vgl. Teil I Tz 30.5.1)

## 9 Amtliche Vordruckmuster

Die **Steuererklärungen** sind grds. auf den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (vgl. Tz 2) abzugeben. Die Steuererklärung ist von den Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwährend auch per **Telefax** – ohne Originalunterschrift des Steuerpflichtigen – abgeben 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 2021 werden für alle Bundesländer **einheitliche belegsegerechte Vordrucke** aufgelegt. Die Belegsegevordrucke können von den Finanzämtern über Scanner eingelesen und maschinell weiterverarbeitet werden.

## 10 Internet-Formulare

Die Bundesfinanzverwaltung hat auf ihren Webseiten ([www.formulare-bfinv.de](http://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. Tz 11) 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. Tz 12.

## 11 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 (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 (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.

## 12 Elektronische Steuererklärungen

### 12.1 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 12.4).

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 Progressionseinkünfte von **mehr als 410 €** vorliegen (§25 Abs. 4 Satz 1 EStG). Wenn ein Steuerpflichtiger zwar Gewinneinkünfte von mehr als 410 € erzielt, aber daneben einen weiteren Pflichtveranlagungsgrund i. S. des §46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG erfüllt, besteht dagegen **keine Verpflichtung** zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung (BFH-Urteil vom 28.10.2020, X R 36/19, DB 2021 S.545). Das Gleiche gilt 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](http://www.elster.de) über das Anmeldeportal »Mein ELSTER« (vgl. Tz 12.5.2). Der Registrierungsvorgang kann bis zu zwei Wochen dauern; den für den Abschluss der Registrierung benötigten Ak-

tivierungscode 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 (BFH-Urteile vom 16.6.2020, BStBl 2021 II S.288 und 290). Bei der Entscheidung über die Frage der wirtschaftlichen Zumutbarkeit darf nach Auffassung des BFH nur auf die Gewinneinkünfte i. S. des §2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG abgestellt werden, nicht auf die ansonsten bestehenden finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen aufgrund weiterer Einkünfte oder des Vermögens. Die Gewährung der Härtefallregelung entfaltet allerdings keine Dauerwirkung. Verfügt der Steuerpflichtige bereits über die für die elektronische Übermittlung der Steuererklärung erforderliche Hard- und Software (einschließlich Internetzugang), kommt die Anwendung der Härtefallregelung wegen wirtschaftlicher Unzumutbarkeit nicht in Betracht.

Eine **persönliche Unzumutbarkeit** der elektronischen Übermittlung (z. B. aufgrund Medieninkompetenz des Steuerklärungspflichtigen) entfällt nicht dadurch, dass der Steuerklärungspflichtige auf medienkompetente, gelegentlich unentgeltlich in seinem Betrieb mithelfende Familienangehörige zurückgreifen könnte. Die zwangsweise Durchsetzung der elektronischen 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), vom 23.7.2020 (BStBl I S.639) und vom 9.7.2021 (BStBl I S.911). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter »[www.estuer.de](http://www.estuer.de)« abgerufen werden. Auf Antrag kommt auch für E-Bilanz die Härtefallregelung nach §150 Abs. 8 AO in Betracht, wenn eine Datenübermittlung der E-Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist. Ein finanzieller Aufwand in Höhe von 40 € jährlich für die elektronische Übermittlung der E-Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ist jedoch auch für einen »Kleinstbetrieb« nicht wirtschaftlich unzumutbar (BFH-Urteil vom 21.4.2021, XI R 29/20, DB 2021 S.1847).

### 12.2 Anlage EÜR

Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften sind grds. gesetzlich verpflichtet, ihre Steuererklärung elektronisch beim Finanzamt einzureichen (vgl. Tz 12.1). 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 (s. u.) 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 übermitteln. 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 grds. für **alle Steuerpflichtige**, die Ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Sie gilt auch für nicht buchführungspflichtige Weinbaubetriebe und verpachtete land- und forstwirtschaftliche Betriebe, deren Gewinn den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG nicht überschreitet. Die frühere Nichtbeanstandungsregelung anstelle der Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung einzureichen, wenn die im Wirtschaftsjahr erzielten Betriebseinnahmen weniger als 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 12.1) 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, § 3 Nr. 26a und § 3 Nr. 26b EStG steuerfrei bleiben. In diesen Fällen genügt es, die steuerfreien Einnahmen in der **Anlage S** (Zeilen 46 und 47; vgl. Teil I Tz. 21.14) 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.

## 12.3 Online-Erklärungen

### 12.3.1 »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](http://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 12.5.2). »Mein ELSTER« kann auch über ein Tablet oder Smartphone unter Verwendung der ElsterSmart-App 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 KJ. 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 vorgesehen Eintragszeilen erfasst werden können. Für die Übernahme in die Online-Erklärung müssen die eingegebenen Werte im Regelfall per Mausclick 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 12.6) 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.

### 12.3.2 »Steuerlotse«

Ein neues Online-Angebot hat das BMF mit dem »Steuerlotsen« eingeführt, das steuerpflichtigen **Rentnern** und **Pensionären** den Umgang mit ihren Steuerangelegenheiten erleichtern soll. Mit dem Steuerlotsen können Rentner und Pensionäre ohne Zusatzeinkünfte dank der vorliegenden eDaten eine einfache Steuererklärung online einreichen. Der Steuerlotse steht unter [www.steuerlotse-rente.de](http://www.steuerlotse-rente.de) zur Verfügung und kann ab dem VZ 2020 genutzt werden. Voraussetzung für die Nutzung des Steuerlotsen ist die einmalige Registrierung und die Anmeldung über einen von der Finanzverwaltung zugesandten Freischaltcode.

## 12.4 Steuererklärungssoftware

Neben »Mein ELSTER« kann für die Abgabe der elektronischen Steuererklärung jedes kommerzielle **Steuersoftware-Produkt** verwendet werden, in das die ELSTER-Clientsoftware (vgl. Tz 12.5.2) 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 wird unter [www.elster.de](http://www.elster.de) (Rubrik »Sicherheit«) erläutert.

Die von der Finanzverwaltung bisher angebotene Steuersoftware »**ElsterFormular**« steht ab dem VZ 2020 nicht mehr zur Verfügung. Für mit »ElsterFormular« erstellte Steuererklärungen besteht über den Menüpunkt »Export« nur die Möglichkeit, die an das Finanzamt übermittelten Steuererklärungsdaten nach »Mein ELSTER« zu übertragen. Dies erleichtert den Umstieg auf »Mein ELSTER« im Folgejahr. Eine entsprechende Übertragungsfunktion haben auch die meisten kommerziellen Steuersoftware-Produkte.

## 12.5 Datenübermittlung

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

### 12.5.1 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. Tz 5) 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.

### 12.5.2 Authentifizierte Datenübermittlung (papierlos)

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](http://www.elster.de) unter »Benutzerkonto erstellen«) erstellt. Für den Login bestehen nach der Registrierung folgende Optionen:

- Nach dem Registrierungsprozess kann die **Zertifikatsdatei** elektronisch abgerufen und auf dem Computer dauerhaft gespeichert werden. Es entstehen dabei keine Kosten. Das Zertifikat berechtigt den Steuerpflichtigen für sich und andere Personen (z. B. Ehegatte/Lebenspartner) Steuererklärungen elektronisch zu übermitteln und weitere Leistungen von »Mein ELSTER« nutzen (z. B. den Abruf seiner elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale). Diese Art der Registrierung ist für die meisten Steuerpflichtigen ausreichend.
- Über die Onlinefunktion des **Personalausweises** kann ein Benutzerkonto eingerichtet und unmittelbar für die elektronische Abgabe von Steuererklärungen genutzt werden. Für den Login mit dem Personalausweis benötigt man lediglich ein Kartenlesegerät sowie die »AusweisApp2«.
- Das elektronische Zertifikat kann auf einen speziellen **Sicherheitsstick** geladen werden. Für den Erwerb des Sicherheitssticks entstehen einmalige Kosten. Diese Art der Registrierung wird insbesondere Unternehmen für die elektronische Abgabe ihrer Steuererklärungen und -anmeldungen oder den Abruf von ELStAM-Daten ihrer Arbeitnehmer empfohlen. Der Sicherheitsstick kann als **Firmenzertifikat** von allen Mitarbeitern eines Unternehmens genutzt werden.
- Nach der Registrierung kann für die elektronische Abgabe von Steuererklärungen und weiteren Leistungen das persönliche Zertifikat einer von ELSTER unterstützten **Signaturkarte** verwendet werden. Die Signaturkarte ist insbesondere für Steuerberater interessant, da diese die Steuerkontenabfrage für ihre Mandanten ermöglicht.

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 (vgl. Tz 12.7).

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 12.6). Hierdurch wird die Erstellung der laufenden Steuererklärung erheblich erleichtert.

- 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).
- Es besteht die Option der **Bescheidendatenbereitstellung/-abholung**. Nach der Erstellung des Steuerbescheids werden die Bescheidendaten von der Steuerverwaltung über ELSTER elektronisch zum Abholen/zur Übernahme in die verwendete Steuersoftware bereitgestellt. Der Steuerpflichtige erhält eine E-Mail, wenn seine Steuerbescheidendaten zum Abruf bereitgestellt wurden. Diese Daten können dann maschinell mit den erklärten Angaben abgeglichen werden; Abweichungen werden direkt angezeigt.

## 12.6 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 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 seit VZ 2014) sowie
- Bescheinigungen über vermögenswirksame Leistungen (erstmalig ab Kj. 2017)
- Name, Adresse, Bankverbindung, Geburtsdatum, Religionschlüssel, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

Weitere Daten (z. B. elektronisch übermittelte Spenden- und Mitgliedsbeiträge, 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](http://www.elster.de)) möglich. Bei kommerziellen Softwareprodukten, die den Abruf von Bescheinigungen unterstützen, können die von Dritten übermittelten Steuerdaten, ebenfalls direkt in die 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 Steuererklärung 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 (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](http://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.

## 12.7 »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 siehe § 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. Teil I Tz 1.11 unter Erläuterungen zu Zeile 45 des

Hauptvordrucks Est 1 A). Hierdurch wird eine Steuererklärung von der »vollautomatischen Bearbeitung« ausgeschlossen und für eine personelle Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt.

## 12.8 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).

## 13 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 Einkommensteuererklärung. 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 grds. 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 An-

forderung 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** technisch weiter entwickelt (vgl. Tz 12.6 a.E.). Steuerpflichtige, die den Abruf elektronischer Bescheinigungen oder die Datenübernahme aus dem Vorjahr nicht nutzen, müssen vorerst bei der Erstellung ihrer elektronischen Steuerklärung sämtliche eDaten händisch erfassen.

## 14 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflicht

### 14.1 Umgang mit Belegen zur Einkommensteuerklärung

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 grds. **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 14.3).

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 (§ 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 nä-

her 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).

## 14.2 Nachreichung von Belegen

Die Finanzverwaltung hat inzwischen eine technische Möglichkeit geschaffen, **Belege** zur Steuererklärung auf elektronischem Weg **nachzureichen**. Angeforderte Belege können über den ELSTER-Datenweg digital im PDF-Format an das zuständige Finanzamt übersandt werden. Im Programm »Mein ELSTER« kann dafür das Formular »Belegnachreichung zur Steuererklärung« verwendet werden (Aufruf unter »ELSTER/Formulare & Leistungen/Alle Formulare«). Im Rahmen vordefinierter Rahmenbedingungen (u.a. in Bezug auf die Dateigröße, Anzahl der Belege) ist das Hochladen mehrerer Anhänge möglich. Einige Softwarehersteller haben diese Funktion ebenfalls in ihre Programme übernommen und entsprechend freigeschaltet.

## 14.3 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 Kj., 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. 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 Erklärungsvordrucken ab dem VZ 2019 auf die Angabe der bereits von Dritten (z.B. Arbeitgeber, Krankenversicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten Daten (sog. **eDaten**) verzichtet und diese automatisch in die Einkommensteuerveranlagung übernimmt (vgl. Vorbemerkungen Tz 13). 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 unter-schriebenen 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. Tz 13.3 unter Erläuterungen zur Anlage KAP). 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. 2021 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2021 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. 2021 **eigene Einkünfte** bezogen haben, müssen eine eigene Einkommensteuererklärung abgeben, wenn ein Pflichtveranlagungsgrund (vgl. Vorbemerkungen Tz 7) 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. Tz 10.5.3, Tz 10.5.4 zu den Zeilen 7 und 8 der Anlage Sonstiges) 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. **1-2**

Der Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** ist grds. 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).

Ab dem VZ 2021 können **Pendler** mit einem zu versteuernden Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrags (2021: 9 744 €) zusammen mit der Einkommensteuererklärung einen Antrag auf **Festsetzung der Mobilitätsprämie** stellen, wenn sich bei ihnen die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer von 35 Cent als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich nicht auswirkt. Für diesen Antrag ist in **Zeile 3** das entsprechende Auswahlfeld anzukreuzen und die neue **Anlage Mobilitätsprämie** auszufüllen und einzureichen (vgl. Tz 32). **3**

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 4–28

### 1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt

4–6 Die allen Steuerpflichtigen vom Finanzamt zugeteilte **Steuernummer** ist in **Zeile 4** anzugeben. Diese bleibt als Ordnungskriterium parallel zur Identifikationsnummer (Zeilen 8 und 19) vorerst bestehen, weil die Finanzverwaltung intern mit ihr weiterarbeitet. Um das in den Finanzämtern zur Belegerfassung eingesetzte Scannerverfahren nicht zu behindern, sollte die Steuernummer fortlaufend ohne Trennstriche angegeben werden.

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

Für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2021 (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. 2021 **erstmals 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](http://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

8, 19 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 grds. nicht erforderlich. Das BZSt teilt die steuerliche Identifikationsnummer auf schriftliche Anforderung an die aktuelle Meldeanschrift erneut mit, wenn diese verlegt oder vergessen wurde. In der Regel findet man die Identifikationsnummer aber auf dem letzten Einkommensteuerbescheid oder auf der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitgebers.

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** grds. 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 Rürup-Verträgen«.

Von der Angabe der Identifikationsnummer hängt eine Reihe von Steuervergünstigungen ab. So ist der Abzug von **Unterhaltsaufwendungen** nach § 33a Abs. 1 EStG an die Angabe der Identifikationsnummer der unterstützten Person geknüpft, wenn diese der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl. Tz 6.6). Entsprechendes gilt für den Sonderausgabenabzug von **Unterhaltsleistungen** an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.7.2.3). Der Abzug von auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden, lebenslangen und wiederkehrenden **Versorgungsleistungen** nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (vgl. Tz 2.7.1.3) und von Ausgleichsleistungen/-zahlungen beim **Versorgungsausgleich** nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 und 4 EStG (vgl. Tz 2.7.3, Tz 2.7.4) setzt ebenfalls die Angabe der Identifikationsnummer des Leistungsempfängers voraus. Voraussetzung für die Berücksichtigung des **Entlastungsbetrags** für **Alleinerziehende** nach § 24b EStG ist die Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergabene Identifikationsnummer (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 2021 in **Zeile 8**. Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG erhalten jeweils eine eigene Identifikationsnummer; diese ist bei der Zusammenveranlagung in **Zeile 19** 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 8 bis 17 als »**Person A**« (Ehepartner[in] 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**« (Ehepartner[in]/Lebenspartner[in] B) trägt sich in den Zeilen 19 bis 28 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 11) 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 13 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 15 gilt der Ort des derzeitigen Wohnsitzes. Bei Ehegatten/Lebenspartnern, die nicht

7–28

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 14 die Postleitzahl des ausländischen Wohnorts sowie in Zeile 16 den Wohnsitzstaat angeben. Entsprechendes gilt im laufenden VZ für Wegzugsfälle in das Ausland (vgl. Tz 30.3).

In Zeile 17 sind der ausgeübte Beruf oder die Art der Tätigkeit möglichst genau anzugeben. Dies erleichtert dem Finanzamt die Schlüssigkeitprüfung der Steuererklärung (z. B. bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben).

Die entsprechenden Angaben in den Zeilen 19 bis 28 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 23 bis 27 sind nur dann auszufüllen, wenn diese von den Zeilen 12 bis 16 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.

### 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 Religionschlüssel

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 Kirchensteuereinkhalt 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 Abgeltung-

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 18

steuer 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 wird auf die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 19.7.2021 (BStBl I S. 1014) hingewiesen.

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](http://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 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. 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 (z. B. für Baden-Württemberg im BStBl 2021 I S. 360, 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 2021 I S. 912, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2021 I S. 249, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2021 I S. 309, für Sachsen im BStBl 2021 I S. 361, für Schleswig-Holstein im BStBl 2015 I S. 186, für Thüringen im BStBl 2021 I S. 698). Die Evangelisch-Lutherische Kirche und die Evangelisch-Reformierte Kirche in Bayern verzichten ab dem Steuerjahr 2018 auf die Erhebung des besonderen Kirchgelds (BStBl 2019 I S. 213).

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

### 1.4.4 Familienstand

**18** Die näheren Angaben über den **Familienstand** in **Zeile 18** sind für die Anwendung der Tarifbestimmungen, für die Berechnung

des Höchstbetrags für Sonderausgaben, für die Ehegattenbesteuerung sowie für die Besteuerung von Lebenspartnern (s. u.) von Bedeutung. Im ersten Eintragungsfeld der Zeile 18 »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 v. g. 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. Gemischt- oder gleichgeschlechtliche Partner einer sog. faktischen Lebensgemeinschaft nach **portugiesischem Recht** (»união de facto«) sind ebenfalls nicht als Ehegatten i. S. des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG anzusehen. Eine Zusammenveranlagung (vgl. Tz 1.5.2) kommt für diesen Personenkreis daher nicht in Betracht. Die Anwendung eines ausländischen Gesetzes ist im Übrigen ausgeschlossen, wenn sie gegen die guten Sitten oder den Zweck eines deutschen Gesetzes verstoßen würde (BFH-Urteil vom 6.12.1985, BStBl 1986 II S. 390).

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

Im Falle einer **Ehescheidung** oder **Aufhebung** einer **Lebenspartnerschaft** im Jahr 2021 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 (vgl. 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 Pfl-

geheim 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 18 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 Einkommensteuerveranlagung 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 2021 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2021 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) konnten 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 war, 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 wurde. 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 grds. 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 grds. **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 29). Wird eine Erklärung über die Wahl der Veranlagungsart nicht abgegeben, so wird – sofern die Voraussetzungen für das Wahlrecht vorliegen (vgl. Tz 1.5.1) – 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** ver-

29

29

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 29

anlagt. Die Einzelveranlagung wird bereits dann durchgeführt, wenn nur **einer** der Ehegatten/Lebenspartner diese beantragt (zweites Ankreuzfeld in Zeile 29). 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 11 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 sowie 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, welche der beiden Veranlagungsarten für Ehegatten/Lebenspartner am günstigsten ist.

Bei der Einzelveranlagung besteht weiter eine **Veranlagungspflicht** für beide Ehegatten/Lebenspartner (§ 26 Abs. 2 Satz 1 EStG; vgl. 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 z. T. 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 (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 2021 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **9 744 €** 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 **19 488 €** 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 274 613 €/549 226 € (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, grds. 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 2021 durch eine Verschiebung der übrigen Tarifeckwerte um 1,52 % in den einzelnen Tarifzonen des Einkommensteuertarifs. Nach der Gesetzesbegründung zum Zweiten Familienentlastungsgesetz vom 1.12.2020 (BGBl I S. 2616) soll hierdurch der sog. »**kalten Progression**« in Form eines Inflationsausgleichs entgegengewirkt werden.

#### Rechtsänderungen ab 2022:

Das v. g. Zweite Familienentlastungsgesetz sieht für den VZ 2022 eine weitere Anhebung des steuerlichen Grundfreibetrags auf dann **9 984 € vor**. Auch die übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs werden für den VZ 2022 um weitere 1,17 % nach rechts verschoben.

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 (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 III R 50/17 (Vorinstanz FG Sachsen vom 15.3.2017, 2 K 1429/16) u. a. zur Frage, ob die Versagung des Splittingtarifs bei einem verwitweten Alleinerziehenden gegen Verfassungsrecht verstößt; Einsprüche, die sich auf dieses Verfahren stützen, ruhen kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Das v. g. Revisionsverfahren III R 50/17 wurde

inzwischen durch BFH-Beschluss vom 9.12.2020 bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Normenkontrollverfahren 2 BvL 3/17 (hier zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Kinderfreibetrages; vgl. Tz 9.2.3.1) ausgesetzt.

Als Ergänzungsabgabe zur ESt wird weiter der **Solidaritätszuschlag** erhoben (§ 1 Abs. 1 SolZG). Ab dem VZ 2021 wird jedoch durch die **Anhebung der Freigrenzen** von 972 €/1 944 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) auf 16 956 €/33 912 € erreicht, dass für rund **90 %** der Steuerzahler der Solidaritätszuschlag **entfällt** (§ 3 Abs. 3 SolZG). Beim Überschreiten dieser Freigrenzen verhindert eine erweiterte **Milderungsregelung** einen Belastungssprung; diese sorgt dafür, dass die Belastung durch den Solidaritätszuschlag allmählich an den vollen Steuersatz von 5,5 % herangeführt wird (§ 4 SolZG). Der Solidaritätszuschlag knüpft bei der Einkommensteuerveranlagung unverändert an die ESt an, die unter Berücksichtigung der vollen **Jahresfreibeträge** für **Kinder** festzusetzen wäre (vgl. Tz 9.2.3.3).

Die Rspr. geht bisher nahezu einhellig von der **Verfassungsmäßigkeit** der zeitlich nicht beschränkten Erhebung des **Solidaritätszuschlags** aus (siehe 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 (BMF-Schreiben vom 30.8.2021, BStBl I S. 1042), sodass sich insoweit die gesonderte Einlegung eines Einspruchs erübrigt. Für VZ ab 2020 erfasst dieser Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage, ob die fortgeltende Erhebung des Solidaritätszuschlags nach dem Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 verfassungsgemäß ist. Hierzu ist beim BFH wegen der Festsetzung von Vorauszahlungen zum Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2020 ein neues Revisionsverfahren anhängig (Az. IX R 15/20, Vorinstanz FG Nürnberg vom 29.7.2020, 3 K 1098/19, EFG 2020 S. 1771). Gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus richtet sich auch eine von Bundestagsabgeordneten erhobene Verfassungsbeschwerde gegen das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags vom 10.12.2019, BGBl I S. 2115 (Az. beim BVerfG: 2 BvR 1505/29).

Im Anhang dieser Anleitung ist für das Kj. 2021 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](http://www.bmf-steuerrechner.de)) exakt ermittelt werden. In diesem Berechnungstool sind für die Berechnung der Abgaben lediglich die folgenden Eingaben erforderlich:

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

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

### 1.5.6 Maßgebender Güterstand

Die in Zeile 29 vorgesehene Angabe (drittes Ankreuzfeld), ob Ehegatten/Lebenspartner den **Güterstand** der **Gütergemeinschaft** vereinbart haben, ist insbesondere für die Beurteilung von Bedeutung, wem innerhalb der Gütergemeinschaft bestimmte Einkünfte zuzurechnen sind. Diese Entscheidung hat nicht nur bei der wahlweisen **Einzelveranlagung**, sondern auch bei der **Zusammenveranlagung** Bedeutung (z. B. für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags durch das Finanzamt, vgl. Tz 1.6). Auch

bei der steuerlichen Beurteilung von Vergütungen an Ehegatten/Lebenspartner kann der bestehende Güterstand bedeutsam sein.

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

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

arbeit des einen Ehegatten/Lebenspartners um eine untergeordnete Tätigkeit handelt.

**1.6 Altersentlastungsbetrag**

Ein **Altersentlastungsbetrag** (§ 24a EStG) wird Steuerpflichtigen gewährt, die **vor** Beginn des Jahres 2021 das **64. Lebensjahr vollendet** haben, wenn sie nicht nur Pensionen oder private Leibrenten beziehen. Der Altersentlastungsbetrag errechnet sich mit einem gesetzlich festgelegten Prozentsatz des Arbeitslohns (ohne Versorgungsbezüge) und der **positiven Summe** der übrigen Einkünfte (ohne Leibrenten); er ist zudem auf einen Höchstbetrag begrenzt.

Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterliegen, sind in die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht einzubeziehen (vgl. R 24a Abs. 1 Satz 2 EStR; 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). Der BFH hat dieses Urteil jedoch aus formellen Gründen aufgehoben und die Klage als unzulässig abgewiesen (BFH-Urteil vom 30.6.2020, IX R 3/19, BFH/NV 2021 S.403). Die Klage hätte sich nicht gegen den Einkommensteuerbescheid, in dem der Altersentlastungsbetrag in zutreffender Höhe berücksichtigt wurde, sondern gegen den Verlustfeststellungsbescheid richten müssen.

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 2021 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 €

geboren	Prozentsatz der Einkünfte	Höchstbetrag
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 €
nach dem 1.1.1956 und vor dem 2.1.1957	15,2 %	722 €

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 2021**

* nur ausfüllen, wenn die betreffende Person das <b>64. Lebensjahr</b> vollendet hat und eigene Einkünfte bezieht	Steuerpfl./ Ehemann/ Lebenspartner(in) A* €	Ehefrau/ Lebenspartner(in) B* €
<b>Bruttoarbeitslohn</b> ohne Versorgungsbezüge .....		
<b>Positive Summe der übrigen Einkünfte</b> ohne Leibrenten (kein Eintrag, wenn Summe negativ) .....	+	+
<b>Bemessungsgrundlage</b> insgesamt		
davon ___ %, <b>höchstens je</b> ___ € (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. Diese wird nur für aktuelle und künftige Einkommensteuererstattungen verwendet. Ändert sich die Bankverbindung **vor** der Überweisung eines etwaigen Erstattungsbetrags, sollte dies dem Finanzamt umgehend schriftlich mitgeteilt werden. Für Zahlungen besteht die Möglichkeit, ein gesondertes SEPA-Lastschriftmandat zu erteilen.

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/-in ist (»stpfl. Person/Ehemann/Person A« laut den Zeilen 9 und 10 oder »Ehefrau/Person B« laut den Zeilen 20 und 21; 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](http://www.formulare-bfinv.de) (Rubrik: Bürger/Sicherungsübertragung) abgerufen werden; er ist ggf. auch beim Finanzamt erhältlich. Bei der förmlichen Abtretung ist zu beachten, dass der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen nur bei Sicherungsabtretungen und nur Bankunternehmen gestattet sind (BFH-Urteil vom 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 124).

## 1.8 Einmalzustellvollmacht

**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. Vorbemerkungen Tz 5 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 oder Arbeitgeber übermittelten **elektronischen Vermögensbildungsbescheinigungen**. Die für die Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage erforderlichen Daten hat der Anbieter/Arbeitgeber 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/Arbeitgeber

ber als mitteilungspflichtige Stelle in die Datenübermittlung eingewilligt hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 5. VermBG). Die **Anlage VL** wird seit 2017 **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 grds. Einwilligung keine Datenübermittlung, weil der Arbeitnehmer seine Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat, ist ein Nachweis der vermögenswirksam angelegten Leistungen in anderer Weise nicht möglich.

Die Arbeitnehmer-Sparzulage für die Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen (z. B. Aktien, Mitarbeiterbeteiligungen, 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 zusammen veranlagten 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 für die Anlageform vorgeschriebenen 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 seit 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

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 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, Verdienstauffällenschädigungen 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« in den künftigen Jahren technisch weiterentwickelt (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.7). Steuerpflichtige, die den **Bescheinigungsabruf** in »Mein ELSTER« oder über eine kommerzielle Steuerklärungssoftware nutzen, können die Daten zu Einkommensersatzleistungen allerdings mit wenigen Mausklicks in ihrer elektronischen Steuererklärung übernehmen und ersparen sich so den Eingabeaufwand. Ansonsten sind die Daten zu Einkommensersatzleistungen vorerst weiter aus den vorliegenden Leistungsmittelungen 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 bei negativen Beträgen vermindert (§ 32b Abs. 2 EStG). Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes vgl. Tz 11.10.1, Berechnungsbeispiel.

In den Progressionsvorbehalt sind die Lohn- und Einkommensersatzleistungen mit den Beträgen einzubeziehen, die nach den einschlägigen Leistungsgesetzen festgestellt werden. **Kürzungen** dieser Leistungsbeträge, die sich im Falle der **Abtretung** oder durch den Abzug von Versichertenanteilen an den **Sozialversicherungsbeiträgen** ergeben, bleiben unberücksichtigt (vgl. R 32b. Abs. 2 EStR).

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;
- **Versorgungskrankengeld** oder **Übergangsgeld** nach dem Bundesversorgungsgesetz;
- **Verdienstauffällenschädigungen** nach dem Unterhaltssicherungsgesetz;
- **Verdienstauffällenschädigungen** 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 v. g. 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 wer-

den diese ebenfalls steuerfrei gestellt und in den Progressionsvorbehalt einbezogen, soweit sie mit den in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d EStG aufgezählten inländischen Leistungen vergleichbar sind (§ 3 Nr. 2 Buchst. e, § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k EStG). Die Vergleichbarkeit muss im Einzelfall aber genau geprüft werden. So unterliegt z. B. Geburtsgeld einer schweizerischen Krankenversicherung nicht dem Progressionsvorbehalt, weil es nicht mit Mutterschaftsgeld i. S. von § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b oder c EStG vergleichbar ist (BFH-Urteil vom 29.4.2009, X R 31/08, BFH/NV 2009 S. 1625). Die von einem Arbeitgeber in der Schweiz an einen im Inland ansässigen Grenzgänger 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 – rkr.).

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).

Der bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist auch von den Lohn- und Einkommensersatzleistungen abzuziehen (vgl. R 32b Abs. 2 Satz 3 EStR). Dies gilt jedoch nicht, 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](http://www.finanzamt.de) (Rubrik »Datenschutz«) abrufbar oder kostenfrei beim Finanzamt erhältlich.

Weitergehende Informationen zum Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren kann den BMF-Schreiben vom 13.1.2020 (BStBl I S. 143) und vom 17.6.2021 (BStBl I S. 809) entnommen werden.

#### 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.

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.

vor 46

46–47

## 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 siehe § 87a Abs. 6 AO. Das elektronische Zertifikat kann über die einmalige Registrierung im Anmeldeportal »Mein ELSTER« ([www.elster.de](http://www.elster.de)) erworben werden; vgl. Vorbemerkungen Tz 12.5.2. 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. »Anlage Sonderausgaben«

### 2.1 Vorbemerkungen

Sonderausgaben sind grds. **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« ausgliedert.
- **Vorsorgeaufwendungen** (z. B. Beiträge zur Altersvorsorge, Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen) können weiter in der »**Anlage Vorsorgeaufwand**« geltend gemacht werden; vgl. Tz 3.
- Der zusätzliche Sonderausgabenabzug für **Altersvorsorgebeiträge** (zu sog. Riester-Verträgen) ist durch Abgabe der »**Anlage AV**« zu beantragen; vgl. 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. 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. Tz 10.
- Abzugsbeträge für **selbstgenutzte Wohnungen** nach § 10e EStG in »**Altfällen**« (§ 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. Tz 24, Teil II Tz 4.3, Tz 4.5.

Die in den **Zeilen 4 bis 50** 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, grds. in unbeschränkter Höhe abgesetzt werden. Teilweise gelten allerdings eigene Höchstbeträge (z. B. bei Zeilen 5 bis 12, 13 und 14, 38 bis 45).

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; siehe 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 5.4.6.17 unter »Darlehen«).

#### 2.3.2 Private Steuerberatkosten

Die Möglichkeit, private **Steuerberatkosten** 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** (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 Steuerberatkosten kommt nach dem v. g. BFH-Urteil vom 4.2.2010 auch nicht als »**dauernde Last**« in Betracht.

Steuerlich **nicht** absetzbar sind nur **privat veranlasste** Steuerberatkosten (z. B. das Steuerberaterhonorar für das Ausfüllen der Anlage Kind, Anlage Unterhalt und des Hauptvordrucks Est 1 A). Steuerberatkosten, 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 11.18.3.22 unter »Steuerberatkosten«; Teil II Tz 2.11.14).

**Gemischt veranlasste** Steuerberatkosten sind **aufzuteilen**. Zur Zuordnung von Steuerberatkosten (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 11.18.3.22 unter »Steuerberatkosten«.

#### 2.3.3 Bausparbeiträge

**Bausparbeiträge** können grds. 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 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 – **abzgl.** etwaiger im selben Jahr **erstatteter** oder **gutgeschriebenener Beträge** – als Sonderausgabe abzugsfähig (BFH-Urteil vom 22.11.1974, BStBl 1975 II S. 350) und in **Zeile 4** einzutragen. 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

4

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen vor 5

Nr. 4 EStG abziehbar, wenn diese Religionsgemeinschaften bei einer Inlandsansässigkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuerkennen wären. 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). Die Hinzurechnung des Kirchensteuer-Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG verstößt zudem nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (FG Münster vom 7.7.2020, 6 K 2090/17 E, EFG 2020 S. 1742 – rkr.).

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 v. g. BFH-Urteil wird aufgrund der Veröffentlichung im BStBl Teil II von der Finanzverwaltung allgemein angewendet.

Nicht geklärt ist bisher die Frage, ob ein Erstattungsüberhang im Verlustentstehungsjahr mit einem **negativen Gesamtbetrag** der Einkünfte verrechnet und zusätzlich in Höhe dieses negativen Gesamtbetrags ein Verlustabzug nach § 10d EStG vorgenommen werden kann (bejahend FG München vom 22.9.2020, 12 K 1937/19). Das beklagte Finanzamt hat gegen diese Doppelberücksichtigung erfolgreich Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt; das Revisionsverfahren ist beim BFH inzwischen unter dem Az. IX R 6/21 anhängig. Einspruchsverfahren in vergleichbaren Fällen ruhen kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

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.). Werden Zins-einnahmen zunächst nach dem regulären Einkommensteuertarif besteuert, löst eine spätere Anwendung des gesonderten Tarifs gemäß § 32d Abs. 1 EStG eine Herabsetzung der als Zuschlag zur tariflichen Einkommensteuer festgesetzten Kirchensteuer aus. Die hiermit verbundene Minderung des Sonderausgabenabzugs für gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist in dem VZ zu berücksichtigen, in dem die insoweit geänderte

Einkommen- und Kirchensteuerfestsetzung wirksam wird (BFH-Urteil vom 16.3.2021, X R 23/19).

Der Zeitraum, für den die Zahlungen entrichtet wurden, ist ohne Bedeutung, weil die Kirchensteuerzahlungen grds. 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 (vgl. R 10.7 Abs. 1 Satz 5 EStR). Übersteigende freiwillige Beiträge sind ebenfalls im Rahmen des Spendenabzugs berücksichtigungsfähig (vgl. 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

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

vor 5

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 Einkommensteueranmeldung 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 geleistet hat.

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 Mausclick weitere Eintragszeilen zu den Zeilen 5 bis 8 hinzugefügt werden. Die erfassten Beiträge werden automatisch aufaddiert.

### 2.5.2.2 Zuwendungsempfänger

Die Abziehbarkeit der Spenden ist davon abhängig, dass die Zuwendungen

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

tet 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 (BFH-Urteil vom 17.9.2013, BStBl 2014 II S. 440 und vom 21.1.2015, BStBl II S. 588), insbesondere durch Vorlage der Satzung, des Tätigkeitsberichts, einer Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, des Kassenberichts, einer Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokollen der ausländischen Organisation. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als Nachweis nicht aus (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I S. 559).

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

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

5

## Teil I: Anlage Sonderausgaben

### Zeile 5

Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland, Deutsches Rotes Kreuz, Arbeiterwohlfahrt, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband) einschließlich ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten,

- der Rettung aus Lebensgefahr,
- der Entwicklungshilfe,
- des Tierschutzes und des Naturschutzes sowie
- des Umweltschutzes.

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

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

Eine Zuwendung an einen **Tierschutzverein** mit der Zweckbindung, ein bestimmtes, einzelnes Tier in konkreter Art und Weise zu unterstützen, kann als Sonderausgabe abzugsfähig sein (BFH-Urteil vom 16.3.2021 – X R 37/19).

**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, siehe 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. Strittig ist derzeit, ob gemeinnützige **Musikvereine** auch für gezahlte Mitgliedsbeiträge Spendenbescheinigungen ausstellen dürfen, wenn sie Musiker nicht nur untergeordnet ausbilden (bejahend FG Köln vom 25.2.2021, 10 K 1622/18, EFG 2021 S. 1167 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 27/21).

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 zwin-

gend mit der Steuererklärung eingereicht werden. Der Steuerpflichtige muss sie nur **vorhalten** und erst auf **Anforderung** des Finanzamts im Einzelfall **vorlegen** (»Belegvorhaltepflicht«, vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1). Entsprechendes gilt für die vereinfachte 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); vgl. Vorbemerkungen Tz 14.3.

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 (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 (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 grds. 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). Darüber hinaus lässt es die Finanzverwaltung zu, dass der Zuwendungsempfänger die Original-Zuwendungsbestätigungen in einem passwortgeschützten Bereich eines **digitalen Postfachs** zum **Download** für den Zuwendenden bereitstellt. Für die Abzugsberechtigung der Zuwendungen 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 **300 €** genügt in bestimmten Fällen als **vereinfachter Spendennachweis** der **Bareinzahlungsbeleg** oder die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts. Auch für die vereinfachten Spendennachweise gilt seit dem 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.

Auf dieser Grundlage hat die Finanzverwaltung eine entsprechende Verwaltungsanweisung zur Unterstützung der Hilfe für die in Deutschland asylsuchenden **Flüchtlinge** erlassen (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 (BMF-Schreiben vom 5.2.2019, BStBl I S.116).

Für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen zur Bewältigung der **Corona-Pandemie** gelten ohne betragsmäßige Begrenzung der vereinfachte Zuwendungsnachweis sowie weitere Vereinfachungs- und Billigkeitsregelungen zu Spendenaktionen und zur Verwendung der Spendenmittel (BMF-Schreiben vom 9.4.2020, BStBl I S.498 und vom 26.5.2020, BStBl I S.543). Der bisherige zeitliche Anwendungsbereich dieser Regelung (1.3. bis 31.12.2020) wurde auf alle Maßnahmen ausgedehnt, die bis zum 31.12.2021 durchgeführt werden (BMF-Schreiben vom 18.12.2020, BStBl 2021 I S.57, Abschnitt II).

Durch Unwetter im Juli 2021 ist es insbesondere in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen zu beträchtlichen Schäden durch Hochwasser gekommen. Für Unterstützungsleistungen an die **Flutopfer** gelten aufgrund entsprechender Ländererlasse ebenfalls die o. a. Sonderregelungen zur Hilfe in Katastrophenfällen.

### 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

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 5

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

Wird ein Wirtschaftsgut gespendet, das unmittelbar zuvor aus dem **Betriebsvermögen** des Spenders entnommen wurde, so bemisst sich nach § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG der für die Sachspende anzusetzende Wert nach dem bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes angesetzten **Teilwert** (einschließlich Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt). Abweichend vom Teilwert kann das Wirtschaftsgut auch mit dem **Buchwert** entnommen werden (sog. **Buchwertprivileg** nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entstandenen Wertsteigerungen (stillen Reserven) werden insoweit nicht erfasst. Eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven unterbleibt auch dann, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft das gespendete Wirtschaftsgut zeitnah weiterveräußert (vgl. 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. zzgl. 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 (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 **Aufwendersatz** (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 rechtswirksam entstandenen **Aufwendersatzanspruch** 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 Aufwendersatzes (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 Aufwendersatzanspruch muss durch einen **Vertrag** oder die **Satzung** eingeräumt worden sein, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Aufwendersatzansprüche 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 Aufwendersatzanspruches 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, Aufwendersatz 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 Aufwendersatz 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 Aufwendersatz oder auf eine Vergütung sind auch die **zeitliche Nähe** der **Verzichtserklärung** zur Fälligkeit des Anspruchs und die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Zuwendungsempfängers. Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von **drei Monaten** und bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb **eines Jahres** nach Fälligkeit des Anspruchs der Verzicht erklärt wird. Regelmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwendersatz 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 Aufwendersatz 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 z. T., im eigenen Interesse des Zuwendenden ausgeführt oder getätigt werden. Die Auszahlung von Aufwendersersatz an den Spender führt insoweit nicht zu einem schädlichen Rückfluss, als der Aufwendersersatz 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 (vgl. 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 (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 grds. 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 zuzuwendenden Ehegatten/Lebenspartners zuzurechnen (BFH-Urteil vom 15.1.2019, BStBl II S. 318).

### 2.5.6.2 Nicht abziehbare Spenden

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

Zahlungen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen, die als **Bewahrungsaufgabe** 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 ei-

ner **Auflage** nach § 153a StPO oder § 56b StGB (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234; vgl. 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 (BFH-Urteil vom 12.8.1999, BStBl 2000 II S. 65). Die steuerliche Abziehbarkeit etwaiger über den Elternbeitrag

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 7

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 (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 weil der Zuwendende für seine Leistung eine Gegenleistung erhält; auf das Verhältnis von Leistung oder Gegenleistung kommt es dabei nicht an (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 vorgetragenere 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 31.12.2020 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8 000 €. Im Jahr 2021 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15 000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2021 beträgt 100 000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2021 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 2021	+ 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 2021 in Höhe von 3 000 € (15 000 € ./ 12 000 €) werden zum 31.12.2021 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 Tarifiermäßigung sind durch Eintragung der zugewendeten Beträge in **Zeile 7** geltend zu machen. Eine Berücksichtigung der Spenden und Mitgliedsbeiträge scheidet allerdings aus, sofern die politische Partei von der staatlichen Parteienfinanzierung ausgeschlossen ist.

Bei Steuerpflichtigen, die Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien i. S. des § 2 des Parteiengesetzes leisten, ermäßigt sich die tarifliche ESt (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des § 34f Abs. 3 EStG a. F.) um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern höchstens um **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 (siehe 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 (siehe folgendes Beispiel).

### BEISPIEL:

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte im VZ 2021 von 50 000 € leistete im Kj. 2021 folgende Spenden:

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

**Abzugsfähig sind:**

- Von den Spenden an politische Parteien werden **825 €** (50 % aus höchstens 1 650 €) nach § 34 g EStG als Abzugsbetrag von der tariflichen ESt **berücksichtigt**.
- Von den verbleibenden Spenden an politische Parteien in Höhe von 1 850 € (3 500 € abzgl. 1 650 €) sind 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 €** (1 650 € + 3 000 €) 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 **300 €** 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 siehe 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**

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 (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

9-12

9-10

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 11–14

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 (Tz 3 des BMF-Schreibens vom 18.12.2008, BStBl 2009 I S.16).

11–12

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 2021 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 2021 abgezogen werden sollen. Leistet ein Steuerpflichtiger einen höheren Betrag als 1 bzw. 2 Mio. € in den Vermögensstock einer Stiftung, kann er den übersteigenden Betrag zusätzlich im Rahmen der Höchstsätze nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.7) geltend machen.

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

### BEISPIEL:

In 2006 wurde eine Stiftung errichtet und mit einem Vermögen von 500 000 € ausgestattet. Davon waren 307 000 € (= bis einschließlich VZ 2006 geltender Höchstbetrag) über zehn Jahre abziehbar. In 2021 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) bis zum VZ 2030 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 (§ 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, Tz 2.6.7) oder wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist (vgl. Tz 11.17.3). Diese rückwirkend ab VZ 2004 anzuwendende gesetzliche Regelung hat zur Folge, dass die BFH-Urteile vom 28.7.2011, BStBl 2012 II S.553, 557 und 561 über die jeweils entschiedenen Einzelfälle hinaus keine Bedeutung mehr haben. Mit diesen Urteilen hatte der BFH entschieden, dass auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein können.

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 zwei Nachfolgeverfahren hat der BFH keine Bedenken § 9 Abs. 6 EStG rückwirkend ab dem VZ 2004 anzuwenden (BFH-Urteil vom 12.2.2020, BStBl II S.719; BFH-Beschluss vom 7.7.2020, VI R 18/20, BFH/NV 2021 S.9). Entsprechendes gilt auch für die rückwirkende Anwendung des Ausschlusses des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 9 EStG (BFH-Urteil vom 16.6.2020, BStBl 2021 II S.11). Die in weiteren 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. Vor diesem Hintergrund erlässt die Finanzverwaltung Steuerbescheide wegen der Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben **nicht mehr vorläufig** (BMF-Schreiben vom 18.5.2021, BStBl I S.680). Ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren sowie eine Aussetzung der Vollziehung kommen insoweit nicht mehr in Betracht.

### 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. Tz 9 unter Erläuterungen zur Anlage Kind.

Die Summe der geleisteten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (»stpl. 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 abziehbaren Aufwendungen (vgl. Tz 2.6.10) sollten ggf. in einer Aufstellung aufgegliedert und näher erläutert werden.

13–14

**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 (siehe im Einzelnen 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 (vgl. Tz 11.17); bei selbständig Tätigen liegen insoweit Betriebsausgaben vor (vgl. Teil II Tz 2.11.1). Die Einstufung als Fortbildungskosten und damit als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bedeutet, dass diese Kosten grds. 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. Tz 11.17.3).

### 2.6.4 Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle)

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

Kosten für die Erlangung des Pkw-**Führerscheins** dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grds. 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 11.18.3.10 unter »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 grds. 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 (Anlern Tätigkeiten, kurzfristige Einweisungen), die Grundausbildung bei der Bundeswehr oder die Ausbildung zum Rettungshelfer im Rahmen des Zivildienstes (FG Düsseldorf vom 24.9.2020, 14 K 3796/13 E, F – Revision eingelegt, Az. beim BFH: VI R 41/20). Auch der Abschluss mehrerer unabhängiger Kurse stellt keine erste Berufsausbildung dar; dies gilt auch dann, wenn die Kurse inhaltlich aufeinander aufbauen.

Aufgrund der vorstehenden gesetzlichen Neuregelung in § 9 Abs. 6 EStG ist die bisherige Rspr. des BFH überholt. Der BFH vertrat bislang die Auffassung, dass eine erstmalige Berufsausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraussetzt (BFH-Urteile vom 27.10.2011, BStBl 2012 II S. 825 zur Ausbildung als **Rettungssanitäter** und vom 28.2.2013, BStBl 2015 II S. 180 zur Ausbildung als **Flugbegleiterin**). In den v. g. 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 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

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

Studienfach Medizin. In 2016 nahm er sein Medizinstudium auf, das im VZ 2021 noch andauert.

Die Ausbildung zum Rettungsanwärter im VZ 2014 erfüllt im VZ 2015 nicht mehr die Voraussetzungen einer Erstausbildung i. S. des § 9 Abs. 6 EStG, da diese nicht mindestens 12 Monate gedauert hat. Das im VZ 2015 begonnene Medizinstudium stellt daher eine Erstausbildung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar, so dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen im VZ 2021 nur im Rahmen des Höchstbetrags von 6 000 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Die Feststellung eines vortragsfähigen Verlustabzugs kommt somit nicht in Betracht.

### 2.6.6 Weitere Berufsausbildung

Ist einer Berufsausbildung eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlossenes Erststudium vorausgegangen (**weitere Berufsausbildung**), handelt es sich bei den durch die weitere Berufsausbildung veranlassten Aufwendungen um **Werbungskosten** oder **Betriebsausgaben**, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren im Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht. Entsprechendes gilt für ein Studium nach Abschluss einer nichtakademischen Berufsausbildung (vgl. Tz 2.6.7) oder nach einem abgeschlossenen Erststudium (**weitere 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 siehe Rz 4 ff. des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721.

### 2.6.7 Erststudium

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

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

Ein Studium stellt dann ein **erstmaliges Studium** dar, wenn ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium oder keine andere abgeschlossene nicht akademische Berufsausbildung vorangegangen ist. In Fällen, in denen während des Studiums eine Berufsausbildung erst abgeschlossen wird, ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen für das Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben erst ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Berufsausbildung möglich. Davon ausgenommen ist ein Studium, das im Rahmen der Berufsausbildung stattfindet (vgl. Tz 11.17.3). Ein Studium wird auf-

grund 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 vor-



weggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 12.2.2020, BStBl II S. 719).

### 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 (§ 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (z. B. Computer) und anderes Lernmaterial,
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer,
- Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte sowie
- Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei einer auswärtigen Unterbringung.

Der Sonderausgabenabzug ist für **alle abzugsfähigen Aufwendungen** insgesamt auf den gesetzlichen Höchstbetrag von 6 000 € begrenzt (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG).

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 11.12.2.11). Ein Vollzeitstudium oder eine voll-

zeitige 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 (Rz 35 des BMF-Schreibens vom 25.11.2020, BStBl I S. 1228). 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 (§ 9 Abs. 4a EStG).

Bei einer **auswärtigen Unterbringung** sind Unterkunftskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung weiter als Sonderausgaben abziehbar. Der Abzug von Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung als Sonderausgaben ist grds. nicht davon abhängig, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen (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 auswärtig untergebracht (BFH-Urteil vom 19.9.2012, BStBl 2013 II S. 284). Bei Vorliegen eines doppelten Haushalts (vgl. Tz 11.21) 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 grds. Berufsausbildungskosten i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sein (BFH-Urteil vom 22.6.1990, BStBl II S. 901). Die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gelten aber sinngemäß. Auch bei den Berufsausbildungskosten ist zu beachten, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in vollem Umfang nur dann berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer der **Mittelpunkt** der **gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung** des Steuerpflichtigen bildet (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Hierbei kommt es nach der Rspr. des BFH darauf an, ob das Arbeitszimmer in **qualitativer Hinsicht** als Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit anzusehen ist. Dies dürfte z. B. bei einem Studium allenfalls noch für ein **Fernstudium** anzunehmen sein. Steht für die berufliche Tätigkeit (Berufsausbildung) **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, können nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 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). 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 an, so sind ebenso wie bei beruflichen Arbeitsmitteln grds. nur die auf die **Nutzungsdauer** verteilten Anschaffungskosten (d. h. nur die AfA-Beträge) als Sonderausgaben abziehbar (BFH-

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

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 den Betrag von **952 €** einschl. Umsatzsteuer nicht übersteigen (vgl. H 10.9 »Aufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG – Arbeitsmittel« EStH). Für **Computerhardware** (einschließlich der dazugehörigen Peripheriegeräte) und Software gilt ab dem VZ 2021 nur noch eine **einjährige Nutzungsdauer** (BMF-Schreiben vom 26.2.2021, BStBl I S. 298). Aufwendungen für im Rahmen der Berufsausbildung genutzte Computerhardware und Software sind daher im Anschaffungsjahr – unabhängig von der o. a. Grenze von 952 € für geringwertige Wirtschaftsgüter – in voller Höhe zu berücksichtigen.

### 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 (vgl. 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).

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist ab dem VZ 2021 zudem die zwingende Angabe der **Identifikationsnummer** des **Empfängers** der Versorgungsleistungen in der Steuererklärung des Leistenden (vgl. Tz 2.7.1.3). Zur Übergangsregelung in »**Altfällen**« (Vermögensübertragungen vor dem 1.1.2008) vgl. Tz 2.7.1.2.

Der Übergeber eines GmbH-Anteils muss nach dessen Übertragung seine Geschäftsführertätigkeit für die GmbH insgesamt aufgeben (BFH-Urteil vom 20.3.2017, BStBl II S. 985). Abzugsfähig ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den **Wohnanteil** 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 Zah-

lungen 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 v. g. gesetzlichen Einschränkung ist die Übertragung von **privatem Geld-, Grund- und Wertpapiervermögen** im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge **nicht** mehr begünstigt, wenn der Vermögensübergabevertrag nach dem 31.12.2007 abgeschlossen wurde. Entsprechendes gilt für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem 31.12.2007, die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG nicht erfüllen. In diesen Fällen liegt aus der Sicht des Verpflichteten ein (teil-)entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das bei ihm zu abschreibungsfähigen Anschaffungskosten führt, wenn die wiederkehrenden Leistungen für den Erwerb eines zur Einkunftserzielung dienenden abnutzbaren Wirtschaftsguts gezahlt werden. Der in den wiederkehrenden Zahlungen enthaltene Zinsanteil kann dann als Werbungskosten abziehbar sein (BFH-Urteil vom 9.2.1994, BStBl 1995 II S. 47); ein Abzug als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht. Aus Sicht des Empfängers der wiederkehrenden Leistungen kann demgegenüber ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegen (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). Der BFH hat in dem sich anschließenden Revisionsverfahren die Frage der Anwendung von neuem oder altem Recht offen gelassen, weil im Streitfall die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach beiden Rechtslagen nicht erfüllt sind (BFH-Urteil vom 9.9.2020, X R 3/18, BFH/NV 2021 S. 304). Nach neuem Recht liegt kein begünstigtes Vermögen i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG vor, das übertragen worden ist. Wenn ein Pflichtteilsberechtigter lediglich auf seinen Pflichtteilsanspruch verzichtet, können die im Gegenzug vereinbarten Versorgungsleistungen keine zurückbehaltenen Vermögenserträge sein, die den Sonderausgabenabzug nach altem Recht rechtfertigen.

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 Privatver-

mögen. 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 siehe 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, Angaben im Vordruck

31–37

Auf die Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten wird in »Neufällen« verzichtet, so dass die Versorgungsleistungen aufgrund von Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2007 stets **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 tatsächlich gezahlten Versorgungsleistungen aus »Dauernden Lasten« für die **erste empfangsberechtigte Person in Zeile 31** und für die **zweite empfangsberechtigte Person in Zeile 34** eingetragen werden. In diesen Zeilen ist jeweils auch der Rechtsgrund der Versorgungsleistungen sowie das Datum des Vertrags anzugeben.

Zusätzlich sind in **Zeile 32** der **Name** sowie in **Zeile 33** die **Identifikationsnummer** der ersten empfangsberechtigten Person einzutragen, die entsprechenden Angaben für die zweite empfangsberechtigte Person in den **Zeilen 34** und **36**. Die Angabe der Identifikationsnummer der empfangsberechtigten Person in der Steuererklärung des Leistenden gehört zu materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 EStG). Hierdurch wird die **korrespondierende Versteuerung** beim Empfänger der Versorgungsleistungen sichergestellt. Dieser ist für diese Zwecke verpflichtet, dem Leistenden seine Identifikationsnummer mitzuteilen. Kommt der Empfänger der Versorgungsleistungen dieser Verpflichtung nicht nach, ist der Leistende berechtigt, bei seinem Wohnsitzfinanzamt die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers zu erfragen.

Gezahlte Versorgungsleistungen in »Neufällen«, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen **Feststellung** berücksichtigt wurden, sind gesondert in **Zeile 37** anzugeben.

Wird **erstmalig** der Sonderausgabenabzug für eine Versorgungsleistung geltend gemacht, so empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Kopie des **Vertrages** beizufügen, auf dem die Versorgungsleistung beruht. Für diese Unterlagen besteht allerdings keine **Belegvorlagepflicht**, sondern nur eine **Belegvorhaltepflicht**; sie müssen daher nur auf Anforderung des Finanzamts vorlegt werden (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1). 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.

15–21

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 tatsächlich gezahlten Versorgungsleistungen und der abziehbare Ertragsanteil (Prozentsatz) für die **erste empfangsberechtigte Person in Zeile 15** und für die **zweite empfangsbe-**

rechtigte **Person in Zeile 18** 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). In den Zeilen 15 und 18 ist jeweils auch der Rechtsgrund der Versorgungsleistungen sowie das Datum des Vertrags anzugeben. Zur Sicherstellung der korrespondierenden Versteuerung beim Empfänger der Versorgungsleistungen sind – wie für den Abzug von Versorgungsleistungen in »Neufällen« (s. o.) – zusätzlich in **Zeile 16** der **Name** und in **Zeile 17** die **Identifikationsnummer** der ersten empfangsberechtigten Person anzugeben, die entsprechenden Angaben für die zweite empfangsberechtigte Person in den **Zeilen 19** und **20**.

Gezahlte Versorgungsleistungen in »Altfällen«, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen **Feststellung** berücksichtigt wurden, sind gesondert in **Zeile 21** mit dem abziehbaren Ertragsanteil (Prozentsatz) anzugeben.

Wird die Versorgungsleistung beim Empfänger (ausnahmsweise) in voller Höhe nachgelagert besteuert, sind die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen auch in »Altfällen« in **Zeile 31** und/oder **34** oder bei Berücksichtigung im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung in **Zeile 37** als »Dauernde Lasten« einzutragen; sie werden dann ungekürzt als Sonderausgaben berücksichtigt.

#### ELSTER:

Leistet ein Steuerpflichtiger Versorgungsleistungen i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG an mehr als zwei empfangsberechtigte Personen, kann er in ELSTER seiner elektronischen Steuererklärung per Mausclick zusätzliche Eintragszeilen zu den Zeilen 15 bis 21 und 31 bis 37 hinzufügen.

### 2.7.1.4 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen

Allgemein gelten sowohl bezogen auf »Neufälle« als auch in »Altfällen« folgende **Abzugsvoraussetzungen**:

Der Sonderausgabenabzug setzt grds. voraus, dass der Empfänger der Versorgungsleistungen **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** ist. Leistungen an einen Empfänger mit Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat oder in der Schweiz sind dann abziehbar, wenn die Besteuerung der erhaltenen Versorgungsleistungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG); wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 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); Rz 49 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227).

Wichtig ist die **vertragsgemäße Zahlung** der Versorgungsleistungen. Versorgungsleistungen, die in unregelmäßiger Höhe gezahlt werden und nicht durch Änderung der Verhältnisse gerechtfertigt sind, können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden (BFH-Urteile vom 3.3.2004, BStBl I S. 826 und vom 15.9.2010, X R 16/09, BFH/NV 2011 S. 428; FG Münster vom 14.5.2020, 5 K 2761/18 E). Das Gleiche gilt bei fehlender zeitnaher Umsetzung einer in einem Versorgungsvertrag vereinbarten Erhöhung der Barleistungen (FG Niedersachsen vom 27.6.2019, 11 K 291/18, EFG 2020 S. 996).

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.

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 15–21

**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, vgl. Tz 6.2.

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. 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 und vom 20.11.2019, 1 K 1899/18, EFG 2021 S. 752 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 29/19 und X R 3/21). Wurde die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen von Voraussetzungen abhängig gemacht, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen, ist die Verpflichtung des Vermögensübernehmers zu wiederkehrenden Bar-

leistungen 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 v. g. 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 siehe 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. Teil II Tz 7.3.9.

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 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 (vgl. R 10.2 Abs. 3 EStR).

### 2.7.2.3 Angaben im Vordruck

**38–45** In den **Zeilen 38 bis 45** können Unterhaltsleistungen für zwei Unterhaltsempfänger geltend gemacht werden. Hierzu ist in **Zeile 38** der Name der ersten unterstützten Person sowie in **Zeile 39** die an diese Person vergebene Identifikationsnummer anzugeben; die entsprechenden Angaben für die zweite unterstützte Person sind in den **Zeilen 42 und 43** vorzunehmen. Die Angabe der **Identifikationsnummer** des Unterhaltsempfängers gehört zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG. Hierdurch soll die korrespondierende Versteuerung der Unterhaltsleistungen beim Empfänger als »**sonstige Einkünfte**« nach § 22 Nr. 1a EStG (vgl. Tz 19.3) sichergestellt werden. Der Unterhaltsempfänger ist verpflichtet, dem Unterhaltsleistenden seine Identifikationsnummer mitzuteilen. Kommt der Unterhaltsempfänger dem nicht nach, kann der Unterhaltsleistende bei seinem Wohnsitzfinanzamt die Identifikationsnummer der unterstützten Person erfragen.

Die **tatsächlich** im VZ 2021 **gezahlten Unterhaltsleistungen** und die darin enthaltenen Beiträge zur **Basis-Krankenversicherung** und gesetzlichen **Pflegeversicherung** des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners sind für die erste unterstützte Person in den **Zeile 38 und 40** anzugeben, die entsprechenden Angaben für die zweite unterstützte Person in den **Zeilen 42 und 44**. In einheitlichen Unterhaltsleistungen enthaltener **Kinderunterhalt** ist **nicht** anzugeben (vgl. Tz 2.7.2.1). Die in **Zeile 40** und/oder **44** 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 41 und 45** 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. 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 mehr als zwei Unterhaltsempfänger, kann er in ELSTER zusätzliche Eintragszeilen zu den Zeilen 38 bis 45 per Mausclick seiner elektronischen Steuererklärung hinzufügen.

### 2.7.2.4 Unterhaltsleistungen

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

Zu **Abfindungen** von Unterhaltsansprüchen, die ebenfalls nur betragsmäßig begrenzt im Wege des Realsplittings nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG oder nach § 33a EStG abgezogen werden können, siehe BFH-Urteil vom 19.6.2008, BStBl II S.365. Auch als Unterhalt erbrachte Sachleistungen können berücksichtigt werden (vgl. 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](http://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

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 38–45

bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines **Vergleichs** erteilt wird (vgl. 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 2021 nur als **außergewöhnliche Belastungen** nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von **9 744 €** (zzgl. 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 (vgl. 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 (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, siehe BMF-Schreiben vom 16.9.2013, BStBl I S. 1325. Die Besteue-

rung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger muss durch eine Bescheinigung 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 grds. **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 »Einkünftransfer« 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 (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 (Rz 11 und Beispiel 1

des v. g. BMF-Schreibens vom 9.4.2010; zur Ermittlung des Besteuerungsanteils vgl. Tz 16.3).

Handelt es sich dagegen um **Versorgungsbezüge** i. S. des § 19 EStG, kann der an den Ausgleichsberechtigten abgetretene Teil der Bezüge, die nach Abzug des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG beim Ausgleichspflichtigen der Besteuerung unterliegen, als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 9.12.2014, X R 7/14, BFH/NV 2015 S. 824). Der Ausgleichsberechtigte hat die empfangenen Leistungen in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern. Der BFH hat in dem v. g. 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 2021 (Versorgungsbeginn 1.1.2021) 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 1 482 € wird bei A ein Betrag von 18 518 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 9 259 € (= 50 % von 18 518 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen. B hat einen Betrag in Höhe von 9 157 € (= 9 259 € ./. 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 (Rz 14 und Beispiel 4 des o. a. BMF-Schreibens vom 9.4.2010).

46–48

**Ausgleichszahlungen** im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** sind in **Zeile 46** geltend zu machen. Hier sind – neben dem Rechtsgrund und dem Datum der erstmaligen Zahlung – nur die tatsächlich gezahlten Leistungen anzugeben. Das Finanzamt stellt – abhängig von dem o. g. Korrespondenzprinzip – den abziehbaren Betrag fest und berücksichtigt diesen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

In **Zeile 47** sind der **Name** sowie in **Zeile 48** die **Identifikationsnummer** der **empfangsberechtigten Person** einzutragen. Hierdurch soll bei dieser Person die korrespondierende Besteuerung 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. Kommt der Zahlungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nach, kann der Ausgleichsverpflichtete bei seinem Wohnsitzfinanzamt die Identifikationsnummer des Zahlungsempfängers erfragen.

Werden **erstmalig** entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht, empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Ablichtung des Vertrags oder der Versorgungsvereinbarung beizufügen. Es besteht für diese Unterlagen allerdings nur eine **Belegvorhaltepfl**icht (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1).

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 Angaben zu Ausgleichszahlungen in den Zeilen 46 bis 48, die auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen und an unterschiedliche Zahlungsempfänger geleistet werden, stehen in ELSTER gegenüber dem amtlichen Vordruck weitere Eintragungszellen 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 grds. **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 (s. u.). Eine Berücksichtigung der Ausgleichsleistungen als (vorweggenommene) Werbungskosten ist seit dem VZ 2015 grds. 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 11.18.3.30 unter »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 Rentenanzwartschaft gegenüber einem berufsständischen Versorgungswerk).

Die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs können vom Steuerpflichtigen in **Zeile 49** geltend gemacht werden. Außerdem sind in dieser Zeile der **Name** sowie in **Zeile 50** zwingend die **Identifikationsnummer** des Empfängers der Ausgleichsleistungen anzugeben. Dieser ist für diese Zwecke ver-

49–50

## Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 49–50

pflichtet, dem Ausgleichsverpflichteten seine Identifikationsnummer mitzuteilen. Hierdurch wird die Versteuerung der Ausgleichsleistungen beim Empfänger als sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 1a EStG sichergestellt (s. u.).

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 **Zustimmungserklärung** des Empfängers der Leistungen enthält. Die »Anlage U« ist entweder beim Finanzamt erhältlich oder kann im Internet unter [www.formulare-bfinv.de](http://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 grds. **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.