

Robert Engert | Winfried Simon | Frank Ulbrich

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2022

Mit amtlichen Vordrucken und
Einkommensteuertabelle

Ausführungen zu Grundsatzfragen
und Steuerersparnismöglichkeiten

Hinweise auf Rechtsänderungen 2023

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 2022

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

Oberregierungsrat

Finanzverwaltung Baden-Württemberg

Winfried Simon

Regierungsrat a. D.

Landesamt für Steuern Koblenz

Frank Ulbrich

Oberregierungsrat

Thüringer Fachhochschule

für öffentliche Verwaltung,

Fachbereich Steuern

2022

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 978-3-7910-5671-5 Bestell-Nr. 20005-0013
E-PDF ISBN 978-3-7910-5672-2 Bestell-Nr. 20005-0163

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.

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

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

Dezember 2022

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
Abkürzungsverzeichnis 2022	21	1.5.7	Einkommensteuertabellen 45
Neues ab 2022 im Überblick	23	1.5.8	Maßgebender Güterstand 45
Vorbemerkungen 2022	27	1.6	Altersentlastungsbetrag 46
1 Allgemeines	27	1.7	Bankverbindung 47
2 Steuererklärungsvordrucke	27	1.8	Einmalzustellvollmacht 47
3 Angaben zu den Einkünften	28	1.9	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage 47
4 Statistische Angaben	29	1.10	Einkommensersatzleistungen 48
5 Steuererklärungsfristen	29	1.10.1	Angaben im Hauptvordruck ESt 1 A 48
6 Verspätungszuschlag	30	1.10.2	Elektronische Übermittlung 48
7 Steuererklärungspflichten	31	1.10.3	Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen 48
8 Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht	32	1.10.4	Besonderheiten 49
9 Amtliche Vordruckmuster	32	1.10.5	Aufwendungen 49
10 Internet-Formulare	32	1.11	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (>Qualifiziertes Freitextfeld«) 50
11 Nichtamtliche Vordrucke	32	1.12	Unterschrift 50
12 Elektronische Steuererklärungen	33	1.12.1	Datenschutzhinweise 50
12.1	Verpflichtung zur elektronischen Abgabe 33	1.12.2	Eigenhändige Unterschrift 50
12.2	Anlage EÜR 33	2.	Anlage Sonderausgaben 2022 51
12.3	Online-Erklärungen 34	2.1	Vorbemerkungen 51
12.3.1	Mein ELSTER 34	2.2	Sonderausgaben-Pauschbetrag 51
12.3.2	Online-Angebote für Rentner und Pensionäre 34	2.3	Nichtabziehbare Aufwendungen 51
12.4	Steuererklärungssoftware 34	2.3.1	Private Schuldzinsen 51
12.5	Datenübermittlung 35	2.3.2	Private Steuerberatungskosten 51
12.5.1	Rechtliches 35	2.3.3	Bausparbeiträge 51
12.5.2	Authentifizierte Datenübermittlung (papierlos) 35	2.4	Kirchensteuer 51
12.6	Vorausgefüllte Steuererklärung 35	2.5	Spenden und Mitgliedsbeiträge 52
12.7	»Vollautomatische« Steuerbescheide 36	2.5.1	Rechtsentwicklung des Spendenrechts 52
12.8	Digitaler Verwaltungsakt 36	2.5.2	Begriff der Zuwendungen 53
13 Verzicht auf die Angabe von eDaten	36	2.5.2.1	Zuwendungsbegriff 53
14 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflcht	37	2.5.2.2	Zuwendungsempfänger 53
14.1	Umgang mit Belegen zur Einkommensteuererklärung 37	2.5.2.3	Steuerbegünstigte Zwecke 53
14.2	Nachreichung von Belegen 37	2.5.2.4	Nicht abziehbare Zuwendungen 54
14.3	Belegaufbewahrung 37	2.5.3	Zuwendungsnachweise 54
Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken 2022	39	2.5.3.1	Zuwendungsbestätigungen 54
1. Hauptvordruck ESt 1 A 2022 für unbeschränkt steuerpflichtige Personen	39	2.5.3.2	Durchlaufspenden 54
1.1 Vorbemerkungen	39	2.5.3.3	Maschinelle Zuwendungsbestätigungen 55
1.2 Art der Erklärung/des Antrags	39	2.5.3.4	Vereinfachter Spendennachweis 55
1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt	40	2.5.4	Sachspenden 55
1.4 Allgemeine Angaben	40	2.5.5	Aufwands- und Rückspenden 56
1.4.1	Identifikationsnummer 40	2.5.6	Begünstigte Ausgaben 57
1.4.2	Angaben zur Person 40	2.5.6.1	Keine Gegenleistung 57
1.4.3	Religionszugehörigkeit 41	2.5.6.2	Nicht abziehbare Spenden 57
1.4.3.1	Kirchensteuererhebung 41	2.5.6.3	Schulvereine 57
1.4.3.2	Religionsschlüssel 41	2.5.6.4	Sponsoring 57
1.4.3.3	Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer 41	2.5.6.5	Crowdfunding 58
1.4.3.4	Kirchensteuer für Kapitalerträge 41	2.5.7	Spendenhöchstsätze 58
1.4.3.5	Besonderes Kirchgeld 42	2.5.8	Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien 58
1.4.4	Familienstand 42	2.5.9	Unabhängige Wählervereinigungen 59
1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif	43	2.5.10	Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer -Stiftung 59
1.5.1	Veranlagungswahlrecht 43	2.6	Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung 60
1.5.2	Zusammenveranlagung 43	2.6.1	Abzugsverbot 60
1.5.3	Einzelveranlagung 43	2.6.2	Sonderausgaben-Höchstbetrag 60
1.5.4	»Witwensplitting« 44	2.6.3	Begriff der Berufsausbildung 60
1.5.5	Steuertarif 44	2.6.4	Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle) 61
1.5.6	Solidaritätszuschlag 45	2.6.5	Erstmalige Berufsausbildung 61
		2.6.6	Weitere Berufsausbildung 61

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
2.6.7	Erststudium	62	
2.6.8	Berufsakademien	62	
2.6.9	Ausbildungs-/Studiendarlehen	63	
2.6.10	Abziehbare Aufwendungen	63	
2.6.11	Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen	63	
2.7	Weitere Aufwendungen	64	
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	66	
2.7.2.3	Angaben im Vordruck	67	
2.7.2.4	Begriff der 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	
3.	Anlage Vorsorgeaufwand 2022 – Vorsorgeaufwendungen	71	
3.1	Vorbemerkungen	71	
3.2	Vorsorgeaufwendungen	71	
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	75	
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	78	
3.3	Angaben in der Anlage Vorsorgeaufwand	79	
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	80	
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	81	
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 ausländische 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	86	
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	
4.	Anlage AV 2022 – Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben	89	
4.1	Vorbemerkungen	89	
4.2	Rechtsentwicklung	89	
4.3	Altersvorsorgezulage	90	
4.3.1	Höhe	90	
4.3.2	Berufseinsteiger-Bonus	90	
4.3.3	Mindesteigenbeitrag	90	
4.3.4	Antrag auf Altersvorsorgezulage	90	
4.3.5	Eigenheimrente	91	
4.3.6	Schädliche Verwendung	91	
4.4	Zusätzlicher Sonderausgabenabzug	91	
4.4.1	Höchstbeträge	91	
4.4.2	Günstigerprüfung	91	
4.4.3	Abziehbare Beiträge	92	
4.4.4	Mitgliedsnummer der landwirtschaftlichen Alterskasse	92	
4.4.5	Antragstellung	92	
4.4.6	Datenübermittlung	93	
4.4.7	Unmittelbar begünstigte Personen	93	
4.4.8	Nicht unmittelbar begünstigte Personen	94	
4.4.9	Mittelbar begünstigte Personen	94	
4.4.10	Berechnungsgrundlagen	95	
4.4.10.1	Ermittlung des Zulageanspruchs	95	
4.4.10.2	Beitragspflichtige Einnahmen	95	
4.4.10.3	Inländische Besoldung und Amtsbezüge	95	
4.4.10.4	Entgeltersatzleistungen	96	
4.4.10.5	Tatsächliches Entgelt	96	
4.4.10.6	Erwerbsunfähigkeitsrente	96	
4.4.10.7	Versorgungsbezüge wegen Dienstunfähigkeit	96	
4.4.10.8	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	96	
4.4.10.9	Pflichtversicherte in einer ausländischen Rentenversicherung	96	
4.4.11	Angaben zu Kindern, für die ein Anspruch auf Kinderzulage besteht	96	
4.4.12	Verzicht auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug	97	
4.4.13	Widerruf des Verzichts auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug	97	

	Seite		Seite
5. Anlage Außergewöhnliche Belastungen 2022	98	5.5.6.30	Geburt 110
5.1 Vorbemerkungen	98	5.5.6.31	Haushaltersparnis 110
5.2 Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene	98	5.5.6.32	Hausrat und Kleidung 110
5.2.1 Behinderten-Pauschbetrag	98	5.5.6.33	Heimunterbringung des nicht pflegebedürftigen Ehegatten/Lebenspartners 111
5.2.1.1 Allgemeines	98	5.5.6.34	Integrationskurse 111
5.2.1.2 Höhe des Pauschbetrags	98	5.5.6.35	Krankenversicherungsbeiträge 111
5.2.1.3 Antragstellung	98	5.5.6.36	Krankheitskosten 111
5.2.1.4 Voraussetzungen für die Gewährung	99	5.5.6.37	Krankheitskosten für Unterhaltsberechtigte 111
5.2.1.5 Nachweise	99	5.5.6.38	Künstliche Befruchtung 111
5.2.1.6 Abgeltungswirkung	99	5.5.6.39	Kurkosten 112
5.2.2 Behinderte Kinder	100	5.5.6.40	Lebensmittelkosten 112
5.2.3 Hinterbliebenen-Pauschbetrag	100	5.5.6.41	Legasthenie 112
5.2.4 Rückwirkende Anerkennung oder Änderung der Pauschbeträge	100	5.5.6.42	Medizinische Seminare 112
5.3 Pflege-Pauschbetrag	100	5.5.6.43	Mietzahlungen 113
5.3.1 Allgemeines	100	5.5.6.44	Mittagsheimfahrten 113
5.3.2 Antragstellung	101	5.5.6.45	Pflegeaufwendungen für Dritte 113
5.3.3 Voraussetzungen für die Gewährung	101	5.5.6.46	Prozesskosten 114
5.3.3.1 Nachweise	101	5.5.6.47	Sanierungsaufwendungen für ein (selbstgenutztes) Gebäude 114
5.3.3.2 Unentgeltlichkeit der Pflege	101	5.5.6.48	Schadensersatzleistungen 114
5.3.3.3 Zwangsläufigkeit	101	5.5.6.49	Schulbesuch 114
5.3.4 Pflege durch mehrere Pflegepersonen	102	5.5.6.50	Sicherheitsdienst 115
5.3.5 Abgeltungswirkung	102	5.5.6.51	Studiengebühren 115
5.4 Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale	102	5.5.6.52	Trinkgelder 115
5.5 Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art	102	5.5.6.53	Umzugskosten 115
5.5.1 Antragsmöglichkeiten	102	5.5.6.54	Verbraucherinsolvenzverfahren 115
5.5.2 Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/Lebenspartnern	103	5.5.6.55	Vermögensverluste 115
5.5.3 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	103	5.5.6.56	Wildtierschäden 115
5.5.4 Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	104	5.5.6.57	Zwischenheimfahrten 115
5.5.4.1 Allgemeine Grundsätze	104	6. Anlage Unterhalt 2022 für die Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	116
5.5.4.2 Einzelfälle zum »qualifizierten Nachweis«	104	6.1 Vorbemerkungen	116
5.5.5 Zumutbare Belastung	105	6.2 Unterhalt für bedürftige Personen	116
5.5.6 Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)	106	6.3 Angaben zum Haushalt, in dem die unterstützte(n) Person(en) lebte(n)	117
5.5.6.1 Adoption	106	6.4 Höchstbetrag für Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG	118
5.5.6.2 Anonyme Alkoholiker	106	6.5 Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen	121
5.5.6.3 Asbestsanierung	106	6.6 Angaben zur unterstützten Person	122
5.5.6.4 Asyl	106	6.6.1 Unterhaltserklärung	123
5.5.6.5 Auflagen	106	6.6.2 Angaben zum Ehegatten/Lebenspartner	123
5.5.6.6 Aussiedlung	106	6.6.3 Haushaltszugehörigkeit der unterstützten Person	123
5.5.6.7 Außenseitermethoden	106	6.6.4 Angaben zu Kindern	123
5.5.6.8 Aussteuer	107	6.6.5 Wahlrecht bei Ehegatten/Lebenspartner	123
5.5.6.9 Ayur-Veda-Behandlung	107	6.6.6 Unterstützung des Ehegatten/Lebenspartners	123
5.5.6.10 Behindertengerechte Ausstattung	107	6.6.7 Unterstützung der Kindesmutter/des Kindesvaters	123
5.5.6.11 Bekleidung und Ernährung	107	6.6.8 Unterstützung nicht unterhaltsberechtigter Personen	124
5.5.6.12 Bestattungskosten	108	6.6.9 Angaben zum Vermögen der unterstützten Person	125
5.5.6.13 Besuchsfahrten	108	6.6.10 Angaben zu weiteren unterhaltsleistenden Personen	125
5.5.6.14 Betreuer	108	6.7 Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person	126
5.5.6.15 Betreute Wohngemeinschaft	108	7. Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen 2022	128
5.5.6.16 Betrug	108	7.1 Vorbemerkungen	128
5.5.6.17 Darlehen	108	7.2 Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	128
5.5.6.18 Diätverpflegung	108	7.3 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	129
5.5.6.19 Ehescheidung	108	7.3.1 Begriff	129
5.5.6.20 Eigene Pflegeaufwendungen	109	7.3.2 Mehrere Beschäftigungsverhältnisse	129
5.5.6.21 Eltern-Kind-Verhältnis	109	7.3.3 Geringfügige Beschäftigung	129
5.5.6.22 Ergänzungspflegervergütung	109		
5.5.6.23 Erpressungsgelder	109		
5.5.6.24 Fachliteratur	109		
5.5.6.25 Fahrtkosten behinderter Menschen	110		
5.5.6.26 Fahrzeugschenkung	110		
5.5.6.27 Formaldehydemission	110		
5.5.6.28 Frischzellenbehandlung	110		
5.5.6.29 Führerscheinkosten	110		

	Seite		Seite		
7.3.4	Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten	129	9.2.4.3 Kindergeldanspruch für Ausländer	144	
7.3.5	Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner	129	9.2.4.4 Vergleichbare Leistungen für Kinder	145	
7.4	Haushalt des Steuerpflichtigen	129	9.2.4.5 Günstigerprüfung in Übertragungsfällen	145	
7.4.1	Allgemeines	129	9.3	Angaben zu Kindern	146
7.4.2	Wohnen in einem Heim	129	9.3.1	Allgemeine Angaben	146
7.4.3	Weitere Haushalte	130	9.3.2	Kindergeldanspruch	146
7.4.4	Zubehörräume, Außenanlagen	130	9.3.3	Auslandskinder	146
7.4.5	Wohnungswechsel, Umzug	130	9.4	Begünstigte Kindschaftsverhältnisse	147
7.5	Haushaltsnahe Dienstleistungen	130	9.4.1	Leibliche Kinder	147
7.5.1	Begünstigte Tätigkeiten	130	9.4.2	Adoptivkinder	147
7.5.2	Personenbezogene Dienstleistungen	131	9.4.3	Pflegekinder	147
7.5.3	Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände	131	9.4.4	Enkelkinder	148
7.5.4	Pflege- und Betreuungsleistungen	131	9.4.5	Stiefkinder	148
7.5.5	Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe	131	9.5	Halbteilungsgrundsatz und Ausnahmen	148
7.6	Handwerkerleistungen	132	9.5.1	Halbteilungsgrundsatz	148
7.6.1	Begünstigte Tätigkeiten	132	9.5.2	Ausnahmen vom Halbteilungsgrundsatz	148
7.6.2	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	132	9.6	Minderjährige Kinder	149
7.6.3	Beauftragtes Unternehmen	133	9.7	Volljährige Kinder	149
7.6.4	Neubau- und Erweiterungsmaßnahmen	133	9.7.1	Allgemeines	149
7.6.5	Gutachtertätigkeiten	133	9.7.2	Altersgrenze	149
7.6.6	Öffentlich geförderte Maßnahmen	133	9.7.3	Berücksichtigungsgründe	149
7.7	Anspruchsberechtigte	134	9.7.3.1	Angaben in der Anlage Kind	149
7.8	Ausschluss der Steuerermäßigung	134	9.7.3.2	Gesetzliche Tatbestände	150
7.9	Umfang der begünstigten Aufwendungen	135	9.7.3.3	Arbeitsuchende Kinder	150
7.9.1	Arbeitsentgelt	135	9.7.3.4	Kinder in Berufsausbildung	150
7.9.2	Arbeitskosten, Materialkosten	135	9.7.3.5	Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten	152
7.9.3	Versicherungsleistungen	136	9.7.3.6	Kinder ohne Ausbildungsplatz	152
7.9.4	Zahlungszeitpunkt	136	9.7.3.7	Kinder, die einen freiwilligen Dienst leisten	153
7.9.5	Dienst- oder Werkwohnung	136	9.7.3.8	Behinderte Kinder	154
7.9.6	Altenteilerwohnung	136	9.7.4	Erwerbstätigkeit	156
7.10	Nachweise	136	9.7.4.1	Ausschluss von Kindern aufgrund einer Erwerbstätigkeit	156
7.11	Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigung	137	9.7.4.2	Abschluss erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium	156
7.12	Haushaltsbezogene Inanspruchnahme der Höchstbeträge	137	9.7.4.3	Erwerbstätigkeit	157
7.13	Anrechnungüberhang	138	9.8	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeträge	159
8.	Anlage Energetische Maßnahmen 2022	139	9.8.1	Abzugsvoraussetzungen	159
8.1	Vorbemerkungen	139	9.8.2	Angaben in den Vordrucken	159
8.2	Begünstigtes Objekt	139	9.8.2.1	Beiträge zur inländischen Kranken- und Pflegeversicherung	159
8.3	Eigene Aufwendungen für energetische Maßnahmen	140	9.8.2.2	Beiträge zur ausländischen Kranken- und Pflegeversicherung	160
8.4	Installation eines Gas-Brennwertkessels	141	9.9	Übertragung der Freibeträge für Kinder	160
8.5	Abzug als außergewöhnliche Belastungen	141	9.9.1	Übertragung auf den anderen Elternteil	160
8.6	Energetische Maßnahmen aus den Vorjahren	141	9.9.1.1	Barunterhaltsverpflichtung	160
8.7	Miteigentum an einem begünstigten Objekt	141	9.9.1.2	Fehlende Unterhaltsverpflichtung	161
9.	Anlage Kind 2022 – Angaben zu Kindern	142	9.9.1.3	Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung	161
9.1	Vorbemerkungen	142	9.9.1.4	Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvor-schussgesetz	161
9.2	Familienleistungsausgleich	142	9.9.1.5	Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags	161
9.2.1	Staatliche Leistungen für Kinder	142	9.9.1.6	Getrennte Übertragung der Freibeträge für Kinder	161
9.2.2	Kindergeld	142	9.9.1.7	Keine einvernehmliche Übertragung	162
9.2.3	Freibeträge für Kinder	143	9.9.1.8	Folgewirkungen der Übertragung	162
9.2.3.1	Höhe der Freibeträge	143	9.9.2	Übertragung auf Stief- oder Großeltern	162
9.2.3.2	Maßgebendes Monatsprinzip	143	9.10	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	162
9.2.3.3	Annexsteuern	143	9.10.1	Höhe und Abzugsvoraussetzungen	162
9.2.4	Günstigerprüfung	143	9.10.2	Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen	163
9.2.4.1	Prüfung der Steuerfreistellung	143	9.10.3	Zeitanteilige Gewährung des Freibetrags	164
9.2.4.2	Zivilrechtlicher Ausgleich	144	9.10.4	Lohnsteuerabzugsverfahren	164
			9.10.5	Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung	164

	Seite		Seite
9.11	Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung	164	
9.11.1	Höhe des Freibetrags	164	
9.11.2	Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags	165	
9.11.3	Auswärtige Unterbringung	165	
9.11.4	Mehrere Anspruchsberechtigte	165	
9.12	Schulgeld für den Besuch einer Privatschule	165	
9.12.1	Abziehbare Schulgeldzahlungen	165	
9.12.2	Angaben im Vordruck und Nachweise	166	
9.12.3	Prüfung der schulrechtlichen Kriterien	166	
9.12.4	Begünstigte Schulen	166	
9.12.5	Nicht begünstigte Aufwendungen	166	
9.12.6	Höchstbetrag bei nicht zusammen veranlagten Eltern	166	
9.13	Übertragung des Behinderten-/Hinterbliebenen-Pauschbetrags	167	
9.14	Übertragung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale	167	
9.15	Kinderbetreuungskosten	168	
9.15.1	Rechtsentwicklung	168	
9.15.2	Abzugsvoraussetzungen	168	
9.15.2.1	Dienstleistungen zur Betreuung	168	
9.15.2.2	Begünstigte Aufwendungen	169	
9.15.2.3	Haushaltszugehörigkeit	169	
9.15.2.4	Höchstbetrag	169	
9.15.3	Nachweise	170	
9.15.4	Aufteilung des Abzugsbetrags bei nicht zusammen veranlagten Eltern	170	
10.	Anlage Sonstiges 2022	171	
10.1	Vorbemerkungen	171	
10.2	Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer	171	
10.3	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	171	
10.4	Spendenvortrag	171	
10.5	Verlustabzug	172	
10.5.1	Höhe des Verlustabzugs	172	
10.5.2	Gesonderte Verlustfeststellung	172	
10.5.3	Berücksichtigung des Verlustabzugs	173	
10.5.4	Verzicht auf den Verlustrücktrag	173	
10.5.5	Verlustabzug im Erbfall	173	
10.5.6	Besondere Verrechnungskreise	174	
10.6	Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten	174	
10.7	Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds	174	
10.8	Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern	174	
10.9	Forschungszulage	175	
10.10	Energiepreispauschale bei pauschal besteuertem Arbeitslohn	175	
11.	Anlage N 2022 – Angaben zum Arbeitslohn	176	
11.1	Vorbemerkungen	176	
11.2	eTIN	176	
11.3	Arbeitslohn und einbehaltene Steuerabzugsbeträge	176	
11.3.1	Arbeitslohnbegriff	176	
11.3.2	Arbeitnehmerbegriff	177	
11.3.3	Angaben in der Anlage N	177	
11.3.4	Steuerabzugsbeträge	177	
11.3.5	Korrektur des Bruttoarbeitslohns im Veranlagungsverfahren	177	
11.3.6	Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern	178	
11.4	Versorgungsbezüge	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	
11.5	Ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte	180	
11.5.1	Besteuerungsgrundsätze	180	
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	182	
11.5.3.6	Arbeitslohn für mehrere Jahre	183	
11.5.3.7	Einzelfälle zum Arbeitslohn für mehrere Jahre	183	
11.5.4	Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag	184	
11.5.5	Einbehaltene Steuerabzugsbeträge	184	
11.6	Steuerpflichtiger Arbeitslohn ohne Steuerabzug	184	
11.7	Steuerfreier Arbeitslohn bei Tätigkeiten im Ausland	185	
11.8	Grenzgänger	185	
11.9	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen	186	
11.10	Lohn- und Einkommensersatzleistungen	186	
11.10.1	Lohnersatzleistungen des Arbeitgebers	186	
11.10.2	Einkommensersatzleistungen	187	
11.11	Werbungskosten – Allgemeine Grundsätze	187	
11.11.1	Werbungskostenbegriff	187	
11.11.2	Arbeitnehmer-Pauschbetrag	188	
11.11.3	Verlustabzug	188	
11.11.4	Steuerfreier und pauschal besteuertem Arbeitgeberersatz	188	
11.11.5	Vorab entstandene/nachträgliche Werbungskosten	188	
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	
11.12	Entfernungspauschale	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	Leiharbeiter	193	
11.12.2.6	Geänderte Zuordnung	194	
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	198	

	Seite		Seite
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	203	
11.12.8.1	Behinderungsgrad	203	
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	204	
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	
11.13	Beiträge zu Berufsverbänden	207	
11.14	Aufwendungen für Arbeitsmittel	208	
11.14.1	Allgemeine Grundsätze	208	
11.14.2	Nichtbeanstandungsgrenze	208	
11.14.3	Angemessenheit der Aufwendungen	208	
11.14.4	Absetzung für Abnutzung	208	
11.14.5	Einzelfälle (ABC)	209	
11.14.5.1	Berufskleidung	209	
11.14.5.2	Brille	210	
11.14.5.3	Computer	210	
11.14.5.4	Diensthund	211	
11.14.5.5	Diktiergerät	211	
11.14.5.6	Fachliteratur	211	
11.14.5.7	Fernseh- und Rundfunkgeräte	211	
11.14.5.8	Fotoausrüstung	211	
11.14.5.9	Kraftfahrzeug	211	
11.14.5.10	Musikinstrumente	212	
11.14.5.11	Musik-CD	212	
11.14.5.12	Sportgeräte, Sportkleidung	212	
11.14.5.13	Schutzmasken	212	
11.14.5.14	Telekommunikationsaufwendungen, Telefon-/Internetkosten	212	
11.14.5.15	Tonbandgerät	213	
11.14.5.16	Videorecorder	213	
11.15	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	213	
11.15.1	Abzugsbeschränkungen (Rechtsentwicklung)	213	
11.15.2	Abzugsmöglichkeiten	213	
11.15.2.1	Unbegrenzter Abzug	213	
11.15.2.2	Tätigkeitsmittelpunkt	214	
11.15.2.3	Mehrere Tätigkeiten (einschließlich Nebentätigkeiten)	214	
11.15.2.4	Kein »anderer Arbeitsplatz«	215	
11.15.2.5	Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	215	
11.15.2.6	Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige	216	
11.15.2.7	Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers	216	
11.15.3	Häusliches Arbeitszimmer	216	
11.15.3.1	Begriffsdefinition	216	
11.15.3.2	Keller- und Dachräume	216	
11.15.3.3	Abgrenzung häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer	216	
11.15.3.4	Lagerräume	217	
11.15.3.5	Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber	217	
11.15.4	Ausstattung des Arbeitszimmers, Einrichtungsgegenstände	217	
11.15.5	Berufsausbildung und Weiterbildung im Arbeitszimmer	218	
11.15.6	Berufliche Nutzung	218	
11.15.7	Abzugsfähige Aufwendungen	219	
11.15.8	Drittaufwand	219	
11.15.8.1	Miteigentum am Gebäude	219	
11.15.8.2	Aufwendungen des Nichteigentümers	219	
11.15.8.3	Mietwohnungen	220	
11.15.8.4	Drittaufwand bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften	220	
11.15.9	Berechnungsgrundlagen	220	
11.15.10	Aufwandsentschädigung und Arbeitszimmer	220	
11.15.11	Aufzeichnungspflichten beim Arbeitszimmer	221	
11.16	Homeoffice-Pauschale	221	
11.17	Fortbildungskosten	221	
11.17.1	Allgemeine Grundsätze	221	
11.17.2	Abgrenzung zu Berufsausbildungskosten	221	
11.17.3	Ausbildungsdienstverhältnis	222	
11.17.4	Zweitstudium	222	
11.17.5	Promotionskosten	222	
11.17.6	Sprachkurse	222	
11.17.7	Umschulungsmaßnahmen	223	
11.17.8	Weitere Einzelfälle von Fortbildungskosten	223	
11.17.9	»Gemischte« Fortbildungsveranstaltungen	224	
11.17.10	Abziehbare Aufwendungen	224	
11.17.11	Vollzeitige Bildungsmaßnahmen	224	
11.17.12	Anrechnung von steuerfreien Ersatzleistungen	224	
11.18	Weitere Werbungskosten	225	
11.18.1	Allgemeines	225	
11.18.2	Flug- und Fährkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	225	
11.18.3	Weitere Werbungskosten (ABC)	225	
11.18.3.1	Aktioptionen	225	
11.18.3.2	Arbeitsgerichtlicher Vergleich	225	
11.18.3.3	Ausgleichszahlungen bei beamtenrechtlicher Versorgung	225	
11.18.3.4	Berufskrankheiten	225	
11.18.3.5	Beteiligungsverluste am Unternehmen des Arbeitgebers	226	
11.18.3.6	Bewerbungskosten	226	
11.18.3.7	Bewirtungskosten	226	
11.18.3.8	Bürgschaftsverpflichtungen	227	
11.18.3.9	Darlehen, Darlehensverluste	227	
11.18.3.10	Führerschein	228	
11.18.3.11	Geldstrafen, Geldbußen, Gerichtskosten	228	
11.18.3.12	Kassenfehlbeträge	228	
11.18.3.13	Kinderbetreuungskosten	228	
11.18.3.14	Kongresse	228	
11.18.3.15	Kontoführungsgebühren	228	
11.18.3.16	Prozesskosten	228	
11.18.3.17	Repräsentationsaufwendungen	228	
11.18.3.18	Schadensersatzleistungen, Vertragsstrafen	229	
11.18.3.19	Schmiergelder, Bestechungsgelder	229	

	Seite		Seite
11.18.3.20	229	11.21.6.3	249
11.18.3.21	229	11.21.6.4	249
11.18.3.22	229	11.21.6.5	250
11.18.3.23	229	11.21.6.6	252
11.18.3.24	230	11.21.6.7	252
11.18.3.25	230	11.21.6.8	253
11.18.3.26	232	11.21.6.9	253
11.18.3.27	232		
11.18.3.28	232	12.	Anlage N-AUS 2022 – Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 254
11.18.3.29	232		
11.18.3.30	233	12.1	Vorbemerkungen 254
11.18.3.31	233		
11.18.3.32	233	12.2	Steuerentlastung für die Auslandstätigkeit . . 254
11.18.3.33	233	12.2.1	Steuerfreistellung nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) 254
11.18.3.34	233	12.2.1.1	Allgemeine Grundsätze 254
11.19	Reisekosten bei beruflich veranlassenen Auswärtstätigkeiten 234	12.2.1.2	Rückfallklausel 254
11.19.1	234	12.2.1.3	Auskunfts austausch 255
11.19.2	234	12.2.2	Steuerbefreiung nach sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen (ZÜ) 255
11.19.3	234	12.2.3	Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses (ATE) 256
11.19.4	235	12.2.4	Steueranrechnung bei ausländischem Arbeitslohn 257
11.19.4.1	235	12.3	Allgemeine Angaben 257
11.19.4.2	235	12.3.1	Ansässigkeit 257
11.19.4.3	235	12.3.2	Art der Tätigkeit, Aufenthaltstage 257
11.19.4.4	235	12.3.3	Arbeitgeberbegriff i. S. des DBA 258
11.19.4.5	235	12.4	Angaben zum Arbeitslohn 259
11.19.4.6	237	12.5	Rechnerische Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns 259
11.19.4.7	237	12.5.1	Arbeitslohn nach DBA 259
11.19.5	237	12.5.2	Arbeitslohn nach ATE 260
11.19.5.1	237	12.6	Steuerbefreiung aufgrund sonstiger zwischenstaatlicher Übereinkommen 261
11.19.5.2	238	12.7	Aufteilung der Werbungskosten 261
11.19.5.3	238	12.8	Besondere Lohnbestandteile 261
11.19.5.4	239	12.9	Steuerfreier Arbeitslohn nach DBA in Sonderfällen 262
11.19.5.5	239	13.	Anlage KAP 2022 für Einkünfte aus Kapitalvermögen 263
11.19.5.6	239	13.0	Einleitung 263
11.19.5.7	241	13.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen 263
11.19.6	241	13.1.1	Überblick über die Kapitalerträge 263
11.19.6.1	241	13.1.2	Kapitalertragsteuer von 25 % 264
11.19.6.2	242	13.1.3	Solidaritätszuschlag 265
11.19.6.3	242	13.1.4	Kirchensteuer 265
11.19.6.4	242	13.1.5	Nießbrauch bei Einkünften aus Kapitalvermögen 265
11.19.6.5	243	13.1.5.1	Zuwendungsnießbrauch 265
11.19.6.6	243	13.1.5.2	Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch 265
11.19.6.7	243	13.2	Antrag auf Günstigerprüfung 265
11.19.7	243	13.3	Überprüfung des Steuereinbehalts 266
11.20	Werbungskosten in Sonderfällen 244	13.4	Kirchensteuerpflicht 266
11.21	Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung 244	13.5	Kapitalerträge im Einzelnen 266
11.21.1	244	13.5.1	Dividenden und ähnliche Erträge und Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften . . 267
11.21.2	245	13.5.2	Kapitalerträge aus Investmentanteilen 267
11.21.2.1	245	13.5.3	Dividenden und ähnliche Erträge aus Aktien einer REIT-AG 267
11.21.2.2	245	13.5.4	Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter 267
11.21.2.3	246	13.5.5	Erträge aus einem partiarischen Darlehen 268
11.21.2.4	246	13.5.6	Erträge aus Lebensversicherungen 268
11.21.2.5	246		
11.21.2.6	246		
11.21.3	247		
11.21.4	247		
11.21.4.1	247		
11.21.4.2	248		
11.21.5	248		
11.21.6	249		
11.21.6.1	249		
11.21.6.2	249		

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
13.5.6.1	268	13.17	280
13.5.6.2	268	13.18	280
13.5.7	269	14.	281
13.5.7.1	269	14.0	281
13.5.7.2	270	14.1	281
13.5.7.3	270	14.2	281
13.5.7.4	270	14.3	281
13.5.7.5	270	14.4	281
13.5.7.6	271	14.5	281
13.5.7.7	271	14.6	281
13.5.7.8	271	15.	282
13.5.7.9	271	15.0	282
13.5.7.10	271	15.1	282
13.5.8	271	15.2	282
13.5.9	271	15.3	283
13.6	272	15.4	283
13.6.1	272	15.5	283
13.6.2	273	15.6	283
13.6.3	273	15.7	284
13.6.4	273	16.	285
13.6.5	273	16.0	285
13.6.6	273	16.1	285
13.6.7	274	16.2	286
13.6.8	274	16.3	287
13.6.9	275	16.4	289
13.6.10	275	16.5	290
13.6.11	275	16.6	291
13.7	275	16.7	292
13.7.1	275	17.	293
13.7.2	276	17.0	293
13.7.3	276	17.1	293
13.7.4	276	17.2	295
13.7.5	276		
13.7.6	276		
13.7.7	276		
13.7.8	276		
13.8	277		
13.8.1	277		
13.8.2	277		
13.8.3	278		
13.8.4	278		
13.8.5	278		
13.9	279		
13.10	279		
13.11	279		
13.12	279		
13.13	279		
13.14	280		
13.15	280		
13.16	280		
		13.17	280
		13.18	280
		14.	281
		14.0	281
		14.1	281
		14.2	281
		14.3	281
		14.4	281
		14.5	281
		14.6	281
		15.	282
		15.0	282
		15.1	282
		15.2	282
		15.3	283
		15.4	283
		15.5	283
		15.6	283
		15.7	284
		16.	285
		16.0	285
		16.1	285
		16.2	286
		16.3	287
		16.4	289
		16.5	290
		16.6	291
		16.7	292
		17.	293
		17.0	293
		17.1	293
		17.2	295

	Seite		Seite
18.	Anlage R-AUS 2022 für Renten und andere Leistungen aus ausländischen Versicherungen/ausländischen Rentenverträgen/ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen . . .	296	
18.0	Einleitung	296	
18.1	Ausländische Leibrenten und Leistungen, die mit Leistungen eines inländischen Versorgungsträgers (gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskasse und berufsständische Versorgungseinrichtungen) vergleichbar sind	296	
18.2	Renten, insbesondere Leibrenten	296	
18.3	Leibrenten, für die der Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt	297	
18.4	Öffnungsklausel	299	
18.5	Leibrenten, die mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden	299	
18.6	Leistungen aus ausländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen, die mit inländischen betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen vergleichbar sind	300	
18.7	Tatsächliche Werbungskosten, Werbungskostenpauschbetrag	301	
18.8	Steuerstundungsmodelle	302	
19.	Anlage SO 2022 für sonstige Einkünfte	303	
19.1	Begriff der sonstigen Einkünfte	303	
19.2	Wiederkehrende Bezüge	303	
19.3	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs und Unterhaltsleistungen vom geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten	304	
19.4	Werbungskosten	304	
19.5	Andere Wiederkehrende Bezüge/Unterhaltsleistungen (Teileinkünfteverfahren)	304	
19.6	Einkünfte aus Leistungen	304	
19.6.1	Allgemeine Ausführungen	304	
19.6.2	Einnahmen für häusliche Pflegeleistungen	305	
19.6.3	Verluste aus Leistungen	305	
19.7	Abgeordnetenbezüge	306	
19.8	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	306	
19.8.1	Umfang der Steuerpflicht	306	
19.8.2	Ausnahme von der Besteuerung für selbst genutztes Wohneigentum	309	
19.8.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb	310	
19.8.4	Ermittlung der Einkünfte	312	
19.8.5	Freigrenze, Verluste	312	
19.8.6	Anteile an Einkünften	313	
19.8.7	Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	313	
20.	Anlage G 2022 für Einkünfte aus Gewerbebetrieb	314	
20.1	Allgemeines	314	
20.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	314	
20.2.1	Allgemeine Grundsätze	314	
20.2.2	Betriebsaufspaltung	316	
20.2.3	Gewerblicher Grundstückshandel und andere Objekthandel	318	
20.3	Gewinnermittlungsarten	319	
20.3.1	Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	319	
20.3.1.1	Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	320	
20.3.1.1.1	Bestandsvergleich	320	
20.3.1.1.2	Betriebsvermögen	320	
20.3.1.1.3	Entnahmen	321	
20.3.1.1.4	Einlagen	322	
20.3.1.1.5	Buchführungssystem	322	
20.3.1.2	Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 5 EStG	322	
20.3.2	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	324	
20.4	Gewinn als Einzelunternehmer	324	
20.5	Gewinnermittlung bei abweichendem Wirtschaftsjahr	324	
20.6	Besonderheiten bei bestimmten Betriebsausgaben, Gewinnen und Verlusten	325	
20.7	Gesonderte Feststellung von Einkünften	325	
20.8	Einkünfte als Mitunternehmer	325	
20.9	Bildung von Familiengesellschaften	326	
20.10	Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung; negatives Kapitalkonto (§ 15 a EStG)	329	
20.10.1	Ausgangslage	329	
20.10.2	Grundkonzeption des § 15 a EStG	329	
20.10.3	Begrenzung des Verlustabzugs bei Kommanditisten	329	
20.10.4	Erweiterter Verlustausgleich	329	
20.10.5	Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen	330	
20.10.6	Gewinnzurechnung bei Einlagen- oder Haftungs-minderung	330	
20.10.7	Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes	330	
20.10.8	Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem nicht verrechneten Verlust	330	
20.10.9	Vergleichbare Unternehmer (§ 15 a Abs. 5 EStG)	331	
20.10.10	Übergangsvorschriften	331	
20.10.11	Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto	331	
20.10.12	Sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG bei anderen Einkunftsarten	331	
20.11	Steuerstundungsmodelle	331	
20.12	Teileinkünfteverfahren	333	
20.13	Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Vermögen an eine REIT-AG oder an einen Vor-REIT	333	
20.14	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG	334	
20.15	Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne	334	
20.16	Steuerfreie Sanierungsgewinne i. S. d. § 3 a EStG	334	
20.17	Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer	334	
20.18	Veräußerungsgewinne	337	
20.18.1	Begriffe »Veräußerung« und »Aufgabe«	337	
20.18.2	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	340	
20.18.2.1	Vor dem 1.1.1996	340	
20.18.2.2	Nach dem 31.12.1995	340	
20.18.3	Folgerungen bei Erbaueinandersetzung	341	
20.18.3.1	Mitunternehmerschaft	341	
20.18.3.2	Abfindungsleistungen	341	
20.18.3.3	Realteilung ohne Abfindungszahlung	341	

	Seite		Seite
20.18.3.4	Übertragung auf Miterben		342
20.18.3.5	Mischvermögen		342
20.18.3.6	Erbprätendent		342
20.18.3.7	Vorweggenommene Erbfolge		342
20.18.3.8	Realteilung einer Personengesellschaft		342
20.18.3.9	Unentgeltliche Übertragung		343
20.18.3.10	Kaufpreisänderungen		344
20.18.4	Betriebsverpachtung im Ganzen		344
20.18.4.1	Voraussetzungen für die Verpachtung des Betriebs im Ganzen		344
20.18.4.2	Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsverpachtung		345
20.18.4.3	Gewerbesteuer		345
20.18.4.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart		345
20.18.4.5	Erklärung der Aufgabe des Betriebs		345
20.18.5	Veräußerungsgewinn i. S. des § 21 UmwStG		346
20.18.6	Veräußerungsgewinn i. S. des § 22 UmwStG		347
20.18.7	Teileinkünfteverfahren		348
20.18.8	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne		349
20.18.9	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne		349
20.18.10	Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften		350
20.18.11	Vermögenszuwachs i. S. des § 6 AStG		358
20.18.12	Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nach § 13 UmwStG		358
20.18.13	Behandlung des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn		359
20.18.14	Tarifvergünstigung nach § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte		359
20.18.14.1	Ausgangslage		359
20.18.14.2	Umfang der Tarifvergünstigung		359
20.18.14.3	Begriff der außerordentlichen Einkünfte		360
20.18.14.4	Berechnung der Steuer nach der Fünftel-Regelung		360
20.18.14.5	Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Veräußerungsgewinne		361
20.19	Einkommen der Organgesellschaft bei Gewinnabführungsverträgen		361
20.20	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen		361
20.21	Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG		362
20.22	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, gewerblicher Tierhaltung und gewerblichen Termingeschäften		362
20.23	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus Beteiligungen an einer REIT-AG, anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen		363
20.24	Zinsschranke		363
21.	Anlage S 2022 für Einkünfte aus selbständiger Arbeit		364
21.0	Einleitung		364
21.1	Freiberufliche Tätigkeit		364
21.2	Gewinnermittlungsarten		371
21.2.1	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG		371
21.2.2	Wechsel der Gewinnermittlungsart		372
21.3	Pauschsätze für Betriebsausgaben		373
21.4	Gesonderte Feststellung von Einkünften		373
21.5	Sonstige selbständige Arbeit		374
21.6	Teileinkünfteverfahren		374
21.7	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG		374
21.8	Leistungsvergütungen als Beteiligter einer Wagniskapitalgesellschaft		374
21.9	Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34 a EStG		375
21.10	Steuerfreie Sanierungsgewinne i. S. d. § 3 a EStG		375
21.11	Veräußerungsgewinne		375
21.11.1	Allgemeine Ausführungen		375
21.11.2	Teileinkünfteverfahren		376
21.11.3	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne		376
21.11.4	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne		376
21.12	Tarifvergünstigung für außerordentliche Einkünfte		376
21.13	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen		378
21.14	Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG		378
21.15	Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten		378
21.15.1	§ 3 Nr. 26 EStG		378
21.15.2	§ 3 Nr. 26a EStG		381
21.15.3	§ 3 Nr. 26b EStG		381
22.	Anlage 34a 2022 für die Begünstigung nicht entnommener Gewinne		383
22.0	Einleitung		383
22.1	Begünstigungsbetrag		383
22.2	Nachversteuerung		385
22.3	Übernahme eines nachversteuerungspflichtigen Betrages		388
23.	Anlage V 2022 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		389
23.1	Wozu dient die »Anlage V«?		389
23.1.1	Eigentümer		389
23.1.2	Andere Nutzungsberechtigte (außer Eigentümer)		389
23.1.3	Vereinfachungsregelung bei vorübergehender Vermietung		389
23.1.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen anderer Einkunftsarten		389
23.1.5	Ferienwohnungen		390
23.1.5.1	Ausschließliche Vermietung von Ferienwohnungen an wechselnde Feriengäste und Bereithalten zur ausschließlichen Vermietung		390
23.1.5.2	Teils selbst genutzte und teils an wechselnde Feriengäste vermietete Ferienwohnung		390
23.1.5.3	Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb		391
23.1.6	Grundstücke im Ausland		391
23.1.6.1	Grundstücke in einem EU-/EWR-Staat		391
23.1.6.2	Grundstücke in einem Drittstaat		391
23.1.7	Vermietung von Zimmern an Feriengäste		392
23.2	Einkünfte aus dem bebauten Grundstück		392
23.2.1	Einheitswert-Aktenzeichen/Veräußerungs- oder Übertragungsdatum		392
23.2.2	Nutzung des Objekts		392
23.2.3	Mieteinnahmen (ohne Umlagen)		392
23.2.4	Vereinnahmte Mieten bei Nutzungsrechten		393
23.2.5	Einnahmen für an Angehörige vermietete Wohnungen (ohne Umlagen)		393
23.2.6	Einnahmen aus Umlagen		395

	Seite		Seite
23.2.7	395	23.9.1.1	413
23.2.8	395	23.9.1.2	414
23.2.9	395	23.9.1.3	414
23.3		23.9.2	416
Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraumförderungs-		23.9.3	417
gesetz (WoFG) oder zu Erhaltungsaufwendungen, Aufwendungszuschüsse,		23.9.4	417
Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und		23.9.5	417
sonstige Einnahmen	395	23.9.6	418
23.3.1	395	23.10	
23.3.2	396	Erhaltungsaufwendungen, d. h. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand – Abgrenzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten	418
23.4		23.10.1	418
Anteile an Einkünften	397	23.10.2	419
23.4.1	397	23.10.3	420
23.4.2	397	23.10.3.1	420
23.5		23.10.3.2	421
Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle i. S. des § 15 b EStG	397	23.10.4	423
23.6		23.10.4.1	423
Andere Einkünfte	398	23.10.4.2	424
23.6.1	398	23.10.4.3	424
23.6.2	398	23.10.4.4	424
23.6.2.1	398	23.10.4.5	424
23.6.2.2	398	23.11	
23.6.2.3	398	Erhaltungsaufwendungen, die auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können (§§ 11 a, 11b EStG, § 82 b EStDV)	424
23.6.2.4	399	23.12	
23.6.2.5	399	Sonstige Werbungskosten	425
23.6.2.6	399	23.12.1	425
23.7		23.12.2	426
Werbungskosten allgemein	399	23.12.3	426
23.7.1	399	23.12.4	427
23.7.2	401	23.12.5	427
23.8		23.13	
Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung = AfA)	402	Zusätzliche Angaben – Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	427
23.8.1	402	24.	
23.8.1.1	402	Anlage FW 2022 zur Förderung des Wohneigentums	428
23.8.1.2	404	24.1	
23.8.1.3	406	Wozu dient die Anlage FW?	428
23.8.1.4	408	24.1.1	428
23.8.1.5	408	24.1.2	428
23.8.1.6	408	24.1.3	428
23.8.1.7	409	24.1.4	428
23.8.1.8	409	24.1.5	428
23.8.1.9	409	24.1.6	429
23.8.1.10	409	24.1.7	429
23.8.1.11	410	24.1.8	429
23.8.1.12	412	24.2	
23.8.1.13	413	Abzugsbeschränkung nach § 10 f EStG	430
23.9		24.2.1	430
Schuldzinsen, Damnum, Erbbauzinsen	413	Steuerbegünstigungen nach § 10 f Abs. 1 und Abs. 2 EStG	430
23.9.1	413		

	Seite		Seite
24.2.2	Konkurrenzregelungen	430	
24.3	Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG)	431	
24.4	Abzugsbetrag nach § 10e EStG	431	
24.5	Nachholung von Abzugsbeträgen	431	
24.5.1	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten in 2022	431	
24.5.2	Nachholung bisher nicht in Anspruch genommener Abzugsbeträge – allgemein und im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten	431	
24.6	Steuerermäßigung für Kinder bei Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG – Baukindergeld nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG	432	
24.7	Zusätzliche Angaben	433	
25.	Anlage L 2022 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	434	
25.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	434	
25.2	Liebhabereibetrieb	437	
25.3	Zurechnung der Einkünfte	437	
25.4	Freibetrag für Land- und Forstwirte	437	
25.5	Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in den neuen Bundesländern	437	
25.5.1	Laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG)	437	
25.5.2	Umwandlung und Auflösung von LPG	437	
25.5.3	Laufende Besteuerung der Mitglieder von LPG	437	
25.6	Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	437	
25.6.1	Gewinnermittlung	437	
25.6.2	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	438	
25.6.3	Einkünfte als Mitunternehmer und bei gesonderter Feststellung für ein Einzelunternehmen	438	
25.6.4	Teileinkünfteverfahren	439	
25.6.5	Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 4 UmwStG	439	
25.6.6	Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	439	
25.6.7	Steuerfreie Sanierungserträge nach § 3a EStG	439	
25.7	Begünstigte sonstige Gewinne	439	
25.8	Tarifermäßigung nach § 32c EStG	439	
25.8.1	Allgemeines	439	
25.8.2	Anwendungsbereich	439	
25.8.3	Berechnungsgrundlage	440	
25.8.4	Ermittlung der Tarifermäßigung	440	
25.8.4.1	Ermittlung der anteiligen tariflichen Einkommensteuer	440	
25.8.4.2	Ermittlung der anteiligen fiktiven Einkommensteuer und der Tarifermäßigung	440	
25.8.5	Ermäßigte Einkünfte	440	
25.8.6	Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 32c Abs. 6 EStG	440	
25.8.7	Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 4 EStG	441	
25.8.8	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tarifermäßigung nach § 32c Abs. 5 EStG	441	
25.9	Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG	441	
25.10	Besonderheiten bei bestimmten Veräußerungsgewinnen	441	
25.11	Angaben zu den landwirtschaftlichen Flächen	442	
25.12	Betriebsverpachtung	442	
25.13	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und immateriellen Wirtschaftsgütern	443	
25.13.1	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken	443	
25.13.2	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Beitrittsgebiet	444	
25.13.3	Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern	444	
25.14	Tierhaltung	444	
25.14.1	Allgemeines	444	
25.14.2	Abgrenzung der Tierhaltung vom gewerblichen Tierhandel	444	
25.14.3	Abgrenzung von der gewerblichen Tierhaltung	444	
25.14.4	Pensionstiere	445	
25.14.5	Tierhaltungsgemeinschaften	445	
25.15	Nutzungswert von Wohnungen in Baudenkmalen	445	
26.	Anlage 34b 2022 Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen	446	
26.1	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	446	
26.2	Bezeichnung des Betriebs	446	
26.3	Berechnungsgrundlagen	446	
26.3.1	Nutzungssatz	446	
26.3.2	Holznutzungen aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen	446	
26.3.3	Holznutzungen infolge höherer Gewalt	446	
26.3.4	Forstschädenausgleichsgesetz	446	
26.3.5	Besondere Schadensereignisse	447	
26.3.6	Maßgebende Holznutzungen infolge höherer Gewalt	447	
26.3.7	Außerordentliche Holznutzung	447	
27.	Anlage 13a 2022 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	449	
27.1	Vorbemerkungen	449	
27.2	Allgemeine Angaben	449	
27.3	Gewinnermittlung	450	
27.3.1	Landwirtschaftliche Nutzung	450	
27.3.1.1	Grundbetrag	450	
27.3.1.2	Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung	450	
27.3.1.3	Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung	450	
27.3.2	Forstwirtschaftliche Nutzung	450	
27.3.3	Zuschläge für Sondernutzungen	450	
27.3.4	Weitere Sondernutzungen	451	
27.3.5	Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 EStG	451	
27.3.6	Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen	452	
27.3.7	Einnahmen aus Kapitalvermögen	452	
27.3.8	Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen	452	
27.4	Ergänzende Angaben zu Rücklagen und stillen Reserven	452	
28.	Anlage AV 13a 2022 Anlagenverzeichnis zur Anlage 13a	453	
28.1	Allgemeines	453	
28.2	Grund und Boden	453	
28.3	Aufwuchs	453	
28.4	Gebäude	454	
28.5	Immaterielle Wirtschaftsgüter	454	
28.6	Beteiligungen	454	
29.	Anlage AUS 2022 für ausländische Einkünfte und Steuern	455	

	Seite		Seite
29.1	455	31.2.5	469
29.2	455	31.3	470
29.2.1	455	31.4	470
29.2.2	456	31.5	471
29.2.3	456	31.6	471
29.2.4	457	31.6.1	471
29.3	457	31.6.2	471
29.4	458	31.6.3	472
29.5	458	31.6.3.1	472
29.5.1	458	31.6.3.2	472
29.5.2	459	31.6.3.3	472
29.6	459	31.6.3.4	472
29.7	459	31.6.3.5	473
29.8	461	31.6.4	474
29.9	461	31.6.5	474
29.10	462	31.6.6	474
29.11	462	31.6.6.1	474
29.12	462	31.6.6.2	475
30.	463	31.6.6.3	475
30.1	463	31.6.6.4	475
30.2	463	31.6.7	475
30.2.1	463	31.6.8	475
30.2.2	463	31.6.9	476
30.3	463	31.6.10	477
30.4	464	31.7	477
30.5	464	31.7.1	477
30.5.1	464	31.7.2	477
30.5.2	465	31.8	477
30.5.3	466	31.8.1	477
30.6	466	31.8.2	478
30.7	466	31.9	478
30.8	467	31.10	478
30.9	467	31.10.1	479
31.	468	31.10.2	479
31.1	468	31.10.3	479
31.2	468	31.10.4	479
31.2.1	468	31.11	480
31.2.2	469	31.12	480
31.2.3	469	31.13	480
31.2.4	469	31.13.1	480
		31.13.1.1	480
		31.13.1.2	480
		31.13.1.3	481
		31.13.1.4	481
		31.13.1.5	481
		31.13.2	481
		31.13.2.1	481
		31.13.2.2	481
		31.13.2.3	482
		31.13.3	482

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite		
31.14	Unterschrift	482	1.7.5	Erhöhte Absetzungen für Schutzräume	502
32.	Anlage Mobilitätsprämie 2022	483	2.	Betriebsausgaben 2022	503
32.1	Vorbemerkungen	483	2.1	Begriff	503
32.2	Festsetzung der Mobilitätsprämie	483	2.2	Aufwendungen für Geschenke, Bestechungs- und Schmiergelder	504
32.3	Bemessungsgrundlage und Höhe der Mobilitätsprämie	483	2.2.1	Aufwendungen für Geschenke	504
32.4	Antragstellung	484	2.2.2	Bestechungs- und Schmiergelder	505
32.5	Weitere Angaben in den Vordrucken	484	2.3	Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, Mitarbeitern und Arbeitskollegen aus unterschiedlichen Anlässen	505
33.	Anlage Corona-Hilfen 2022	485	2.4	Gästehäuser	509
33.0	Einleitung	485	2.5	Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke	510
33.1	Sinn und Zweck	485	2.6	Mehraufwendungen für Verpflegung bei Geschäftsreisen und anderen Auswärtstätigkeiten	510
33.2	Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse	485	2.7	Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	511
33.3	Angaben zur Einkommensteuererklärung	486	2.7.1	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Privatfahrten	511
Teil II	Wichtige Steuerersparnismöglichkeiten 2022	487	2.7.2	Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale	514
1.	Absetzungen für Abnutzung 2022	487	2.8	Andere die Lebensführung berührende Ausgaben	514
1.1	Lineare AfA (gleiche Jahresbeträge)	487	2.9	Besondere Aufzeichnungen	515
1.1.1	Investitionsabzugsbetrag zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7 g Abs. 1 bis 4 EStG)	487	2.10	Pauschalierung	516
1.1.2	Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7 g Abs. 5 und 6 EStG)	492	2.11	Weitere Betriebsausgaben – praktisch bedeutsame Einzelfälle (ABC)	516
1.2	Degressive AfA (fallende Jahresbeträge)	492	2.11.1	Berufsbildung/Berufsausbildung	516
1.2.1	Bewegliche Wirtschaftsgüter	492	2.11.2	Berufsverbände	517
1.2.2	Buchwertabschreibung bei degressiver AfA	493	2.11.3	Bewirtung durch freie Berufe	517
1.2.3	Formelle Voraussetzungen	493	2.11.4	Führerschein	517
1.2.4	Außergewöhnliche Abnutzung und Wechsel der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern	493	2.11.5	Gebäude und Grundstücke	517
1.3	AfA nach Maßgabe der Leistung	493	2.11.6	Gebäudeabbruch	517
1.4	AfA eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage– Ende der AfA durch Veräußerung u.Ä.	493	2.11.7	Geldstrafen, Geldbußen, Anwaltskosten, Gerichtskosten	518
1.5	Nachholung unterlassener AfA	494	2.11.7.1	Geldstrafen	518
1.6	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei beweglichen Wirtschaftsgütern	494	2.11.7.2	Aufwendungen für die Strafverteidigung	519
1.7	Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG)	494	2.11.7.3	Geldbußen	519
1.7.1	Übersicht	494	2.11.7.4	Gerichtskosten	520
1.7.2	Allgemeine Grundsätze für die Gebäude-AfA	497	2.11.8	Gewerbesteuer	520
1.7.2.1	Gebäude und durch Baumaßnahmen entstandene Nutzungsrechte	497	2.11.9	Kinderbetreuungskosten	520
1.7.2.2	Zulässigkeit höherer oder niedrigerer, voller oder anteiliger AfA-Sätze bei Gebäuden und Gebäudeteilen	497	2.11.10	Kundschaftsessen/Kundschaftstrinken	520
1.7.2.3	Außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden	498	2.11.11	Sozialversicherung eines Kommanditisten	520
1.7.2.4	Wechsel der Abschreibungsmethode bei Gebäuden	498	2.11.12	Spenden	520
1.7.2.5	Nachholung unterlassener AfA und Korrektur überhöhter AfA bei Gebäuden – AfA nach Sonderabschreibungen und nach erhöhten Absetzungen AfA im Anschluss an nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden – Herstellungskosten für ein neues Gebäude?	499	2.11.12.1	Allgemein	520
1.7.3	Zulässigkeit gesonderter AfA für Gebäudeteile	500	2.11.12.2	Sponsorenaufwendungen	521
1.7.4	Unselbständige Gebäudeteile	500	2.11.13	Schuldzinsen	521
1.7.4.1	Selbständige Gebäudeteile	501	2.11.13.1	Zwei-(Mehr-)kontenmodell: § 4 Abs. 4a EStG	521
1.7.4.2	Sonstige selbständige Gebäudeteile	501	2.11.13.2	Zinsschranke	523
1.7.4.3	Hochwertige Wohngebäude – Schwimmbäder/Schwimmbahnen, Außenanlagen, Tennisplätze u.Ä.: Marktmiete oder Kostenmiete bis 1998	502	2.11.14	Steuerberatungskosten	525
1.7.4.4			2.11.15	Steuerzahlungen	525
			2.11.16	Umzugskosten	526
			2.11.17	Unfallkosten	526
			2.11.18	Versicherungsbeiträge	526
			2.11.18.1	Haftpflichtversicherung	526
			2.11.18.2	Praxisausfallversicherung	526
			2.11.18.3	Rechtsschutzversicherung	526
			2.11.18.4	Sachversicherung	527
			2.11.18.5	Teilhaberversicherung	527

	Seite		Seite
2.11.18.6	Unfallversicherung	527	
2.11.19	Versorgungsbeiträge Selbständiger	527	
2.11.20	Zinsen für Steuerschulden, Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, andere Nebenleistungen	527	
2.12	Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	528	
2.13	Gesellschaftsverträge und sonstige Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	531	
2.14	Arbeitsverträge und sonstige Verträge zwischen Eltern und Kindern	532	
3.	Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben 2022 (Sachentnahmen)	533	
4.	Wohneigentumsförderung 2022 – Übersicht	534	
4.0	Einleitung	534	
4.1	Förderung durch Eigenheimzulage	534	
4.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	534	
4.1.1.1	Herstellung	534	
4.1.1.2	Anschaffung	534	
4.1.1.3	Rohbau	534	
4.1.1.4	Errichtungsobjekt	534	
4.1.1.5	Zeitpunkt der Fertigstellung oder Anschaffung	534	
4.1.1.6	Einzug	534	
4.1.2	Förderzeitraum	534	
4.1.3	Förderhöhe	535	
4.1.3.1	Eigenheimzulage	535	
4.1.3.1.1	Fördergrundbetrag	535	
4.1.3.1.2	Ökokomponente	536	
4.1.3.1.3	Kinderzulage	536	
4.1.3.2	Genossenschaftsförderung	536	
4.1.4	Förderbeschränkung	536	
4.2	Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, nach § 15 b BerlinFG und nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG	536	
4.3	Grundförderung nach § 10e EStG	536	
4.3.1	Begünstigter Personenkreis	537	
4.3.2	Begünstigte Objekte: Wohnungen, Ausbauten, Erweiterungen – Erfordernis der Selbstnutzung (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken)	538	
4.3.3	Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten/ Anschaffungskosten) – Höhe der Grundförderung (Abzugsbetrag) – Abzugszeitraum – unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb – Miteigentümer	539	
4.3.3.1	Herstellungskosten und Anschaffungskosten	539	
4.3.3.2	Beginn des achtjährigen Abzugszeitraums – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	542	
4.3.3.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb einschließlich Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge – Bedeutung allgemein und auch für § 10e EStG	542	
4.3.3.3.1	Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge	542	
4.3.3.3.2	Gesamtrechtsnachfolge	542	
4.3.3.3.3	Schenkung unter Auflage, Vermächtnis, Erbschaftskauf	542	
4.3.3.3.4	Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge	542	
4.3.3.3.5	Zur Erbauseinandersetzung	542	
4.3.3.3.6	Zur vorweggenommenen Erbfolge	543	
4.3.3.3.7	Bedeutung für § 10e EStG, falls Anschaffungskosten vorliegen – teilentgeltlicher Erwerb (gemischte Schenkung)	544	
4.3.3.3.8	Mittelbare Grundstücksschenkung	544	
4.3.3.3.9	Schuldzinsen für Kredite zur Abfindung (Gleichstellung) von Miterben, zur Erfüllung von Pflichtteilsverbindlichkeiten und Vermächtnissen sowie aus ähnlichen Anlässen	544	
4.3.3.4	Miteigentum sowie Übergang von der Selbstnutzung zur Vermietung und umgekehrt	545	
4.3.4	Nachholung nicht ausgenutzter Grundförderung und nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten	545	
4.3.5	Ehegatten-Anschaffungsgeschäft	545	
4.3.6	Objektbeschränkung (Objektverbrauch)	545	
4.3.7	Folgeobjekt	546	
4.3.8	Weitere Auswirkungen der Regelung nach § 10e EStG	546	
4.3.8.1	Zuschüsse	546	
4.3.8.2	Verbilligte Darlehen	546	
4.3.8.3	Guthabenzinsen aus Bausparverträgen	547	
4.4	Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen vor und nach Beginn der Selbstnutzung	547	
4.4.1	Vor Beginn der Selbstnutzung	547	
4.4.2	Nach Beginn der Selbstnutzung	547	
4.5	Förderungswürdige Aufwendungen nach § 10f EStG – Abzug wie Sonderausgaben	547	
4.6	Baukindergeld nach § 34f EStG neben § 10e Abs. 1 bis 5a EStG oder § 15b BerlinFG	547	
4.7	Berücksichtigung bei den Einkommensteuervorauszahlungen und als Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen	548	
4.8	Übergangsregelungen und Ende der Nutzungswertbesteuerung	548	
5.	Modernisierungsaufwand (§ 82a EStDV a.F.) 2022: Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen	549	
6.	Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsfreiheiten 2022	550	
6.1	Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter (§ 6 Abs. 2 EStG)	550	
6.2	Begünstigung von Umweltschutz-Investitionen	551	
6.3	Bewertungsfreiheit für Anlagegüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen	551	
6.4	Erhöhte Absetzungen und Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw.	551	
6.4.1	Erhöhte Absetzungen für bis 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen (§ 82i EStDV)	551	
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)	551	
6.4.3	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmalen: Erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten und Anschaffungskosten (§ 10f Abs. 1 EStG) – Erhaltungsaufwand (§ 10f Abs. 2 EStG)	552	
6.4.4	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. auf zwei bis fünf Jahre (§ 11b EStG/ § 11a EStG)	552	
6.5	Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Westberlin – Überblick (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 14d, 15, 15b BerlinFG)	552	

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
6.5.1	552	9.	566
6.5.2	552	9.0	566
6.5.3	553	9.1	566
6.5.4	553	9.2	566
6.5.5	553	9.3	566
6.5.6	553	9.4	566
6.5.7	553	9.5	566
6.6	553	9.6	567
7.	554	10.	568
7.0	554	11.	569
7.1	554	12.	571
7.2	554	12.0	571
7.3	555	12.1	571
7.3.1	555	12.2.	572
7.3.2	555	12.3.	572
7.3.3	555	12.4.	572
7.3.4	555	Vereinfachtes Schema zur Selbstberechnung der	
7.3.5	555	Einkommensteuer	573
7.3.6	556	Einkommensteuertabellen 2022	574
7.3.7	557	Vordruckmuster 2022	605
7.3.8	560	1. Hauptvordruck ESt 1 A	607
7.3.9	560	2. Anlage Sonderausgaben	609
7.3.10	560	3. Anlage Vorsorgeaufwand	611
7.3.11	561	4. Anlage AV	613
7.3.12	561	5. Anlage Außergewöhnliche Belastungen	615
7.3.13	561	6. Anlage Unterhalt	617
7.4	561	7. Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen	621
7.4.1	561	8. Anlage Energetische Maßnahmen	623
7.4.2	562	9. Anlage Kind	625
7.4.3	563	10. Anlage Sonstiges	629
8.	564	11. Anlage N	631
8.1	564	12. Anlage N-AUS	635
8.2	565	13. Anlage KAP	639
		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	681
		31. Hauptvordruck ESt 1 C	683
		32. Anlage Mobilitätsprämie	687
		33. Anlage Corona-Hilfen	689
		34. Anlage Zinsschranke	691
		35. Anlage U	693
		Stichwortverzeichnis	701

Abkürzungsverzeichnis 2022

a. A.	=	anderer Auffassung	BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
a. a. O.	=	am angegebenen Ort	BVG	=	Bundesversorgungsgesetz
abl.	=	ablehnend	BvR	=	Registerzeichen beim Bundesverfassungsgericht
ABl.	=	Amtsblatt der Europäischen Union	BZSt	=	Bundeszentralamt für Steuern
Abs.	=	Absatz	bzw.	=	beziehungsweise
abzgl.	=	abzüglich	DA-KG	=	Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz
a. D.	=	außer Dienst	DB	=	Der Betrieb
ADAC	=	Allgemeiner Deutscher Automobilclub	DDR	=	Deutsche Demokratische Republik
a. E.	=	am Ende	DMBiLG	=	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung
AEAO	=	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	d. h.	=	das heißt
a. F.	=	alte (auch: bisher gültige, aber ausgelaufene) Fassung	DRV	=	Deutsche Rentenversicherung
AfA	=	Absetzung für Abnutzung	DStRE	=	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
AfaA	=	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	DStZ/E	=	Deutsche Steuerzeitung/Eilnachrichten
AktG	=	Aktiengesetz	EPP	=	Energiepreispauschale
AltEinkG	=	Alterseinkünftegesetz	EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
AltvDV	=	Altersvorsorge-Durchführungsverordnung	EGAO	=	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
AltZertG	=	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz	Eh.	=	Einzelhandel
AnwZpvV	=	Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5 b des Einkommensteuergesetzes	EigRentG	=	Eigenheimrentengesetz
AO	=	Abgabenordnung	EigZulG	=	Eigenheimzulagengesetz
Art.	=	Artikel	EPA	=	Europäisches Patentamt
AStG	=	Außensteuergesetz	ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ATAD	=	Anti Tax Avoidance Directive (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU)	ESanMV	=	Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung
ATE	=	Auslandstätigkeitserlass	ESchG	=	Embryonenschutzgesetz
AufenthG	=	Aufenthaltsgesetz	ESt	=	Einkommensteuer
AÜG	=	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz	ESTDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
AusInvG	=	Auslandsinvestitionsgesetz	EStG	=	Einkommensteuergesetz
AUV	=	Verordnung über die Umzugskostenvergütung bei Auslandsumzügen (Auslandsumzugskostenverordnung)	ESTH	=	Einkommensteuer-Handbuch oder Einkommensteuer-Hinweis
Az.	=	Aktenzeichen	ESTR	=	Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (falls keine andere Angabe)
BAFA	=	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle	EU	=	Europäische Union
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz	EuGH	=	Europäische Gerichtshof
BauGB	=	Baugesetzbuch	EÜR	=	Einnahmenüberschussrechnung
BB	=	Betriebs-Berater	EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
BBauG	=	Bundesbaugesetz	FELEG	=	Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit
BeamtVG	=	Beamtenversorgungsgesetz	f./ff.	=	(und) folgende/fortfolgende
BEG	=	Bundesentschädigungsgesetz	FG	=	Finanzgericht/-e
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz	FörderG	=	Fördergebietsgesetz
BetrAVG	=	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)	Forst-SchAusglG	=	Forstschäden-Ausgleichsgesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz	GBl	=	Gesetzblatt
BFH	=	Bundesfinanzhof	GEG	=	Gebäudeenergiegesetz
BFH-GrS	=	Bundesfinanzhof, Großer Senat	gem.	=	gemäß
BFH/NV	=	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	GewSt	=	Gewerbsteuer
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch	GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
BGBI	=	Bundesgesetzblatt	GG	=	Grundgesetz
BGH	=	Bundesgerichtshof	ggf.	=	gegebenenfalls
BKGG	=	Bundeskindergeldgesetz	GIZ	=	Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen	GKV	=	gesetzliche Krankenversicherung
Brexit-StBG	=	Brexit-Steuerbegleitgesetz	grds.	=	grundsätzlich
BStBl	=	Bundessteuerblatt	GmbHG	=	GmbH-Gesetz
Buchst.	=	Buchstabe			
BUKG	=	Bundesumzugskostengesetz			

GoBD	= Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff	Rspr.	= Rechtsprechung
GrS	= Großer Senat	Rz	= Randziffer/-n
H	= Hinweis	S.	= Seite/-n
HBeglG	= Haushaltsbegleitgesetz	SEStEG	= Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung	SGB	= Sozialgesetzbuch
HGB	= Handelsgesetzbuch	s. o.	= siehe oben
HRG	= Hochschulrahmengesetz	sog.	= sogenannte/-r
i. d. F.	= in der Fassung	SolZG	= Solidaritätszuschlagsgesetz
IfSG	= Infektionsschutzgesetz	StAbwG	= Steueroasen-Abwehrgesetz
inkl.	= inklusive	StEntlG	= Steuerentlastungsgesetz
InvStG	= Investmentsteuergesetz	StGB	= Strafgesetzbuch
InvZulG	= Investitionszulagengesetz	StMBG	= Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
i. S.	= im Sinne	stpfl.	= steuerpflichtig/-e(n)
i. V.	= in Verbindung	StPO	= Strafprozessordnung
JStG	= Jahressteuergesetz	s. u.	= siehe unten
KGaA	= Kommanditgesellschaft auf Aktien	Tz	= Textziffer/-n
KiSt	= Kirchensteuer	u. a.	= unter anderem
Kj.	= Kalenderjahr	u. Ä.	= und Ähnliches
KStG	= Körperschaftsteuergesetz	u. E.	= unseres Erachtens
LPartG	= Lebenspartnerschaftsgesetz	UmwStG	= Umwandlungssteuergesetz
LSt	= Lohnsteuer	USt	= Umsatzsteuer
LStDV	= Lohnsteuer-Durchführungsverordnung	UStG	= Umsatzsteuergesetz
LStH	= Lohnsteuer-Handbuch oder Lohnsteuer-Hinweise	usw.	= und so weiter
LStR	= Lohnsteuer-Richtlinien	u. U.	= unter Umständen
lt.	= laut	VermBG	= Vermögensbildungsgesetz
MaBV	= Makler- und Bauträgerverordnung	VersAusglG	= Versorgungsausgleichsgesetz
Mio.	= Million/-en	v. g.	= vorgeannte/-r
MoMiG	= Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen	vgl.	= vergleiche
MuSchG	= Mutterschutzgesetz	VO	= Verordnung
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen	VZ	= Veranlagungszeitraum
n. F.	= neue Fassung	WEG	= Wohnungseigentumsgesetz
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift	Wj.	= Wirtschaftsjahr
Nr.	= Nummer/-n	WoBauG	= Wohnungsbaugesetz
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe	WoFlV	= Wohnflächenverordnung
o. a.	= oben angegebene/-r	WoPG	= Wohnungsbauprämien-gesetz
OFD	= Oberfinanzdirektion	WoPR	= Richtlinien zum Wohnungsbauprämien-gesetz
o. g.	= oben genannte/-r	z. B.	= zum Beispiel
OWiG	= Gesetz über Ordnungswidrigkeiten	ZfA	= Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen
qm	= Quadratmeter	zit.	= zitiert/-e
R	= Richtlinie/-n	ZPO	= Zivilprozessordnung
rkr.	= rechtskräftig	z. T.	= zum Teil
Rn	= Randnummer/-n	ZÜ	= zwischenstaatliches Übereinkommen
		zzgl.	= zuzüglich

Neues ab 2022 im Überblick

Das **Steuerjahr 2022** stand ganz im Zeichen der **Ukraine-Krise** und der weiter anhaltenden **Corona-Pandemie**.

Auf die Preiserhöhungen im Energiebereich infolge der Ukraine-Krise hat der Gesetzgeber mit einem Paket von steuerlichen Entlastungen reagiert. Neben einem befristeten Rabatt bei der Mineralölsteuer wurde zur Senkung der Mobilitätskosten die ab 2024 vorgesehene (bis 2026 befristete) Anhebung der **Entfernungspauschale** für Fernpendler ab dem 21. Kilometer auf 38 Cent/km rückwirkend auf den 1.1.2022 vorgezogen. Der **Grundfreibetrag** und der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** wurden ebenfalls rückwirkend ab dem 1.1.2022 angehoben. Eltern wurde auch für 2022 ein einmaliger **Kinderbonus** von **100 €** je Kind gewährt. Alle aktiv tätigen **Erwerbspersonen** sowie **Rentner** und **Empfänger** von **Versorgungsbezügen** erhalten für das Jahr 2022 eine einmalige **Energiepreispauschale** von **300 €** (vgl. Teil II Tz 12).

Um die negativen wirtschaftlichen Folgen aufgrund der anhaltenden Corona-Pandemie abzumildern, wurden die steuerlichen Hilfsmaßnahmen verlängert und teilweise noch erweitert. Die bestehenden Regelungen zur **Homeoffice-Pauschale** sowie zur erhöhten **degressiven Abschreibung** von neu angeschafften beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wurden um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert. Die erweiterte **Verlustverrechnung** mit einem Höchstbetrag beim Verlustrücktrag von 10 Mio. €/20 Mio. € (Einzelveranlagung/Zusammenveranlagung) gilt nun sogar bis einschließlich 2023. Der Verlustrücktrag wurde zudem ab dem VZ 2022 dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet und erfolgt jeweils in die beiden vorangegangenen VZ. Verlängert wurden auch die **Steuerklärungsfristen** für den VZ 2022. **Alleinerziehende** werden ab dem Jahr 2022 dauerhaft durch einen höheren Grundbetrag entlastet. Den Arbeitnehmern von bestimmten Einrichtungen (z. B. Krankenhäusern, Pflegeheimen) gewährte **Bonusleistungen** aufgrund der Corona-Pandemie sind im Auszahlungszeitraum 18.11.2021 bis 31.12.2022 nun sogar bis zu einem Betrag von 4 500 € steuerfrei. Arbeitnehmer können von ihrem Arbeitgeber eine steuerfreie **Inflationsausgleichsprämie** von bis zu 3 000 € erhalten. Arbeitgeber hatten zudem die Möglichkeit, das **Kurzarbeitergeld** bis 80 % des pauschalierten Nettoentgelts steuerfrei aufzustocken. Darüber hinaus konnten Unternehmen und Selbständige, die durch die Corona-Krise in eine existenzbedrohende wirtschaftliche Schieflage geraten sind, auch für 2022 direkte staatliche **Soforthilfen**, **Überbrückungshilfen** und **Zuschüsse** (»Corona-Zuschüsse«) erhalten.

Erstmals ab dem VZ 2022 greift die geänderte Besteuerung von Anteilen an zur **Körperschaftbesteuerung** optierten **Personengesellschaften**. Hierdurch tritt bei den Anteilseignern ein Wechsel der Einkunftsart ein, je nach vertraglicher Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft von gewerblichen Einkünften (vgl. Teil I Tz 20.8 ergänzen) zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. Teil I Tz 11.3.2), Einkünften aus Kapitalvermögen (vgl. Teil I Tz 13.5.1) oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. Teil I Tz 23). Grundlegend geändert wurde ab dem Jahr 2022 auch die Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund der **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** nach § 6 AStG (vgl. Teil I Tz 20.18.11).

Die genannten Maßnahmen des Gesetzgebers haben zwangsläufig auch Auswirkungen auf die Steuererklärungsformulare 2022:

- Der gezahlte Kinderbonus von 100 € je Kind wird im Rahmen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt und ist in der »Anlage Kind« zusammen mit dem erhaltenen Kindergeld zu erklären (vgl. Teil I Tz 9.3.2).
- Ab 2022 besteht nur noch die Möglichkeit, den **Verlustrücktrag** in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen oder ganz hierauf zugunsten des **Verlustvortrags** zu verzichten. Eine Begrenzung des Verlustrücktrags der Höhe nach ist nicht mehr vorgesehen. Die »Anlage Sonstiges« wurde entsprechend angepasst (vgl. Teil I Tz 10.5.4).
- Steuerpflichtige mit pauschal besteuertem Arbeitslohn (z. B. aus einem **Minijob**) können in der »Anlage Sonstiges« erklären, dass sie im Jahr 2022 im Rahmen eines ersten Dienstverhältnisses eine

kurzfristige oder geringfügige Beschäftigung oder Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft ausgeübt haben und über ihren Arbeitgeber für das Jahr 2022 noch keine **Energiepreispauschale** erhalten haben. Die Energiepreispauschale in Höhe von 300 € wird in diesen Fällen über das Veranlagungsverfahren vom Finanzamt ausgezahlt (vgl. Teil I Tz 10.10).

- Kurzarbeitergeld, einschließlich Zuschüsse des Arbeitgebers, werden über die »Anlage N« im Rahmen des sog. **Progressionsvorbehalts** erfasst; dies kann für 2022 zu Steuernachzahlungen führen (vgl. Teil I Tz 11.10.1). Arbeitnehmer, die im Jahr 2022 Kurzarbeitergeld oder Verdienstausfallentschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz (IfSG) von mehr als 410 € erhalten haben, sind zudem **verpflichtet**, eine **Steuererklärung** abzugeben (vgl. Vorbemerkungen Tz 7).
- Die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer von 38 Cent/km gilt auch für den **Antrag auf Mobilitätsprämie**, wenn diese aufgrund eines zu versteuernden Einkommens bis zum Grundfreibetrag sich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgewirkt hat (vgl. Teil I Tz 32).
- Im Jahr 2022 von Betrieben oder für eine selbständige Tätigkeit bezogene **Corona-Zuschüsse** sind in der Steuererklärung – wie schon für 2020 und 2021 – in der gesonderten »Anlage Corona-Hilfen« anzugeben; die staatlichen Hilfen gehören zu den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen (vgl. Teil I Tz 33).
- Für die Beantragung der Tarifiermäßigung bei Einkünften und Land- und Forstwirtschaft nach § 32c EStG ist für den VZ 2022 die von der Finanzverwaltung aufgelegte »Anlage 32c« zu verwenden (vgl. Teil I Tz 25.8).

Auf folgende wichtige **Neuerungen** für die Einkommensteuererklärung 2022 wird im Übrigen besonders hingewiesen:

- Für nicht beratene Steuerpflichtige endet die **Abgabefrist** für die **Einkommensteuererklärung 2022** mit Ablauf des **2.10.2023**. Für steuerlich beratene Steuerpflichtige gilt eine allgemein verlängerte Abgabefrist bis zum **31.7.2024**. Für Land- und Forstwirte mit einem vom KJ. abweichenden Wj. verlängern sich diese Fristen in der Regel um weitere 6 Monate (vgl. Vorbemerkungen Tz 5).
- Die vierjährige Abgabefrist für den Antrag auf Festsetzung einer **Mobilitätsprämie** endet für das Jahr 2022 mit Ablauf des **31.12.2026** (vgl. Vorbemerkungen Tz 5 a. E.).
- Anknüpfend an die verlängerten Erklärungsfristen verlängern sich die Zeitpunkte, ab denen bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung vom Finanzamt ein obligatorischer **Verspätungszuschlag** festgesetzt wird (vgl. Vorbemerkungen Tz 6).
- Über den neuen Service der Finanzverwaltung »**einfachELSTER**« haben **Rentner** und **Pensionäre** ohne Zusatzeinkünfte eine weitere einfache Möglichkeit, ihre Steuererklärung online zu erstellen und elektronisch einzureichen (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.3.2).
- Die Abgabe der elektronischen Steuererklärung per **ELSTER** erlaubt die Finanzverwaltung nur noch mit elektronischer Authentifizierung unter Verwendung eines ELSTER-Zertifikats. Die Abgabe einer sog. »komprimierten Erklärung« ist nicht mehr möglich (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.5.1).
- Die Erhebung des **besonderen Kirchgeldes** ist nach Ansicht des BFH verfassungsgemäß und verstößt nicht gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung (vgl. Teil I Tz 1.4.3.5).
- Im Steuertarif 2022 wird ein **Grundfreibetrag** von **10 347 €** berücksichtigt; bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern verdoppelt sich dieser Betrag auf **20 694 €**. Durch die Verschiebung der Tarifeckwerte um 1,17 % in den einzelnen Tarifzonen des Steuertarifs 2022 ergibt sich zudem eine weitere leichte Steuerentlastung für alle Steuerzahler (vgl. Teil I Tz 1.5.5).
- Durch die Anhebung der Freigrenzen ist der **Solidaritätszuschlag** seit dem VZ 2021 für etwa 90 % der Steuerzahler entfallen. Aufgrund neuer anhängiger Verfahren beim BFH und beim BVerfG erfolgt die Festsetzung des Solidaritätszuschlags weiterhin **vorläufig** (vgl. Teil I Tz 1.5.6).

- Der **Altersentlastungsbetrag** vermindert sich für nach dem 1.1.1957 und vor dem 2.1.1958 geborene Steuerpflichtige auf 14,4 % der Einkünfte und auf höchstens 684 € (vgl. Teil I Tz 1.6).
- Im Jahr 2022 aufgewendete **Spenden** für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen aufgrund der **Corona-Pandemie** können weiter ohne betragsmäßige Begrenzung 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 vom **Krieg** in der **Ukraine** geschädigten Personen sowie die Opfer der **Naturkatastrophen** im Juli 2021 in Deutschland (vgl. Teil I Tz 2.5.3.4).
- Der BFH hat in mehreren neuen Grundsatzentscheidungen zum **Sonderausgabenabzug** von **Vorsorgeaufwendungen** bei einer **grenzüberschreitenden Tätigkeit** innerhalb der EU Stellung genommen (vgl. Teil I Tz 3.2.3.2).
- Der **Höchstbetrag** für die Berücksichtigung von Beiträgen zur **Altersvorsorge** als Sonderausgaben beträgt im VZ 2022 bei Einzelveranlagung **25 639 €** und bei Zusammenveranlagung **51 278 €**. Der Prozentsatz der im Rahmen der Höchstbetragsberechnung abziehbaren Aufwendungen erhöht sich für 2022 um 2 % auf **94 %** (vgl. Teil I Tz 3.2.4.2).
- Die Finanzverwaltung hat die Kriterien zur steuerlichen Behandlung von **Bonuszahlungen** der **gesetzlichen Krankenkassen** konkretisiert und eine befristete **Vereinfachungsregelung** geschaffen (vgl. Teil I Tz 3.3.3.2).
- Steuerbescheide werden wegen des Ansatzes der **zumutbaren Belastung** nicht mehr vorläufig erlassen, nachdem der BFH die Verfassungsmäßigkeit der Regelung in den noch anhängigen Revisionsverfahren bestätigt hat. Die Finanzverwaltung hat zur Zurückweisung der insoweit noch anhängigen Einsprüche und offenen Änderungsanträge eine entsprechende **Allgemeinverfügung** erlassen (vgl. Teil I Tz 5.5.5).
- Der **Höchstbetrag** für die **Unterstützung** bedürftiger Personen soll rückwirkend für den VZ 2022 auf **10 347 €** angehoben und künftig durch die Einführung eines dynamischen Verweises jeweils an die Höhe des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst werden (vgl. Teil I Tz 6.2).
- Ob **Müllentsorgungs-** und **Abwassergebühren** unter die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen fallen, wird der BFH in einem neuen Revisionsverfahren klären müssen (vgl. Teil I Tz 7.5.3).
- Die Finanzverwaltung hat durch **Allgemeinverfügung** die bisher wegen der Frage der Anerkennung von **Erschließungskosten** eines Grundstücks als haushaltsnahe Handwerkerleistungen anhängigen Einsprüche zurückgewiesen (vgl. Teil I Tz 7.6.2).
- Für die Leistungen eines **Statikers** kann nach Ansicht des BFH die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nicht in Anspruch genommen werden (vgl. Teil I Tz 7.6.5).
- Für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind werden im VZ 2022 – unter Einbezug der geplanten Anhebung des Kinderfreibetrags für das sächliche Existenzminimum des Kindes von 2 730 € auf 2 810 € – **Freibeträge für Kinder** von insgesamt **4 274 €/8 548 €** abgezogen (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. 2022 einmalig gezahlte **Kinderbonus** von **100 €** je Kind einbezogen (vgl. Teil I Tz 9.2.4.1).
- **Alleinerziehenden** wird ab dem VZ 2022 **dauerhaft** ein Grundentlastungsbetrag in Höhe von **4 008 €** gewährt (vgl. Teil I Tz 9.10.1).
- **Verluste** aus dem Jahr 2022 können bei Einzelveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von 10 Mio. € und bei Zusammenveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von 20 Mio. € als **Verlustrücktrag** in den beiden vorangegangenen VZ 2021 und 2020 berücksichtigt werden (vgl. Teil I Tz 10.5.1).
- Einkommensteuerfestsetzungen werden aufgrund des beim BVerfG anhängigen Verfahrens wegen der **Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste** vorläufig durchgeführt (vgl. Teil I Tz 10.5.6).
- Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** wurde rückwirkend zum 1.1.2022 um 200 € auf **1 200 €** erhöht (vgl. Teil I Tz 11.11.2).
- Der BFH hat für weitere Berufsgruppen die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer **ersten Tätigkeitsstätte** entschieden: Der Betriebshof eines **Müllwerkers** ist nicht als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn dieser dort nur geringfügige Tätigkeiten ausübt (vgl. Teil I Tz 11.12.2.2). Eine überwiegend im Außendienst tätige Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes hat im **Ordnungsamt**, dem sie zugeordnet ist, ihre erste Tätigkeitsstätte (vgl. Teil I Tz 11.12.2.3).
- Was unter »typischerweise arbeitstägliches« Aufsuchen eines vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten **gleichbleibenden Ortes** zu verstehen ist, hat der BFH in einem neuen Grundsatzurteil geklärt (vgl. Teil I Tz 11.12.2.12).
- Die **Entfernungspauschale** beträgt für jeden vollen Entfernungskilometer **0,30 €** für die ersten 20 Kilometer und **0,38 €** für jeden weiteren vollen Kilometer (vgl. Teil I Tz 11.12.3). Die erst ab 2024 vorgesehene Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer auf 0,38 €/km wurde rückwirkend auf den 1.1.2022 vorgezogen.
- Führt ein Arbeitnehmer zu mehreren ersten Tätigkeitsstätten, ist die **erhöhte Entfernungspauschale** von 0,38 € für **jeden Weg** zu diesen Tätigkeitsstätten erst ab dem 21. Entfernungskilometer zu berücksichtigen (vgl. Teil I Tz 11.12.7.6).
- 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 Peripheriegeräten und von Software können hiernach entweder zeitanteilig (monatsweise) auf das Anschaffungsjahr und das Folgejahr gleichmäßig verteilt oder wahlweise im Jahr der Bezahlung in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. Teil I Tz 11.14.4).
- Der BFH hat in einem neuen Grundsatzurteil den Abzug der Aufwendungen für **bürgerliche Kleidung** (schwarzer Anzug) auch in Ausnahmefällen abgelehnt (vgl. Teil I Tz 11.14.5.1).
- Wurde ein **häusliches Arbeitszimmer** im Jahr 2022, 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. Diese Regelung wurde um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert (vgl. Teil I Tz 11.16).
- Für **Umzüge** ab 1.4.2022 wurden die Pauschbeträge für umzugsbedingte **Unterrichtskosten** von Kindern und für sonstige **Umzugsauslagen** angehoben (vgl. Teil I Tz 11.18.3.25).
- Auch für **Familienheimfahrten** im Rahmen der **doppelten Haushaltsführung** gilt ab dem VZ 2022 die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer von **0,38 €/km** (vgl. Teil I Tz 11.21.6.4).
- Die für **Auswärtstätigkeiten** im **Ausland** für 2021 festgesetzten **Verpflegungspauschalen** gelten für das Kj. 2022 in unveränderter Höhe weiter (vgl. Teil I Tz 11.19.5.6). Entsprechendes gilt auch für die Verpflegungspauschalen bei einer **doppelten Haushaltsführung** im Ausland (vgl. Teil I Tz 11.21.6.6).
- Eine neues Revisionsverfahren ist wegen der Frage anhängig, ob die **Zweitwohnungssteuer** – neben den auf monatlich 1 000 € beschränkten Kosten für die Unterkunft – als sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht

- werden kann. In einem weiteren Revisionsverfahren soll geklärt, ob es bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland Ausnahmen von der »60-qm-Begrenzung« bei den Unterkunftskosten geben kann (vgl. Teil I Tz 11.21.6.5).
- Tage, an denen **Grenzpendler** aufgrund der **Corona-Pandemie** von ihrer inländischen Wohnung aus im Homeoffice arbeiten, gelten nach ergänzenden Verständigungsvereinbarungen zu den DBA mit verschiedenen Anrainerstaaten bis einschließlich 30.6.2022 weiter als Arbeitstage im ausländischen Beschäftigungsstaat. Hierdurch wird ein ungewollter Wechsel der Besteuerungsrechte für den VZ 2022 vermieden (vgl. Teil I Tz 12.3.2).
 - Der **Besteuerungsanteil von Renten**, insbesondere aus den gesetzlichen Rentenversicherungen im sog. Kohortenmodell, steigt in 2022 auf 82 % (vgl. Teil I Tz 16.1).
 - Zur Frage der **Verfassungsmäßigkeit** des Systems der nachgelagerten Besteuerung ohne Eintritt einer Doppelbesteuerung von Beiträgen und Leistungen sind (»weiterhin«) Verfahren vor dem BVerfG anhängig (vgl. Teil I Tz 16.1)
 - Der **Grundrentenzuschlag** für Renten langjähriger Versicherter soll steuerfrei gestellt werden (vgl. Teil I Tz 16.3).
 - Die Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung werden besteuert (vgl. Teil I Tz 19.8.3).
 - Bei virtuellen Währungen entstehen gewerbliche Einkünfte (vgl. Teil I Tz 20.2.1).
 - Die **Vereinfachungsreglung für kleine Photovoltaik-Anlagen** wird aktualisiert (vgl. Teil I Tz 20.2.1).
 - Hinweis auf die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei der sog. **Lizenzschranke** nach § 4j EStG (vgl. Teil I Tz 20.6).
 - Wegfall eines § 15 a-EStG-Verlusts bei Option zur Körperschaftsteuer nach § 1 a KStG (vgl. Teil I Tz 20.10.11).
 - Ausdehnung und Anwendung § 15 a EStG auf andere Einkunftsarten (vgl. Teil I Tz 20.10.12).
 - Neureglung des **Anschaffungskostenbegriffs** nach § 17 Abs. 2a EStG und Hinweise durch das BMF-Schreiben vom 7.6.2022 (vgl. Teil I Tz 20.18.10).
 - Grundlegende Änderung der **Hinzurechnungsbesteuerung nach § 6 AStG** ab 2022 (vgl. Teil I Tz 20.18.11).
 - Neufassung der Regelungen zur Betreuung von Kindern in Vollzeitpflege und anderen Betreuungsformen (vgl. Teil I Tz 21.1).
 - Coronabedingte Vereinfachungen für den Übungsleiterfreibetrag (Teil I Tz 21.15.1).
 - In 2022 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 neue Anwendungshinweise mit BMF-Schreiben vom 16.6.2022 bekanntgegeben worden (vgl. Teil II Tz 1.1).
 - Neue Hinweise zur Anwendung des § 7g EStG durch das BMF-Schreiben vom 15.6.2022 und durch coronabedingte Verlängerung der Investitionsfristen (vgl. Teil II Tz 1.1.1).
 - Geplanter Wegfall des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zum Nachweis kürzerer Gebäudenutzungsdauer als Reaktion auf Änderung der BFH-Rspr. (vgl. Teil II Tz 1.7.2.2).
 - Rechtsprechungsänderung zum Abzug bürgerlicher Kleidung im Ausnahmefall als Betriebsausgaben (vgl. Teil II Tz 2.1).
 - Hilfsmaßnahmen zugunsten Corona- und vom Ukrainekrieg Geschädigter als Spenden/Sponsoring (vgl. Teil II Tz 2.11.12.2).
 - Aktualisierung der Pauschbeträge für Sachentnahmen (vgl. Teil II Tz 3).
 - BFH-Bestätigung des Ausschlusses von Mietwohngrundstücken vom Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen (vgl. Teil II Tz 7.3.7).

Vorbemerkungen 2022

1 Allgemeines

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die Steuererklärungsdrucke 2022 richtig auszufüllen. Sie hat den Rechtsstand zum 1. November 2022 (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 einzustellen und mögliche steuerliche Weichenstellungen zum eigenen Vorteil noch veranlassen zu können. Diese Hinweise sind bei den Erläuterungen zu den einzelnen Steuererklärungsdrucke mit »Rechtsänderungen ab ...« 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 2022 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung 2022 von Bedeutung sind. In der Onlineversion der Anleitung werden spätere Rechtsänderungen bis zum Start der Veranlagung des jeweiligen VZ (Mitte März des Folgejahrs) als **Nachträge** ergänzt.

Im Anhang dieser Anleitung (Printfassung) befindet sich neben den amtlichen **Steuererklärungsformularen** ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) für den VZ 2022. Mit Hilfe dieser nicht amtlichen Tabellen lassen sich die Steuerabgaben im Einzelfall annähernd bestimmen (vgl. Teil I Tz 1.5.7).

2 Steuererklärungsvordrucke

Für die **Einkommensteuererklärung 2022** stehen der **Hauptvordruck Est 1 A** sowie verschiedene **Anlage-Vordrucke** für die Erklärung der Einkünfte bzw. für die Geltendmachung von Steuervergünstigungen zur Verfügung. Der zweiseitige **Hauptvordruck Est 1 A** (vgl. Teil I Tz 1) ist von allen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen auszufüllen. Angaben und Anträge zu Steuerermäßigungen (z.B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen), die früher im vierseitigen 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 Pauschbeträgen nach § 33 b 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
G	Gewerbetreibende: Einkünfte aus Gewerbebetrieb	vgl. Teil I Tz 20

Anlage	Verwendungszweck	Kapitel
S	Selbständige und Freiberufler: Einkünfte aus selbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 21
34a	Antrag auf Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34 a 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 § 34 b EStG	vgl. Teil I Tz 26
13a	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)	vgl. Teil I Tz 27
AV 13a	Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung nach § 13 a 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 § 4 h EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	vgl. Teil I Tz 20.24, vgl. 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 –	vgl. Teil I Tz 2.7.2.5
Mobilität-sprämie	Angaben zum Antrag auf Mobilitätssprämie	vgl. Teil I Tz 32
Corona-Hilfen	Angaben zu Corona-Soforthilfen, Überbrückungsbeihilfen und vergleichbare Zuschüsse bei betrieblichen Einkünften	vgl. Teil I 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, sodass 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«. Näheres zu diesem Service erfährt man unter www.bundesfinanzministerium.de (Rubrik »Themen > Steuern > Steuerliche Themengebiete > Altersvorsorge«).

Die von nicht buchführungspflichtigen Weinbaubetrieben früher abzugebende »**Anlage Weinbau**« wird seit dem VZ 2019 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 2022 (einschließlich der Anlagen) sind alle Beträge in **Euro** einzutragen. Beim Ausfüllen der Vordrucke können **Cent-Beträge** zugunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden, wenn der Vordruck nicht ausdrücklich die Eintragung von Cent-Beträgen vorsieht. Zu weiteren allgemeinen Ausfüllhinweisen in den Steuererklärungsvordrucken vgl. Tz 9.

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 jedoch 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 sog. **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 o.g. 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 »Verdienstausschlag« für künftiges Erwerbseinkommen gezahlt wird, ist keine steuerbare Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH-Urteil vom 26.5.2020, BStBl 2021 II S. 901). 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. 2022 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2022 bis zum Todestag in der vom Rechtsnachfolger abzugebenden Steuererklärung für den VZ 2022 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, § 1 a 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 2022 **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 Finanz-

verwaltung 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. grds. **sieben Monate** (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Aufgrund der weiter bestehenden Belastungen durch die Corona-Pandemie und der Zusatzarbeiten im Kj. 2022 durch die Grundsteuerreform wurden die gesetzlichen Steuererklärungsfristen für den VZ 2022 im Rahmen des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.6.2022 (BGBl 2022 I S. 911) wie folgt verlängert:

- Für Steuerpflichtige, die **nicht** von einem Steuerberater, Lohnsteuerhilfeverein oder einer anderen zur Beratung befugten Person **beraten** werden (»nichtberatenen Steuerpflichtige«), verlängert sich die allgemeine gesetzliche Abgabefrist für die Steuererklärung um **zwei Monate**. Die Einkommensteuererklärung 2022 ist von nichtberatenen Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO (s. u.) bis zum **2.10.2023** abzugeben.
- Für nichtberatenen **Land- und Forstwirte**, deren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermittelt wird, endet die Erklärungsfrist nicht vor Ablauf des **neunten Kalendermonats**, der auf den Schluss des Wj. 2022/2023 folgt. Endet das Wj. 2022/2023 am 30.6.2023, ist die Einkommensteuererklärung 2022 von diesem Personenkreis unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO bis zum **2.4.2024** abzugeben.
- Sofern die Steuererklärungen für das Kj. 2022 durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i. S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden (»beratenen Steuerpflichtige«), gilt eine allgemein **verlängerte Erklärungsfrist** bis zum **31.7.2024** bzw. bis zum **31.12.2024** für Land- und Forstwirte, die den Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln (§ 149 Abs. 3 AO). Um sicherzustellen, dass die Berater die Steuererklärungen ihrer Mandanten auch künftig kontinuierlich abgeben, hat das Finanzamt weiter die gesetzlich verankerte Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten »**Vorabanforderung**« von Steuererklärungen mit 4-monatiger Erklärungsfrist (§ 149 Abs. 4 AO).

§ 108 Abs. 3 AO regelt, dass sich das Ende einer auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fallenden Frist bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags verlängert.

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). Zu Anwendungsfragen in Bezug auf die verlängerten Steuererklärungsfristen ist im Übrigen das BMF-Schreiben vom 23.6.2022 (BStBl I S. 938) zu beachten.

Rechtsänderungen ab 2023:

Auch die Steuererklärungsfristen für die VZ 2023 und 2024 wurden im Rahmen des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes verlängert, allerdings in geringerem Umfang als für den VZ 2022. Im Einzelnen sind folgende Abgabefristen für die Einkommensteuererklärung vorgesehen:

- Für nichtberatenen Steuerpflichtige endet die Erklärungsfrist für den VZ 2023 unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO am 2.9.2024 und für den VZ 2024 wieder regulär am 31.7.2025. Nichtberatenen Land- und Forstwirte mit einem vom Kj. abweichenden Wj. müssen die Einkommensteuererklärung 2023 bis zum 28.2.2025 abgeben, die Einkommensteuererklärung 2024 unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO wieder regulär bis zum 2.2.2026.

- Die Einkommensteuererklärung 2023 von beratenen Steuerpflichtigen ist unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO bis zum 2.6.2025 einzureichen, die Einkommensteuererklärung 2024 bis zum 30.4.2026. Beratene Land- und Forstwirte mit einem vom Kj. abweichenden Wj. haben für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2023 Zeit bis zum 31.10.2025 (unter Berücksichtigung des § 108 Abs.3 AO bis zum 3.11.2025, soweit dieser Tag in dem Bundesland, zu dem das Finanzamt gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist), für die Einkommensteuererklärung 2024 bis zum 30.9.2026.

Ab dem VZ 2025 gelten auch für beratene Steuerpflichtige wieder die regulären Steuerklärungsfristen des § 149 Abs. 3 AO (28.2. bzw. 31.7. des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kj.).

Ein **Antrag auf Einkommensteuerveranlagung 2022** von Arbeitnehmern nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **31.12.2026** (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, BStBl 2021 II S. 856). 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 Steuerklärungen unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung innerhalb von sieben Jahren abgegeben werden können (BFH-Urteil vom 6.6.2007, BStBl II S. 954, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 23.2.2012, VI B 118/11, BFH/NV 2012 S. 919; die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss vom 23.2.2012 eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen – Beschluss des BVerfG vom 18.9.2013, 1 BvR 924/12). Eine nach Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist abgegebene Steuererklärung entfaltet auch dann keine anlaufhemmende Wirkung, wenn durch eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 EStG ein Pflichtveranlagungsstatbestand 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 2016 noch bis 31.12.2023). Da für die **Verlustfeststellung** eine allgemeine Erklärungsspflicht 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 2. Halbsatz 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 veranlagung ist

(BFH-Urteil vom 30.3.2017, BStBl II S. 1046). Für den Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** (vgl. Teil I Tz 1.9) gilt die allgemeine vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage für das Kj. 2022 muss daher bis spätestens **31.12.2026** gestellt werden.

Seit dem VZ 2021 erhalten Steuerpflichtige, bei denen sich aufgrund eines zu versteuernden Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrags die **erhöhte Entfernungspauschale** ab dem 21. Entfernungskilometer (ab VZ 2022: 38 Cent/km) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich nicht auswirkt, auf Antrag eine **Mobilitätsprämie** (vgl. Teil I Tz 32). Die vierjährige Abgabefrist für den Antrag auf Festsetzung der Mobilitätsprämie für das Kj. 2022 endet ebenfalls mit Ablauf des **31.12.2026**.

6 Verspätungszuschlag

Bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** von bis zu **25 000 €** festsetzen. Im Regelfall steht die Festsetzung von Verspätungszuschlägen weiter im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (§ 152 Abs. 1 AO). Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist insbesondere naheliegend, wenn der Steuerpflichtige seine Erklärungsspflichten 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 Kj. abgegeben.
- Von **Land- und Forstwirten** mit einem vom Kj. abweichenden Wj. wird die Steuererklärung nicht binnen 19 Monaten nach Ablauf des Kj. abgegeben.
- Im Fall einer **Vorabanforderung** (vgl. Tz 5) wird die von einem Berater zu erstellende Steuererklärung pflichtwidrig nicht innerhalb der viermonatigen Frist abgegeben.

Als Folge der verlängerten Steuerklärungsfristen (vgl. Tz 5) kommt die Regelung zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen für den VZ 2022 (sog. »Muss-Fall« ohne Ermessensspielraum der Finanzbehörde) erst zur Anwendung, wenn die Steuererklärung 2022 pflichtwidrig nicht innerhalb von **19 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2022 abgegeben wird, also erst nach dem **31.7.2024** (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 AO i. d. F. des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.6.2022, BGBl I S. 911). Steuerklärungen 2022 von Land- und Forstwirten mit einem vom Kj. abweichenden Wj. sind erst **nach 24 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2022 verspätet abgegeben, also erst nach dem **31.12.2024**.

Rechtsänderungen ab 2023:

Für die VZ 2023 und 2024 sind infolge der verlängerten Steuerklärungsfristen Verspätungszuschläge erst dann festzusetzen, wenn die Steuererklärung nicht binnen **17 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2023 bzw. **16 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2024 abgegeben wird, also erst nach dem **31.5.2025** bzw. nach dem **30.4.2026**. Bei Land- und Forstwirten mit einem vom Kj. abweichenden Wj. wird ein Verspätungszuschlag festgesetzt, wenn diese ihre Steuerklärung nicht binnen **22 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2023 bzw. **21 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2024 abgeben, also erst nach dem **31.10.2025** bzw. nach dem **30.9.2026**.

Der obligatorische Verspätungszuschlag wird 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 verspätet eingereichte Einkommensteuererklärungen beträgt der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahl-

lungen 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. 2022 in folgenden Fällen verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

1. Für den Fall, dass keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen:
 - a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2022 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2022 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **20 694 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
 - b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **10 347 €** (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 § 32 b 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 LSt 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 § 39 e 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 13 150 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 24 950 € übersteigt, oder
 - 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. 2022 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2022 **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 (§ 32 d Abs. 3 Satz 3 EStG);
4. für den Fall, dass zum 31.12.2021 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStDV);
5. steuerpflichtige Personen, bei deren Steuerfestsetzung 2021 nach Maßgabe von § 111 EStG ein **vorläufiger Verlustrücktrag** für 2022 abgezogen wurde (nur Fälle mit vorläufigen Verlusten aus einem vom Kj. 2021 abweichendem Wj. 2021/2022; vgl. Teil I Tz 10.5.1).

- 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 13 150 €, bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 24 950 € 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 LSt 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 § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt worden ist oder
- ii) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1 a EStG gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2 EStG gebildet worden sind.

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

Steuererklärungen in Papierform sind grds. auf den »amtlich vorgeschriebenen Vordrucken« abzugeben. Diese **Anforderung** erfüllen

- Vordrucke, die mit den von der Steuerverwaltung freigegebenen Druckvorlagen hergestellt worden sind und z.B. in Finanzämtern zur Mitnahme ausliegen (»amtliche Vordrucke«);
- Vordrucke, die auf den Internetseiten der Steuerverwaltung (z.B. unter www.formulare-bfinv.de) bereitgestellt und ausgedruckt werden (»amtliche Internet-Vordrucke«) und
- Vordrucke, die nach dem Muster einer amtlich freigegebenen Druckvorlage – insbesondere durch Steuererklärungssoftware – erzeugt und ausgedruckt werden (»nichtamtliche Vordrucke«, vgl. Tz 11).

Internet-Vordrucke und nichtamtliche Vordrucke müssen im DIN-A4-Hochformat ausgedruckt werden. Die Ausdrücke müssen über einen Zeitraum von mindestens 15 Jahren haltbar und ebenso lange gut lesbar sein.

Für die Einkommensteuererklärung 2022 werden für alle Bundesländer **einheitliche beleglesegerechte Vordrucke** aufgelegt. Die Belegesevordrucke können von den Finanzämtern über Scanner eingelese und maschinell weiterverarbeitet werden. Um eine reibungslose Verarbeitung zu gewährleisten, ist nach Rz 6 und 7 des BMF-Schreibens vom 12.8.2022 (BStBl I S. 1334) beim **Ausfüllen** der Vordrucke auf Folgendes zu achten:

- Feldeinteilungen müssen eingehalten werden.
- Die Zuordnung von Beträgen zu Kennzahlen muss eindeutig sein und die Kennzahlen dürfen nicht überschrieben werden.
- Eintragungen müssen deutlich erkennbar sein (z. B. Druckschrift bei handschriftlichen Eintragungen oder Fettdruck bei maschinellen Eintragungen).
- (Firmen-)Stempel, z. B. zur Eintragung von Adressen, sind nicht zu verwenden.
- Felder, in denen kein Eintrag erforderlich ist, bleiben leer – sie sollen weder durchgestrichen noch ausgenullt noch mit sonstigen Vermerken ausgefüllt werden.
- Negative Beträge sind nicht in roter Schrift, sondern mit einem deutlichen Minuszeichen vor dem Betrag einzutragen.
- Mehrseitige Steuererklärungsvordrucke sind vollständig abzugeben. Dazu gehören auch Seiten ohne Eintragungen. Nicht abgegeben werden müssen Anlagen ohne jegliche Eintragung, z. B. eine leere Anlage N für den im VZ nicht berufstätigen Ehegatten.
- Die Seiten mehrseitiger Vordrucke dürfen nicht miteinander verbunden werden (z. B. durch Heft- oder Büroklammern).

Die Steuererklärung ist von dem Steuerpflichtigen **eigenhändig** zu **unterschreiben**. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwährend auch per **Telefax** – ohne Originalunterschrift des Steuerpflichtigen – abgegeben werden (BFH-Urteil vom 8.10.2014, BStBl II S. 438; vgl. Teil I Tz 1.12.2).

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

10 Internet-Formulare

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 unter www.formulare-bfinv.de 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 amtlich freigegebenen Druckvorlage z. B. mittels Steuererklärungssoftware maschinell ausgefüllt und ausgedruckt worden sind, ist zulässig (vgl. Tz 9). Wer nichtamtliche Steuererklärungsvordrucke herstellt, muss nach Rz 3 des BMF-Schreibens vom 12.8.2022 (BStBl I S. 1334) insbesondere Folgendes beachten:

- Die drucktechnische Ausgestaltung (Layout) und die Abmessung der amtlichen Vordrucke sind einzuhalten.
- Wortlaut, Kennzahlenbeschriftung, Zeilennummerierung sowie Seitenzahl und -folge der amtlichen Druckvorlagen sind in vollem Umfang zu übernehmen.
- Der Gründruck in den amtlichen Vordrucken ist durch entsprechende Graustufen zu ersetzen.
- In der Fußzeile ist der Herstellername anzugeben.

Diese und weitere Anforderungen an die Herstellung nichtamtlicher Vordrucke für Steuererklärungen ergeben sich aus einem als Anlage zu o. a. BMF-Schreiben vom 12.8.2022 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, BStBl 2021 II S. 841). 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 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 Aktivierungscode übersendet die Finanzverwaltung aus Sicherheitsgründen per Brief.

Das Finanzamt kann auf **Antrag** zur Vermeidung **unbilliger Härten** auf eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung verzichten. Eine unzumutbare Härte kann vorliegen, wenn eine Datenübermittlung **wirtschaftlich** oder **persönlich nicht zumutbar** ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn die erforderliche technische Ausstattung für eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung nicht vorhanden ist und diese nur mit nicht unerheblichem finanziellen Aufwand beschafft 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), vom 9.7.2021 (BStBl I S. 911) und vom 21.6.2022 (BStBl I S. 954). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter »www.elsteuer.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, BStBl 2022 II S. 52).

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 § 87 a 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 nicht abziehbaren **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 Geltendmachung der im Weinbau festgelegten Richtbeträge für Betriebsausgaben und pauschaler Betriebsausgaben für Holznutzungen nach § 51 EStDV sowie nach § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz 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 Wirtschafts-

jahr 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 21.15) 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) 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, sodass 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«, sodass die Erklärung vor dem Absenden an das Finanzamt jederzeit noch korrigiert und ergänzt werden kann.

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

12.3.2 Online-Angebote für Rentner und Pensionäre

Ein 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 zur Verfügung und kann für Steuererklärungen 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.

Neben dem »Steuerlotsen« (vgl. Tz 12.3.2) bietet die Finanzverwaltung den neuen Service »**einfachELSTER**« an, mit dem Rentner und Pensionäre ihre Einkommensteuererklärung ebenfalls in leichter und bequemer Weise erstellen und online abgeben können. Die Nutzung dieses Services setzt voraus, dass nur inländische Renteneinkünfte oder Pensionen, Kapitaleinkünfte (von denen bereits Abgeltungsteuer an das Finanzamt abgeführt oder für die über einen Freistellungsantrag der Sparer-Pauschbetrag in Anspruch genommen wurde) sowie Einkünfte aus einem Minijob erzielt wurden. Um den neuen Service nutzen zu können, ist unter www.einfach.elster.de eine einmalige Registrierung mit der steuerlichen Identifikationsnummer und der Angabe des Geburtsdatums erforderlich. Nach Erhalt der Zugangsnummer per Brief kann mit der Eingabe der Steuererklärung unter www.einfach.elster.de begonnen werden. »einfachELSTER« bietet hierfür eine einfache und übersichtliche Benutzerführung. Es sind lediglich einige Fragen (z. B. zu Spenden, Arztrechnungen, Behinderung, haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerkosten) zu beantworten. Elektronische Bescheinigungen (z. B. Rentenbezugsmitteilungen, Lohnsteuerbescheinigungen von einem früheren Arbeitgeber) liegen dem Finanzamt bereits vor und werden automatisch berücksichtigt.

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 (Rubrik »Sicherheit«) erläutert.

Die von der Finanzverwaltung angebotene Steuersoftware »**ElsterFormular**« steht ab dem VZ 2020 nicht mehr zur Verfügung. Für mit »ElsterFormular« erstellte Steuererklärungen aus früheren VZ 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

12.5.1 Rechtliches

In der Abgabenordnung (AO) und den Einzelsteuergesetzen sind verschiedene Regelungen für die Ausgestaltung der elektronischen Datenübermittlung enthalten. Auf Grundlage von § 87 a bis § 87 d AO und der Verordnung über den automatisierten Abruf von Steuerdaten (Steuerdaten-Abrufverordnung) ergeben sich umfassende Möglichkeiten zur elektronischen Kommunikation zwischen Bürgern, Unternehmern und Finanzverwaltung. Für die elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung ist ein Zugang über ein sicheres Verfahren notwendig. Die Finanzverwaltung stellt hierfür das Verfahren **ELSTER** bereit.

Die Abgabe der elektronischen Steuererklärung per ELSTER erlaubt die Finanzverwaltung ab der Steuererklärung 2021 nur noch mit **elektronischer Authentifizierung** unter Verwendung eines ELSTER-Zertifikats (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.5.2). Für die Einkommensteuererklärung konnte die Datenübermittlung letztmalig für den VZ 2020 noch ohne elektronische Authentifizierung erfolgen. Nach der elektronischen Übermittlung war die jeweilige Steuererklärung auszudrucken, eigenhändig zu unterschreiben und beim Finanzamt als »komprimierte Steuererklärung« einzureichen.

12.5.2 Authentifizierte Datenübermittlung (papierlos)

Die Daten der Steuererklärung werden von der Software über die integrierte ELSTER-Clientsoftware **authentifiziert** als **papierlose Steuererklärung** übermittelt. Die **Authentifizierung** des **Datenübermittlers** (z.B. des Steuerberaters) ersetzt dabei 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 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) Steuerklärungen 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 Steuerklärungen 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 Steuerklärungen 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 Steuerklärungen 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 Steuerklärungen dem zuständigen Bearbeiter zur weiteren Bearbeitung nur angezeigt, wenn eine nähere Prüfung der Erklärungsangaben oder Korrektur der übermittelten Daten notwendig sind. Elektronisch abgegebene Steuerklärungen führen ansonsten zu einer aus-

schließlich 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** (vgl. Tz 12.3.1).
- 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 (§ 87 d 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 Einkommensteuerklärungen 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 der letzten 4 Jahre 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),
- Lohn- und Einkommensersatzleistungen (z.B. Arbeitslosengeld, Krankengeld, Elterngeld),
- Bescheinigungen über vermögenswirksame Leistungen sowie
- Name, Adresse, Bankverbindung, Geburtsdatum, Religionsbekenntnis, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

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

Der Bescheinigungsabruf für die vorausgefüllte Steuererklärung ist direkt über das Anmeldeportal »Mein ELSTER« (www.elster.de) möglich. Bei kommerziellen Softwareprodukten, die den Abruf von Bescheinigungen unterstützen, können die von Dritten übermittel-

ten Steuerdaten, ebenfalls direkt in die zu erstellende Steuererklärung übernommen werden. Zu beachten ist, dass die meisten Steuerdaten aufgrund der gesetzlichen Übermittlungsfristen für den aktuellen VZ nicht unmittelbar am 1. Januar, sondern erst ab 1. März des Folgejahres zur Verfügung stehen. Die Finanzverwaltung selbst hat im Übrigen keine Kenntnis über die Vollständigkeit der an sie übermittelten Daten (z. B. bei Lohnsteuerbescheinigungen von mehreren Arbeitgebern zu einem Steuerfall). Es bleibt daher auch bei Nutzung der vorausgefüllten 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 8.7.2019, BStBl I S. 594). Die Mandanten werden über den beantragten Datenzugriff gesondert informiert. Für andere bevollmächtigte Personen, die nicht im Berufsregister der Steuerberaterkammer eingetragen sind, steht über das Anmeldeportal »Mein ELSTER« eine Möglichkeit zur Verfügung, den Datenabruf für Dritte zu beantragen. Welche Schritte im Einzelnen dazu erforderlich sind, ergibt sich aus der Beschreibung unter www.elster.de »Abruf von Bescheinigungen – Vorausgefüllte Steuererklärung«.

Die vorausgefüllte Steuererklärung in ELSTER soll in den nächsten Jahren technisch weiterentwickelt werden. Sie soll künftig nicht mehr optional, sondern obligatorisch genutzt werden. Die 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 (§ 93 c 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 (§ 175 b 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 (§ 175 b 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 (§ 122 a 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 § 122 a 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 (§ 122 a 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 VZ 2019 **verzichtet** die Finanzverwaltung in der Einkommensteuererklärung auf die **Angabe** der sog. **eDaten** und übernimmt diese automatisch in die Einkommensteuerveranlagung. Dabei gelten die Daten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorgesehen 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, R-AV/bAV 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 Anforderung hin und in den darauffolgenden Jahren automatisch zugesandt. Die mitteilungspflichtigen Stellen müssen die Daten bis Ende Februar des Folgejahres an die Finanzbehörden übermitteln und den Steuerpflichtigen darüber binnen angemessener Frist informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie übermittelt haben (§ 93 c 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 Firmenwagennutzung, vgl. Teil I Tz 11.3.5). 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 Steuerklärungen 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-/Belegvorhaltepflcht

14.1 Umgang mit Belegen zur Einkommensteuererklärung

Die frühere **Belegvorlagepflicht** wurde im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, BGBl I S. 1679 ab dem **VZ 2017** in eine sog. **Belegvorhaltepflcht** umgewandelt. Das bedeutet, dass Belege und Nachweise auf Papier 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 Belegvorhaltepflcht gilt für **alle Steuerklärungen**, also nicht nur bei elektronischer Abgabe, sondern auch für die auf Papier vordrucken abgegebenen Steuerklärungen. Sie gilt auch für Belege, für die bisher eine Vorlage gesetzlich vorschrieben war (Belege über

Spenden und Mitgliedsbeiträge, Steuerbescheinigungen über Kapitalertragsteuer). Für **Steuerbescheinigungen** über Kapitalertragsteuer beschränkt sich die Belegvorhaltepflcht ab VZ 2017 auf die Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32 d Abs. 4 EStG und die Günstigerprüfung nach § 32 d 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 Behinderten-Pauschbetrags, vgl. Teil I Tz 5.2.1.4 oder eines Pflegepauschbetrags, vgl. Teil I Tz 5.3.3.1) vorerst weiter dem Finanzamt ein entsprechender **Nachweis** vorzulegen ist, wird in den Vordrucken besonders darauf hingewiesen. Ist es erforderlich bestimmte Angaben in der Steuererklärung näher in einer gesonderten Aufstellung zu erläutern, sind diese der Steuererklärung ebenfalls beizufügen. In dem sog. »qualifizierten Freitextfeld« in Zeile 45 des Hauptvordrucks ESt 1 A ist in diesen Fällen aber **keine** Eintragung vorzunehmen (vgl. Teil I Tz 1.11).

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 kommerzielle 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 § 14 b 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 2022

1. Hauptvordruck Est 1 A 2022 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 § 35 a EStG geltend gemacht werden kann, sowie sonstige Angaben und Anträge sind auf **gesonderten Anlagen** zu erklären. Hintergrund dieser Vordruckumstellung ist, dass die Finanzverwaltung in den Erklärungs-vordrucken seit 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 Einkommensteueranmeldung 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 unterschriebenen zweiseitigen Hauptvordruck Est 1 A ohne weitere Anlage-Vordrucke als »**wirksame**« **Steuererklärung** beim Finanzamt einzureichen.

Der Hauptvordruck Est 1 A kann weiter zusammen mit der Anlage N und ggf. der Anlage Kind auch als **Antrag auf Einkommensteueranmeldung** zur Erstattung von LSt (früher: **Lohnsteuer-Jahresausgleich**) verwendet werden.

Ein Antrag auf Einkommensteueranmeldung 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 Einkommensteueranmeldung 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 (§ 32 d 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, nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Kj. 2022 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2022 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. 2022 **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 § 10 d 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.

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).

Seit dem VZ 2021 können **Pendler** mit einem zu versteuernden Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrags (VZ 2022: 10 347 € bei Einzelveranlagung, 20 694 € bei Zusammenveranlagung) zusammen mit der Einkommensteuererklärung einen Antrag auf **Festsetzung der Mobilitätsprämie** stellen, wenn sich bei ihnen die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer (ab VZ 2022: 38 Cent/km) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich nicht auswirkt. Für diesen Antrag ist in **Zeile 3** das entsprechende Auswahlfeld anzukreuzen und die **Anlage Mobilitätsprämie** auszufüllen und einzureichen (vgl. Tz 32).

1-2

3

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 Einkommensteueranmeldung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2022 (einschließlich eines Antrags auf Durchführung einer Einkommensteueranmeldung; früher: Lohnsteuer-Jahresausgleich) ebenfalls bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk sie **gegenwärtig** wohnen.

Ehegatten und Lebenspartner nach dem LPartG, die im Kj. 2022 **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.

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) aufgrund 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 vergebene 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 2022 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. Die gleiche Eintragsreihenfolge gilt auch bei Ehen, in denen eine oder beide Personen den Geschlechtseintrag »divers« führen. 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 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 Schlüssigkeitsprüfung der Steuererklärung (z. B. bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben).

Die entsprechenden Angaben in den Zeilen 19 bis 28 für die/den Ehefrau/Lebenspartner(in) B nach dem LPartG sind **nur** im Fall der **Zusammenveranlagung** auszufüllen. Die Angaben sind auch dann einzutragen, wenn die Ehefrau/der Lebenspartner keine eigenen Einkünfte bezogen hat. Bei einer **Einzelveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern sind diese Zeilen nicht auszufüllen. 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 im Hauptvordruck unter »Sonstige Angaben und Anträge« **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 **Religionschlüssel** 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 Bekennnissteuer (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 (§ 51 a 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 § 51 a 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 (§ 51 a Abs. 2b EStG). Der Kirchensteuereinbehalt erfolgt in einem **automatisierten Verfahren**:

Alle zum Steuerabzug vom Kapitalertrag verpflichteten Stellen, z. B. Kreditinstitute, Versicherungen, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften (Abzugsverpflichtete), fragen zur Vorbereitung des au-

10, 21

tomatischen Abzugs der Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer einmal jährlich beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Religionszugehörigkeit aller Kunden, Versicherten oder Anteilseigner ab. Auf Basis der den Abzugsverpflichteten vom BZSt bereitgestellten elektronischen Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) wird dann die auf die Abgeltungsteuer entfallende Kirchensteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Ist die Person, für die der Abzugsverpflichtete beim BZSt anfragt, kein Mitglied einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft, dann meldet das BZSt dem Anfragenden einen neutralen »Nullwert« zurück, damit in diesen Fällen keine Kirchensteuer einbehalten wird. Zu weiteren Einzelheiten 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 unter der Rubrik »Privatpersonen/Kapitalerträge/Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer« 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 eingelegttem 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 (§ 51 a 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 2022 I S. 230, für Berlin im BStBl 2022 I S. 56, für Brandenburg im BStBl 2022 I S. 341, für Bremen im BStBl 2022 I S. 996, für Hamburg im BStBl 2015 I S. 30, für Mecklenburg-Vorpommern im BStBl 2022 I S. 158, für Niedersachsen im BStBl 2022 I S. 643, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2022 I S. 227, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2022 I S. 228, für Sachsen im BStBl 2022 I S. 1258, für Schleswig-Holstein im BStBl 2022 I S. 343, für Thüringen im BStBl 2022 I S. 1256). Die Evangelisch-Lutherische Kirche und die Evangelisch-Reformierte Kirche in Bayern verzichten seit dem Steuerjahr 2018 auf die Erhebung des besonderen Kirchgeldes (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. Näheres ergibt sich aus den o. g. Kirchensteuerbeschlüssen.

Die Erhebung des besonderen Kirchgeldes ist **verfassungsgemäß** und verstößt nicht gegen den Grundsatz der **Individualbesteuerung**. Dies gilt auch in Fällen, in denen ein kirchenangehöriger Ehegatte mit eigenen Einkünften infolge der Anwendung der sog. Vergleichsrechnung zum besonderen Kirchgeld und nicht zur Kircheneinkommensteuer herangezogen wird (BFH-Beschluss vom 5.10.2021, I B 65/19, BFH/NV 2022 S. 351). Das besondere Kirch-

geld kann nicht nur in den Fällen erhoben werden, in denen der mit seinem nicht kirchenangehörigen Ehegatten zusammenveranlagte kirchenangehörige Ehegatte über kein eigenes Einkommen verfügt, sondern auch dann, wenn beide Ehegatten über ein eigenes Einkommen verfügen (FG Baden-Württemberg vom 14.10.2021, 3 K 3268/18, EFG 2022 S. 173 – Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. beim BFH: I B 91/21). Bei der Zusammenveranlagung bemisst sich das besondere Kirchgeld nach dem gemeinsamen Einkommen der glaubensverschiedenen Ehegatten/Lebenspartner. Dies könnte zwar durch einen Antrag auf Einzelveranlagung (vgl. Tz 1.5.3) vermieden werden, wodurch dann aber der bei der Zusammenveranlagung bestehende Splittingvorteil verloren ginge.

1.4.4 Familienstand

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. Entsprechendes gilt für die sog. »cohabitation légale« nach **belgischem** Recht (FG Köln vom 19.10.2021, 8 K 3282/18, EFG 2022 S. 510 – rkr.). 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 2022 ist auch anzugeben, seit wann die Ehegatten/Lebenspartner zuvor **dauernd getrennt gelebt** haben. Ehegat-

ten/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 Pflegeheim untergebracht ist (FG Niedersachsen vom 23.6.2015, 13 K 225/14, EFG 2015 S. 1945). Für die Frage, ob Ehegatten i. S. des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG dauernd getrennt leben, kommt es nur auf das Verhältnis zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern an.

Sofern der Ehegatte/Lebenspartner im VZ verstorben ist, ist in Zeile 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 Einkommensteuererklärung 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 2022 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2022 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).

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/Le-

benspartner 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 veranlagen (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** veranlagt. Die Einzelveranlagung wird bereits dann durchgeführt, wenn nur **einer**

29

29

Teil I: Hauptvordruck Zeile 29

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 ist bei der Einzelveranlagung nicht 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 ist im Allgemeinen ungünstiger 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 2022 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **10 347 €** berücksichtigt, durch den das sog. Existenzminimum des Steuerpflichtigen steuerfrei gestellt wird (§ 32a Abs. 1 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 2022 vom 23.5.2022, BGBl I S. 749). Bei der Einzelveranlagung wird stets nur der Grundtarif angewendet. Beim Splittingtarif wird rechnerisch ein doppelter Grundfreibetrag von **20 694 €** 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 277 826 €/555 652 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) gilt ein konstanter **Spitzensteuersatz** von **45 %** (sog. »Reichensteuer«). 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 2022 durch eine Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte um 1,17 % 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 2023:

Nach den Plänen der Bundesregierung (Entwurf für ein Inflationsausgleichsgesetz) soll der **Grundfreibetrag** für 2023 auf **10 908 €** und für 2024 auf **11 604 €** angehoben werden. Zudem sollen durch eine Rechtsverschiebung der übrigen **Tarifeckwerte** der Effekt der »Kalten Progression« weiter ausgeglichen werden. Hierdurch sollen trotz steigender Inflation Lohnsteigerungen und Entlastungen auch tatsächlich bei den Bürgern ankommen und nicht durch eine progressionsbedingt höhere Einkommensbesteuerung gemindert werden. Erstmals sollen allerdings die Tarifeckwerte zu Beginn der sog. »Reichensteuer« (45 %) unverändert beibehalten werden. Das Gesetzgebungsverfahren hierzu bleibt abzuwarten.

Der **Steuertarif** nach § 32a EStG ist nach Ansicht des BVerfG und des BFH **verfassungsgemäß**. Die konkrete Ausgestaltung des Steuertarifs ist eine politische Entscheidung, die sich weitgehend richterlicher Kontrolle entzieht (Beschluss des BVerfG vom 21.6.2006, BGBl I S. 1857 sowie BFH-Urteil vom 27.7.2017, BStBl 2018 II S. 96).

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 Vergabung 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.

1.5.6 Solidaritätszuschlag

Als Ergänzungsabgabe zur ESt wird weiter der **Solidaritätszuschlag** erhoben (§ 1 Abs. 1 SolZG). Seit 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 28.3.2022, BStBl I S. 203), 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 sind beim BFH neue Revisionsverfahren anhängig (Az. IX R 15/20, Vorinstanz FG Nürnberg vom 29.7.2020, 3 K 1098/19, EFG 2020 S. 1771; Az. IX R 9/22, Vorinstanz FG Baden-Württemberg vom 16.5.2022, 10 K 1693/21, EFG 2022 S. 1397). Gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlages 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 1505/20).

1.5.7 Einkommensteuertabellen

Im Anhang dieser Anleitung (Printausgabe) ist für das Kj. 2022 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 mit Hilfe des **»Abgabenrechners«** des Bundesfinanzministeriums (unter www.bmf-steuerrechner.de) exakt ermittelt werden. In diesem Berechnungstool sind für die Berechnung der Abgaben lediglich die folgenden Eingaben erforderlich:

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

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

In der **Onlineversion** der Anleitung steht unter »Arbeitshilfen/Berechnungen« ein **Einkommensteuerrechner** zur Verfügung, mit dem für den jeweiligen VZ die ESt sowie die sog. Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, KiSt) ebenfalls euro- bzw. centgenau ermittelt werden können.

1.5.8 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 vereinbar-

Teil I: Hauptvordruck Zeile 29

ter und tatsächlich durchgeführter Arbeitsvertrag zwischen Ehegatten/Lebenspartnern anerkannt, wenn es sich bei der Mitarbeit des einen Ehegatten/Lebenspartners um eine untergeordnete Tätigkeit handelt.

1.6 Altersentlastungsbetrag

Ein **Altersentlastungsbetrag** (§ 24a EStG) wird Steuerpflichtigen gewährt, die **vor** Beginn des Jahres 2022 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. Der Altersentlastungsbetrag wird vor der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte von der Summe der Einkünfte abgezogen.

BEISPIEL:

Der Steuerpflichtige hat im VZ 2021 das 64. Lebensjahr vollendet. Im VZ 2022 hat er folgende Einkünfte erzielt:

Arbeitslohn	14 000 €
darin enthaltene Versorgungsbezüge	6 000 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	500 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	./ . 1 500 €

Der **Altersentlastungsbetrag** beträgt **14,4 %** des Arbeitslohns ohne Versorgungsbezüge (14 000 € ./ . 6 000 € = 8 000 €), das sind **1 152 €**, höchstens jedoch **684 €** (siehe nachstehende Tabelle). Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung werden für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags **nicht** berücksichtigt, weil ihre Summe **negativ** ist (./ . 1 500 € + 500 € = ./ . 1 000 €).

Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer 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).

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, BStBl 2021 II S. 859). 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 jahrgangswise abgebaut. Für jeden Geburtsjahrgang bleiben die Werte aber **zeitlebens** festgeschrieben. Die bis VZ 2022 maßgebenden Werte für den Altersentlastungsbetrag können der nachstehenden Tabelle entnommen werden:

geboren	Prozentsatz der Einkünfte	Höchstbetrag
vor dem 2.1.1941	40,0 %	1 900 €
nach dem 1.1.1941 und vor dem 2.1.1942	38,4 %	1 824 €
nach dem 1.1.1942 und vor dem 2.1.1943	36,8 %	1 748 €
nach dem 1.1.1943 und vor dem 2.1.1944	35,2 %	1 672 €
nach dem 1.1.1944 und vor dem 2.1.1945	33,6 %	1 596 €
nach dem 1.1.1945 und vor dem 2.1.1946	32,0 %	1 520 €
nach dem 1.1.1946 und vor dem 2.1.1947	30,4 %	1 444 €
nach dem 1.1.1947 und vor dem 2.1.1948	28,8 %	1 368 €
nach dem 1.1.1948 und vor dem 2.1.1949	27,2 %	1 292 €
nach dem 1.1.1949 und vor dem 2.1.1950	25,6 %	1 216 €
nach dem 1.1.1950 und vor dem 2.1.1951	24,0 %	1 140 €
nach dem 1.1.1951 und vor dem 2.1.1952	22,4 %	1 064 €
nach dem 1.1.1952 und vor dem 2.1.1953	20,8 %	988 €
nach dem 1.1.1953 und vor dem 2.1.1954	19,2 %	912 €
nach dem 1.1.1954 und vor dem 2.1.1955	17,6 %	836 €
nach dem 1.1.1955 und vor dem 2.1.1956	16,0 %	760 €
nach dem 1.1.1956 und vor dem 2.1.1957	15,2 %	722 €
nach dem 1.1.1957 und vor dem 2.1.1958	14,4 %	684 €

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 Erklärungsvordrucken 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 2022

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

Bruttoarbeitslohn ohne Versorgungsbezüge
Positive Summe der übrigen Einkünfte ohne Leibrenten (kein Eintrag, wenn Summe negativ)
Bemessungsgrundlage insgesamt davon %, **höchstens je** € (siehe o. a. Tabelle).....

Steuerpfl./ Ehemann/ Lebenspartner(in) A* €	Ehefrau/ Lebenspartner(in) B* €
+	+

1.7 Bankverbindung

31-34

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; dieses bleibt solange bestehen, bis es widerrufen wird.

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 (Rubrik: Bürger/Sicherungsübereignung) 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).

Eine Auszahlung von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen ist auch ohne formelle Abtretung möglich, wenn der Erstattungsempfänger eine sog. **Zahlungsanweisung** erteilt. Durch die Zahlungsanweisung wird der Anweisungsempfänger (Dritter) ermächtigt, die Leistung beim Angewiesenen (Finanzamt) im eigenen Namen zu erheben, und das Finanzamt wird ermächtigt, an den Empfänger für Rechnung des Anweisenden (Steuerpflichtiger) zu leisten. Es ist allerdings in das Ermessen des Finanzamts gestellt, ob es die Zahlungsanweisung annehmen will oder nicht. Anders als bei der Abtretung sind für die Zahlungsanweisung keine besonderen Formvorschriften zu beachten; insbesondere braucht keine Abtretungsanzeige eingereicht zu werden. Es genügt, wenn der Steuerpflichtige schriftlich erklärt, dass der Erstattungsbetrag an den Anweisungsempfänger ausgezahlt werden soll; die Anweisung kann auch in der Steuererklärung (Zeilen 31 bis 34 des Hauptvordrucks Est 1 A) vorgenommen werden.

1.8 Einmalzustellvollmacht

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, sodass Bescheide ggf. an eine unzutreffende Adresse versandt werden.

35-41

1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage

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.

42

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 als mitteilungspflichtige Stelle in die Datenübermittlung eingewilligt hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 5. VermBG).

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

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 43–44

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, sodass 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. Grundstücksent-schuldung) 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 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).

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, Verdienstaufschlagszuschüssen nach dem IfSG), 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 Steuererklärungssoftware 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 Leistungsmitteilungen 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 steuernde 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). Der sich danach ergebende besondere Steuersatz ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG ermittelte zu steuernde Einkommen anzuwenden.

BERECHNUNGSBEISPIELE:

Die Eheleute A und B haben im VZ 2022 ein zu steuerndes Einkommen von 40 000 € (Zusammenveranlagung). A hat im Kj. 2022

a) Arbeitslosengeld in Höhe von 10 000 € erhalten;

b) Arbeitslosengeld in Höhe von 3 000 € zurückgezahlt.

Das erhaltene bzw. zurückgezahlte Arbeitslosengeld ist im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Die Est ist unter Anwendung des besonderen Steuersatzes wie folgt zu berechnen:

Fall	a)	b)
zu steuerndes Einkommen	40 000 €	40 000 €
Arbeitslosengeld	+ 10 000 €	
zurückgezahltes Arbeitslosengeld		./ 3 000 €
für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebendes Einkommen	50 000 €	37 000 €
Est nach Splittingtarif	6 986 €	3 504 €
besonderer (durchschnittlicher) Steuersatz	13,972 %	9,470 %

Die Anwendung des besonderen Steuersatzes auf das versteuernde Einkommen von 40 000 € ergibt als festzusetzende ESt	5 588 €	3 788 €
Zum Vergleich: Ohne Anwendung des Progressionsvorbehalts hätte sich aus dem zu versteuernden Einkommen von 40 000 € eine ESt ergeben von	4 276 €	4 276 €
Mehr-/Minderbetrag aufgrund des erhaltenen/zurückgezahlten Arbeitslosengeldes	+ 1 312 €	./.. 488 €

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 Nichtkrankenver-

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

vor 46 Neben dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen die aufgrund der Steuererklärung/dem Antrag von der Finanzverwaltung erhobenen personenbezogenen Daten jedes Steuerpflichtigen dem **Datenschutz**. In den Datenschutzhinweisen vor Zeile 46 wird auf die maßgebenden **Rechtsgrundlagen** für die Datenerhebung sowie auf ein allgemeines **Informationsschreiben** der Finanzverwaltung zur Verarbeitung personenbezogener Daten sowie zu den Rechten der Steuerbürger nach

der Datenschutz-Grundverordnung hingewiesen. Dieses Informationsschreiben ist unter www.finanzamt.de (Rubrik »Datenschutz«) abrufbar oder kostenfrei beim Finanzamt erhältlich.

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.

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) erworben werden; vgl. Vorbemerkungen Tz 12.5.2. Die Finanzverwaltung erkennt inzwischen auch per Telefax an das Finanzamt übermittelte Steuererklärungen 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).

46–47

2. Anlage Sonderausgaben 2022

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.
- **Vorsorgeaufwendungen** (z. B. Beiträge zur Altersvorsorge, Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen) können 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, Teil II 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. Wittwensplittings (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. 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 5.5.6.17 unter »Darlehen«).

2.3.2 Private Steuerberatungskosten

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

Steuerlich **nicht** absetzbar sind nur **privat veranlasste** Steuerberatungskosten (z. B. das Steuerberaterhonorar für das Ausfüllen der Anlage Kind, Anlage Unterhalt und des Hauptvordrucks ESt 1 A). Steuerberatungskosten, die durch eine **Einkunftsquelle** veranlasst sind (z. B. Ermittlung der Einkünfte, Ausfüllen der Anlagen N, V, KAP, R, SO, G, S, L), können weiterhin als **Werbungskosten** oder **Betriebsausgaben** abgezogen werden (vgl. Tz 11.18.3.22 unter »Steuerberatungskosten«; Teil II Tz 2.11.14).

Gemischt veranlasste Steuerberatungskosten sind **aufzuteilen**. Zur Zuordnung von Steuerberatungskosten (einschließlich der Beiträge zu **Lohnsteuerhilfevereinen**) 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 »Steuerberatungskosten«.

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.

2.4 Kirchensteuer

Die **Kirchensteuer** ist in der im jeweiligen Kj. **tatsächlich** entrichteten Höhe – abzgl. etwaiger im selben Jahr **erstatteter** oder **gutgeschriebener Beträge** – als Sonderausgaben 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. Wird ein Arbeitgeber vom Finanzamt als Haftungsschuldner für nicht

4

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile vor 5

einbehaltene Kirchensteuern in Anspruch genommen und erstattet der Arbeitnehmer später diese Beträge im Wege des zivilrechtlichen Rückgriffs, kann der Arbeitnehmer diese Kirchensteuerbeträge nicht als Sonderausgaben abziehen (FG Münster, Urteil vom 23.6.2020, 12 K 3738/19 E, EFG 2021 S. 1715 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 16/21).

Auch Kirchensteuerzahlungen an Religionsgemeinschaften im EU-/EWR-Ausland sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 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 Sonderausgaben 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** **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 Abgeltungsteuersatz 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 Zinseinnahmen zunächst nach dem regulä-

ren 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, BStBl 2022 II S. 510).

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).

Als Kirchensteuer sind solche Geldleistungen abzugsfähig, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund 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 **Billichkeitsregelung** 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 Rechtentwicklung des Spendenrechts

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

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

als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Berechnung des alternativen Höchstbetrages bemisst sich auch bei Steuerpflichtigen, deren Wirtschaftsjahr vom Kj. abweicht, nach den Umsätzen, Löhnen und Gehältern des **Kj.** (FG Saarland vom 23.08.2018, 1 K 1121/16, EFG 2018 S. 1901 – rkr.). Auch nicht steuerbare Umsätze sind bei der Ermittlung der Alternativgrenze zu berücksichtigen (vgl. R 10b.3 Abs. 1 EStR).

Ein zum Schluss des vorangegangenen KJ. vom Finanzamt festgestellter **verbleibender Spendenvortrag** wird bei der Einkommensteuerveranlagung des laufenden KJ. automatisch berücksichtigt. Das Vorliegen eines Spendenvortrags kann in **Zeile 6** der »Anlage Sonstiges« erklärt werden (vgl. Tz 10.4); zur Berechnung der vortragsfähigen Spenden vgl. Tz 2.5.7.

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

2.5.2 Begriff der Zuwendungen

2.5.2.1 Zuwendungsbegriff

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 2. Halbsatz KStG von der Körperschaftsteuer befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

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

Spenden- und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können hiernach auch **direkt an Empfänger** geleistet werden, die in einem **anderen EU- oder EWR-Staat** belegen sind. Die ausländische Empfängerkörperschaft muss nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen sowie die sonstigen Vorgaben der §§ 51 bis 68 AO erfüllen. Der Nachweis, dass diese Voraussetzungen bei der im Ausland ansässigen Empfängerkörperschaft vorliegen, obliegt dem inländi-

schen 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 hiernach nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Zuwendungsempfänger um eine juristische Person des öffentlichen Rechts i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG handelt.

2.5.2.3 Steuerbegünstigte Zwecke

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

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

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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 5

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, BStBl II S. 810). Da der Tierschutzverein als begünstigter Empfänger die Zuwendung nicht annehmen muss, verbleibt das Letztentscheidungsrecht darüber, ob und wie er seine steuerbegünstigten Zwecke fördert, bei ihm. Der Unentgeltlichkeit einer Zuwendung steht nach Ansicht des BFH eine Zweckbindung nicht per se entgegen. An der Unentgeltlichkeit fehlt es nicht, wenn der Spender sich nur gewisse immaterielle Vorteile (wie z. B. eine Ansehensmehrung) erhofft.

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), die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die **Heimspflege** und **Heimkunde** (§ 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), dürften 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 7/21).

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 zwingend mit der Steuererklärung eingereicht werden. Der Steuerpflichtige muss sie nur **vorhalten** und erst auf **Anforderung** des Finanzamts im Einzelfall **vorlegen** (»Belegvorhaltepflcht«, vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1). Entsprechendes gilt für die vereinfachten Spendennachweise nach Tz 2.5.3.4 (Bareinzahlungsbeleg, Buchungsbestätigung des Kreditinstituts), die der Steuerpflichtige erhalten hat.

Für die Zuwendungsbestätigungen, die nicht vom Finanzamt angefordert wurden, gilt seit dem VZ 2017 eine besondere **Aufbewahrungsfrist** bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheides (§ 50 Abs. 8 Satz 2 EStDV); 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 die sog. **Belegvorhaltepflicht**, d. h., dass sie nur auf Anforderung des Finanzamts vorzulegen sind (vgl. Tz 2.5.3.1).

Das vereinfachte Nachweisverfahren wird anerkannt, wenn

- der Empfänger der Zuwendung eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist **oder**
- der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten 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**, den **Lastschriftinzugsbeleg** oder um eine gesonderte **Bestätigung** des **Kreditinstituts** handeln; beim Online-Banking genügt der **PC-Ausdruck**. 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.

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. Wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten eingezahlt, genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Bareinzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten.

»**Arbeitslohnspenden**« der Arbeitnehmer, die der Arbeitgeber zur Unterstützung der von den Naturkatastrophen Betroffenen auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG überweist oder als Beihilfe an Arbeitnehmer des Unternehmens oder an Arbeitnehmer eines Geschäftspartners unmittelbar auszahlt, bleiben bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz; die steuerfrei belassenen Lohnanteile 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 vom Krieg in der **Ukraine** Geschädigten erlassen (BMF-Schreiben vom 17.3.2022, BStBl I S. 330 und vom 7.6.2022, BStBl I S. 923). Diese Regelung gilt zunächst für alle begünstigten Maßnahmen, die in der Zeit vom 24.2.2022 bis zum 31.12.2022 durchgeführt werden.

Für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen zur Bewältigung der **Corona-Pandemie** gelten ohne betragsmäßige Begrenzung ebenfalls 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, vom 26.5.2020, BStBl I S. 543 und vom 18.12.2020, BStBl 2021 I S. 57). Der bisherige zeitliche Anwendungsbereich dieser Regelung (1.3. bis 31.12.2021) wurde auf alle begünstigten Maßnahmen ausgedehnt, die bis zum 31.12.2022 durchgeführt werden (BMF-Schreiben vom 15.12.2021, BStBl 2021 I S. 2476).

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. Diese wurden zuletzt zeitlich bis zum 31.3.2022 verlängert.

2.5.4 Sachspenden

Steuerbegünstigt können nicht nur Geldspenden, sondern auch **Sachspenden** (Sachzuwendungen) sein. Als Sachspenden kommen Wirtschaftsgüter aller Art in Betracht. Der Spender muss bei Sachspenden der steuerbegünstigten Körperschaft oder im Rahmen des Durchlaufspendenverfahrens der Durchlaufstelle das Eigentum an dem Wirtschaftsgut verschaffen. Im Regelfall geschieht dies durch Einigung und Übergabe des Wirtschaftsgutes (Verschaffung der tatsächlichen Verfügungsmacht). Weitere Voraussetzung für die Steuerbegünstigung von Sachspenden (wie auch bei Geldspenden) ist, dass sie unmittelbar zur Förderung für gemeinnützige Zwecke der steuerbegünstigten Körperschaft geleistet werden. Daher sind Sachspenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (dazu gehören z. B. auch Fest-, Verkaufsveranstaltungen oder Altmaterialsammlungen, die an einen gewerblichen Altmaterialverwerter verkauft werden), der nicht unmittelbar der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke dient, nicht steuerbegünstigt.

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

Sachspenden aus dem **Privatvermögen** sind grds. mit dem **gemeinen Wert** (Verkehrswert einschließlich Umsatzsteuer) des Wirt-

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 5

schaftsgutes 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 **Aufwundersatz** (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 **Aufwundersatzanspruch** 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 Aufwundersatzes (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 Aufwundersatzanspruch muss durch einen **Vertrag** oder die **Satzung** eingeräumt worden sein, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Aufwundersatzansprüche 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 Aufwundersatzanspruchs 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, Aufwundersatz 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 Aufwundersatz 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 Aufwundersatz 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 Aufwundersatz 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 Aufwundersatz 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 Aufwundersatz an den Spender führt insoweit nicht zu einem schädlichen Rückfluss, als der Aufwundersatz 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). Die **Zweckbindung** einer Zuwendung steht der **Unentgeltlichkeit** nicht per se entgegen (BFH-Urteil vom 16.3.2021, BStBl II S. 810).

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 zuwendenden Ehegatten/Lebenspartners zuzurechnen (BFH-Urteil vom 15.1.2019, BStBl II S. 318).

2.5.6.2 Nicht abziehbare Spenden

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

Zahlungen zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen, die als **Bewährungsaufgabe** im Straf- oder Gnadenverfahren auferlegt werden, können ebenfalls nicht als Spende abgezogen werden (BFH-Urteil vom 8.4.1964, BStBl III S. 333). Gleiches gilt für Zahlungen an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer **Auflage** nach § 153a StPO oder § 56b StGB (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234; 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 Spenden-

anteil 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 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 (siehe BFH-Urteile vom 25.11.1987, BStBl 1988 II S. 220 und vom 12.9.1990, BStBl 1991 II S. 258 sowie BMF-Schreiben vom 18.2.1998, BStBl I S. 212).

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 7

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 und 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 vorzutragender Spendenbeiträge 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 31.12.2021 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8 000 €. Im Jahr 2022 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15 000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2022 beträgt 100 000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2022 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 2022	+ 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 2022 in Höhe von 3 000 € (15 000 € ./ 12 000 €) werden zum 31.12.2022 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 Höchstbeträgen 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 2022 von 50 000 € leistete im Kj. 2022 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 § 34g EStG als Abzugsbetrag von der tariflichen ESt **berücksichtigt**.
- Von den verbleibenden Spenden an politische Parteien in Höhe von 1 850 € (3 500 € ./ 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 § 34g Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche ESt für Spenden und Mitgliedsbeiträge an **unabhängige Wählervereinigungen** um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von **Ehegatten/Lebenspartnern** höchstens um **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 § 34g Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.8). Anders als bei Zuwendungen an politische Parteien ist für Beiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen, die über die nach § 34g EStG berücksichtigungsfähigen Ausgaben hinausgehen, ein Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG **nicht** möglich; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Einschränkung 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 34g EStH) hingewiesen.

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

2.5.10 Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung

9–12 Für die Berücksichtigung von Spenden zu steuerbegünstigten Zwecken i.S. der §§ 52 bis 54 AO in das **zu erhaltende Vermögen** (Vermögensstock) einer **Stiftung**, die im VZ der Zuwendung und in

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

Spenden in das **verbrauchbare Vermögen** einer Stiftung sind **nicht** nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG abzugsfähig. Die Spenden in den Teil des Vermögens, der verbraucht werden kann, können jedoch im Rahmen der Spendenhöchstsätze des § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 2.5.7) berücksichtigt werden. Der Spender muss daher gegenüber der Stiftung deutlich machen, für welchen Teil des Vermögens der Stiftung 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 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).

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

9–10

11–12

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

nachgewiesenen Spenden in 2022 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 2022 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 2022 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) bis zum VZ 2031 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 unterschiedenen 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 Aufwendun-

gen 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 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 (»stpfl. Person/Ehemann/Person A«) ist in **Zeile 13** einzutragen. Aufwendungen des Ehegatten/Lebenspartners (»Ehefrau/Person B«) für die eigene Berufsausbildung sind bei der Zusammenveranlagung gesondert in **Zeile 14** einzutragen, damit der dem Ehegatten/Lebenspartner zustehende eigene Höchstbetrag von 6 000 € maschinell berücksichtigt werden kann. Die abziehbaren Aufwendungen (vgl. Tz 2.6.10) sollten ggf. in einer Aufstellung aufgliedert und näher erläutert werden.

ELSTER:

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

2.6.3 Begriff der Berufsausbildung

Aufwendungen für die **Berufsausbildung** sind solche, die geleistet werden, um die für die Aufnahme eines Berufes notwendigen fachlichen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten zu erwerben (BFH-Urteil vom 17.11.1978, BStBl 1979 II S. 180). Es muss sich um Maßnahmen handeln, durch die eine nachhaltige berufsmäßige Ausübung der erlernten Fähigkeiten zur Erzielung von Einkünften angestrebt wird (BFH-Urteil vom 22.9.1995, BStBl 1996 II S. 8). Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird (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

13–14

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 **Ausbildungsverhältnisses** 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 seit 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 früher 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 **Rettungs-sanitäter** 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 seit dem VZ 2015 nur noch dann in Frage, wenn die erstmalige Berufsausbildung die zeitlichen und formellen Anforderungen des § 9 Abs. 6 EStG erfüllt (s. o.). Dementsprechend hat das FG Niedersachsen eine »Umschulung« zum **Berufspiloten** als Erstausbildung eingeordnet und die Aufwendungen zum Erwerb einer Berufspilotenlizenz nur als beschränkt abziehbare Sonderausgaben anerkannt, weil der zuvor langjährig gewerblich tätige Steuerpflichtige keine Berufsausbildung i. S. des § 9 Abs. 6 EStG vorweisen konnte (Urteil vom 26.3.2021, 2 K 130/20, EFG 2022 S. 925 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: VI R 22/21). Ein für die gewerbliche Tätigkeit absolviertes Praktikum reicht dafür nicht aus. Auch eine Berücksichtigung der Aufwendungen als »Umschulungskosten« über § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. Tz 11.17.7) kommt nach Ansicht des FG Niedersachsen nicht in Frage, weil dies dem gesetzgeberischen Ziel der Begrenzung des Werbungskostenabzugs widersprechen und die Regelung in § 9 Abs. 6 EStG aushebeln würde. Einspruchsverfahren in vergleichbaren Fällen, in denen sich Steuerpflichtige auf das o. a. Revisionsverfahren beziehen, ruhen kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

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, sodass 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 Studienfach Medizin. In 2017 nahm er sein Medizinstudium auf, das im VZ 2022 noch andauert.

Die Ausbildung zum Rettungssanitäter im VZ 2014 erfüllt im VZ 2015 nicht mehr die Voraussetzungen einer Erstausbildung i. S. des § 9 Abs. 6 EStG, da diese nicht mindestens 12 Monate gedauert hat. Das im VZ 2017 begonnene Medizinstudium stellt daher eine Erstausbildung i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar, sodass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen im VZ 2022 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

Tätigkeit besteht. Entsprechendes gilt für ein Studium nach Abschluss einer nichtakademischen Berufsausbildung (vgl. Tz 2.6.7) oder nach einem abgeschlossenen Erststudium (**weiteres Studium**).

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

Zu weiteren Einzelheiten 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 aufgrund der entsprechenden Prüfungsordnung einer inländischen Hochschule durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung abgeschlossen (§§ 15, 16 HRG).

Bei der erstmaligen Aufnahme eines Studiums nach dem berufsqualifizierenden Abschluss einer **Fachschule** handelt es sich auch dann um ein Erststudium, wenn die von der Fachschule vermittelte Bildung und das Studium sich auf ein ähnliches Wissensgebiet beziehen. Bei einem **Wechsel des Studiums** – ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs (z. B. von Rechtswissenschaften zu Medizin) – stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar, sodass 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 Abs. 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 Abs. 3 HRG kann die Hochschule aufgrund von Prüfungen, mit denen ein weiterer berufsqualifizierender Abschluss erworben wird, einen Master- oder Magistergrad verleihen. Die Hochschule kann einen Studiengang ausschließlich mit dem Abschluss Bachelor anbieten (grundständig). Sie kann einen Studiengang mit dem Abschluss als Bachelor und einem inhaltlich darauf aufbauenden Masterstudiengang vorsehen (konsekutives Masterstudium). Sie kann aber auch ein Masterstudium anbieten, ohne selbst einen entsprechenden Bachelorstudiengang anzubieten (postgraduales Masterstudium).

Ein Masterstudium i. S. des § 19 HRG kann nicht ohne ein abgeschlossenes Bachelor- oder anderes Studium aufgenommen werden. Es stellt daher ein weiteres Studium dar. Dies gilt auch für den Master of Business Administration (MBA), das Studenten verschiedener Fachrichtungen ein anwendungsbezogenes Postgraduiertenstudium in den Wirtschaftswissenschaften ermöglicht. Die Aufwendungen für ein Masterstudium sind, da sie beruflich veranlasst sind, nach allgemeinen Grundsätzen als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 12.2.2020, 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 vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen des Studiums oder im Rahmen der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i. S. der §§ 8 und 8a SGB IV ausübt.

Bei einem Vollzeitstudium oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme können **Fahrtkosten** zu der Bildungseinrichtung nur mit der **Entfernungspauschale** geltend gemacht werden; zur Höhe der Entfernungspauschale und den Abzugsmöglichkeiten vgl. Tz 11.12.3. Diese gelten auch für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Rz 35 des BMF-Schreibens vom 25.11.2020, BStBl II S. 1228). Da in diesen Fällen keine Auswärtstätigkeit vorliegt, kommt ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen 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 abhän-

gig, 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 II 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 dann 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-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 dazugehörenden Peripheriegeräte) und Software gilt seit dem VZ 2021 nur noch eine **einjährige Nutzungsdauer** (BMF-Schreiben vom 22.2.2022, BStBl I S. 187). Die Aufwendungen für im Rahmen der Berufsausbildung genutzte Computerhardware und Software sind grds. zeitanteilig (monatsweise) auf das Anschaffungsjahr und das Folgejahr zu verteilen. Es wird von der Finanzverwaltung jedoch nicht beanstandet, wenn die Abschreibung im Anschaffungsjahr – unabhängig von der o. a. Grenze von 952 € für geringwertige Wirtschaftsgüter – in **voller Höhe** vorgenommen wird.

2.6.11 Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen

Erhält der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Ausbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen für die Berufsausbildung im o. g. 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

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 **Wohnteil** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (insbesondere auf die von den Altenteilern genutzte Wohnung) entfällt.

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

Versorgungsleistungen müssen dem Übernehmer grds. im **Übergabevertrag** selbst oder in einer **letztwilligen Verfügung** (z. B. Testament) auferlegt werden. Es kann jedoch auch ein **gesetzlicher Anspruch** des Versorgungsempfängers auf Versorgungsleistungen bestehen und damit ein »besonderer Verpflichtungsgrund« i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vorliegen (BFH-Urteil vom 16.6.2021, X R 4/20, BFH/NV 2022 S. 497 zu **Altenteilsleistungen** nach § 23 Abs. 2 bis 4 des Landesgesetzes über die Höfeordnung Rheinland-Pfalz – HO-RhPf). Eine die Höhe der Altenteilsleistungen konkretisierende nachträgliche Vereinbarung muss aber den Vorgaben der gesetzlichen Regelung (hier: § 23 Abs. 3 HO-RhPf) entsprechen, wenn die Leistungen als Sonderausgaben abziehbar sein sollen.

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-)ent-

geltliches Rechtsgeschäft vor, das bei ihm zu abschreibungsfähigen Anschaffungskosten führt, wenn die wiederkehrenden Leistungen für den Erwerb eines zur Einkunftserzielung dienenden abnutzbaren Wirtschaftsguts gezahlt werden (BFH-Urteil vom 29.9.2021, BStBl 2022 II S. 165). 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 gewesen 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 Privatvermögen. Dabei kommt es nicht darauf an, in welchem Zeitpunkt der Nießbrauch abgelöst wurde und die Versorgungsleistung vereinbart worden ist. Unerheblich ist auch, ob die Ablösung des Nießbrauchs und der Zeitpunkt bereits im Übergabevertrag verbindlich vereinbart waren (BFH-Urteil vom 12.5.2015, BStBl 2016 II S. 331; zur Anwendung dieses BFH-Urteils 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, sodass 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 **Belegvorhaltepflcht**; 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 empfangsberechtigte 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); siehe 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.

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 aufgrund 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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 15–21

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) teilweise ausgeschlossen wird, der Vermögensübernehmer sich aber im Übergabevertrag verpflichtet, im nennenswerten Umfang selbst **Pflege-** und **Betreuungsleistungen** zu erbringen (BFH-Urteil vom 23.11.2016, BStBl 2017 II S. 517) oder in entsprechendem Umfang die Kosten für die häusliche oder externe Pflege zu übernehmen (BFH-Urteil vom 16.6.2021, BStBl 2022 II S. 165). 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 **Leibrente** vor. Darauf, ob voraussichtlich ein Mehrbedarf aufgrund einer Pflegebedürftigkeit oder Heimunterbringung des Übergebers tatsächlich entstehen wird, kommt es nicht an (FG Rheinland-Pfalz vom 20.11.2019, 1 K 1899/18, EFG 2021 S. 752 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 3/21). Wurde die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen von Voraussetzungen abhängig gemacht, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen, ist die Verpflichtung des Vermögensübernehmers zu wiederkehrenden Barleistungen ebenfalls nur als Leibrente zu beurteilen (BFH-Urteil vom 23.11.2016, BStBl 2017 II S. 512).

Dauernde Lasten müssen ebenso wie Renten auf rechtlich klagbaren **Verpflichtungsgründen** beruhen. Sie dürfen bei Vorliegen der 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 aufgrund 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 **Erbbauszinsen**, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, begründet keine dauernde Last (BFH-Urteil vom 24.10.1990, BStBl 1991 II S. 175). Hat jemand von seinen Eltern einen **Geldbetrag** erhalten und sich verpflichtet, ihnen »als Gegenleistung« Unterhalt zu zahlen, so führt dies nicht zu einer als Sonderausgabe abziehbarer 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 Zustand 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 § 26 a 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 Einkommensteueranmeldung 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 2022 **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 Zeilen 38 und 40 anzugeben, die entsprechenden Angaben für die zweite unterstützte Person in den Zeilen 42 und 44. In einheitlichen Unterhaltsleistungen enthaltener **Kindesunterhalt** 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 Begriff der Unterhaltsleistungen

Unerheblich ist, ob die **Unterhaltsleistungen** freiwillig oder aufgrund 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 aufgrund der Unterhaltsvereinbarung getragenen verbrauchsunabhängigen Kosten für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten/Lebenspartners als Sonderausgaben abziehen (BFH-Urteil vom 12.4.2000, BStBl 2002 II S. 130).

2.7.2.5 Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfängers

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

In der Anlage U sind **Unterhaltsleistungen** an **Kinder** gesondert anzugeben; diese sind **nicht** als Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. Tz 2.7.2.1) und müssen aus einheitlichen Unterhaltszahlungen des Unterhaltsgebers ausgeschieden werden. Neben den tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen sind die darin enthaltenen Beiträge für die Basis-Krankenversicherung (ggf. mit Krankengeldanspruch) und die gesetzliche Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners anzugeben; hierdurch wird die steuerliche Berücksichtigung dieser Beiträge über den Unterhaltshöchstbetrag von 13 805 € hinaus (vgl. Tz 2.7.2.2) sichergestellt.

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

Die **Zustimmung des Unterhaltsempfängers** in der »Anlage U« schließt – unabhängig davon wann diese erteilt wurde – eventuelle Erhöhungsbeträge des Höchstbetrags für die Kranken- und Pflegeversicherung des Unterhaltenen (vgl. Tz 2.7.2.2) mit ein. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauffolgenden KJ. Der **Widerruf** ist **vor Beginn** des KJ., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines **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 2022 nur als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von **10 347 €** (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

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 38–45

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 II S. 1325. Die Besteuerung 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 aufgrund bestimmter **DBA** 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 LPatG). 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 nicht-selbständiger Arbeit nach § 19 EStG oder als Leibrenten i. S. des § 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).

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

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

Der Umfang des Sonderausgabenabzugs richtet sich nach der Besteuerung der den Ausgleichszahlungen zugrunde liegenden Einnahmen (sog. **Korrespondenzprinzip**). Liegt der Leistung z. B. eine beim Ausgleichsverpflichteten nur mit dem **Ertragsanteil** zu besteuerte 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 2022 (Versorgungsbeginn 1.1.2022) 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 1 404 € wird bei A ein Betrag von 18 596 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 9 298 € (= 50 % von 18 596 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen.

B hat einen Betrag in Höhe von 9 196 € (= 9 298 € ./. 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 Versteuerung der Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1a EStG sichergestellt werden. Die Angabe der Identifikationsnummer ist dabei materielle Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der Ausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 Satz 3 EStG). Der Zahlungsempfänger ist für diese Zwecke verpflichtet, dem Ausgleichsverpflichteten seine Identifikationsnummer mitzuteilen. 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 **Belegvorhaltepflcht** (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 Eintragszeilen zur Verfügung. Diese können durch Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

Lebt die ausgleichsberechtigte Person **nicht** im **Inland** und ist diese nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs 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 **Wiederauffüllungszahlungen** eines Beamten an den Dienstherrn, um hierdurch die Kürzung seiner Versorgungsbezüge zu verhindern, sind dagegen weiter vorweggenommene **Werbungskosten** (vgl. Tz 11.18.3.30). Zahlungen zur Wiederauffüllung einer Rentenanswartschaft gegenüber einem **berufsständischen Versorgungswerk** können jedoch nur als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn diese als Beiträge i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG anzusehen sind (vgl. Tz 3.3.1.2). Bei der Frage, ob eine Zahlung in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fällt, ist stets die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung entscheidend (BFH-Urteil vom 19.8.2021, BStBl 2022 II S. 256).

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

49–50

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 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).

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeilen 49–50

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.